



UNIVERSIDADE  
ESTADUAL DE LONDRINA

---

ANTONIO PEREIRA DA SILVA

**QUESTÃO FISCAL NO BRASIL:**  
A RENÚNCIA FISCAL E SUA RELAÇÃO COM O  
ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (2006 a 2017)

---

Londrina  
2018

ANTONIO PEREIRA DA SILVA

**QUESTÃO FISCAL NO BRASIL:**  
A RENÚNCIA FISCAL E SUA RELAÇÃO COM O  
ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (2006 a 2017)

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Serviço Social e Política Social da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Serviço Social.

Orientador: Prof. Dr. Saulo Fabiano Amâncio Vieira.

Londrina  
2018

### Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)

S586q Silva, Antonio Pereira da  
Questão fiscal no Brasil : a renúncia fiscal e sua relação com o orçamento da seguridade social (2006 a 2017) / Antonio Pereira da Silva. - Londrina, 2016.  
229 f.: il.

Orientador: Marcelo Marcondes Seneda.

Tese (Doutorado em Serviço Social e Política Social) - Universidade Estadual de Londrina, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Programa de Pós-Graduação em Serviço Social e Política Social, 2018.

Inclui bibliografia.

1. Previdência social - Brasil - Teses. 2. Orçamento - Brasil - Teses. 3. Política tributária - Brasil - Teses. 4. Administração pública - Brasil - Teses. I. Vieira, Saulo Fabiano Amâncio. II. Universidade Estadual de Londrina. Centro de Estudos Sociais Aplicados. Programa de Pós-Graduação em Serviço Social e Política Social. III. Título.

CDU 368.4(81)

ANTONIO PEREIRA DA SILVA

**QUESTÃO FISCAL NO BRASIL:**

**A RENÚNCIA FISCAL E SUA RELAÇÃO COM O ORÇAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (2006 a 2017)**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Serviço Social e Política Social da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Serviço Social.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador: Prof. Dr. Saulo Fabiano Amâncio  
Vieira  
Universidade Estadual de Londrina - UEL

---

Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Vera Lucia Tieko Suguihiro  
Universidade Estadual de Londrina - UEL

---

Prof. Dr. Ênio José Verri  
Professor licenciado da Universidade Estadual  
de Maringá - UEM

---

Prof. Dr. Valdir Anhucci  
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR

---

Prof. Dr. Juarez Paulo Tridapalli  
Secretaria da Fazenda do Estado do  
Amazonas - SEFAZ-AM

Londrina, 04 de maio de 2018

**Dedico este trabalho,**

*À mulher da minha vida Rosa Maria, pelo apoio incondicional em todos os momentos, especialmente nos de dificuldade e incerteza. Sem você nenhuma conquista valeria a pena!*

*Aos meus filhos Daniele e Danilo, orgulho da minha vida! Quero dizer que esta conquista é nossa!*

*Aos meus pais Carmino e Elza (in memoriam), infelizmente não foi possível compartilhar este momento de alegria, na presença deles, mas dignamente me ensinaram a importância da família e o caminho da honestidade e da persistência.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por tudo. Por toda a coragem, luz, determinação e força na escolha da direção correta a tomar e por dar-me a oportunidade de conhecer tantas pessoas boas que têm cruzado o meu caminho. Agradeço a Ele todas as vitórias e conquistas alcançadas durante a minha vida.

À Rosa Maria, esposa e companheira de todos os momentos, pelo amor, carinho e ternura, capacidade e grandeza para superar os momentos difíceis e convivência amável nas alegrias e felicidades. Presença amorosa e suporte permanente ao meu processo de formação acadêmica e profissional, por estar sempre torcendo pelas minhas conquistas.

Aos meus filhos Daniele e Danilo, razão da minha vida que me enchem de orgulho e felicidade, pelas suas escolhas, por serem amigos, dedicados, determinados e correspondendo a todas as expectativas. Sou grato pela paciência e compreensão com minha ausência durante essa jornada.

Aos meus irmãos pelo apoio desde os primeiros passos da minha formação acadêmica e profissional, quando, na década de 1970, deixei a lida na roça e vim para a cidade trabalhar e estudar.

Aos meus pais (*in-memoriam*), infelizmente não tive a oportunidade de compartilhar com eles estes momentos de extrema felicidade, mas em espírito devem estar felizes.

À Prof<sup>a</sup> Doutora Vera Lucia Tieko Suguihiro, primeiro pela oportunidade em participar do grupo de pesquisa sobre o orçamento público, que me abriu caminhos para a formatação do projeto de doutorado e segundo pelas valiosas contribuições na construção da tese. Quero destacar o seu dinamismo e postura de coerência política demonstrada, por meio do exemplo de vida nas instituições em que participa, sempre vai além do que o dever impõe. Minha gratidão pela confiança, amizade e pelas palavras de sabedoria. Tenho muito respeito e admiração pela sua ética, pelo conhecimento e pela simplicidade com que trata as pessoas.

Ao meu orientador Prof<sup>o</sup> Doutor Saulo Fabiano Amâncio Vieira, pela ajuda, disponibilidade e amizade. Agradeço os conhecimentos e a aprendizagem que me proporcionou com sua experiência acadêmica e de vida.

Aos professores, alunos e agentes universitários do Programa de Pós-Graduação em Serviço Social e Política Social da Universidade Estadual de Londrina, parte integrante da minha formação acadêmica e profissional.

Aos professores membros da banca de defesa, que gentilmente aceitaram o convite, pela leitura cuidadosa e pelas valiosas contribuições (desde a qualificação), que muito enriqueceu o trabalho.

Ao Prof Doutor Valdir Anhucci, pelo companheirismo, espírito colaborativo na troca de ideias e experiências, desde o primeiro momento em que tomei a decisão de participar do processo seletivo do Programa de Pós-Graduação em Serviço Social e Política Social da Universidade Estadual de Londrina.

À Profª Doutora Latif Antonia Cassab pela disponibilidade, contribuição e ajuda desinteressada na elaboração do projeto apresentado, por ocasião do processo da seleção do doutorado no Programa de Pós-Graduação em Serviço Social e Política Social da Universidade Estadual de Londrina.

À Universidade Estadual do Paraná (Unespar), campus Apucarana, pela licença integral concedida, e aos professores do Curso de Ciências Econômicas que, durante esse período, assumiram minhas atividades, tudo isso foi determinante para o desenvolvimento dos procedimentos da formação academicista e profissional.

Ao Sindicato e aos bancários de Apucarana e Região, que me concederam a oportunidade da execução deste trabalho, tenho consciência de que preciso devolver, de alguma forma, para a sociedade o presente recebido, porque muitos humildes contribuíram com o pagamento de tributos, que viabilizou a realização desta façanha sem desembolso adicional da minha parte.

Para não ser injusto com possíveis esquecimentos, quero externar minha gratidão e reconhecimento às pessoas que direta ou indiretamente estão presentes neste trabalho, sem a ajuda delas a jornada seria praticamente impossível. A todos MUITO OBRIGADO!

*"Temos que entender que o capitalismo foi criado para lidar com o dinheiro e não com seres humanos".*

*Maxwell Vitor [n.p.]*

SILVA, Antonio Pereira da. **Questão fiscal no Brasil: a renúncia fiscal e sua relação com o orçamento da seguridade Social (2006 a 2017)**. 2018. 229 f. Tese (Doutorado em Política Social) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2018.

## RESUMO

Esta tese estuda a questão fiscal no Brasil e sua relação com o orçamento da seguridade social entre os anos 2006 e 2017. Tem como objetivo geral identificar e analisar os efeitos da renúncia de receita pública sobre o orçamento da Seguridade Social. O referencial teórico abordou a alocação de recursos públicos no Brasil, relacionadas à distribuição de recursos, a estrutura tributária, ao orçamento público e à renúncia de receita pública. Quanto aos procedimentos metodológicos a pesquisa caracteriza-se como sendo quanti-qualitativa, exploratória e descritiva. A coleta de dados valeu-se de documentos /relatórios produzidos pela Receita Federal do Brasil (RFB); Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG); Comissão Mista de Orçamento (CMO); Ministério da Fazenda (MF); Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e banco de dados do sistema Siga Brasil. No que tange aos resultados, verifica-se que a renúncia de receita pública consiste em uma operação cercada de subjetividade e seus resultados, enquanto política pública, não pode ser adequadamente mensurada. A RFB é responsável pela elaboração do *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT)*, que acompanha como anexo o projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA). A renúncia fiscal, administrada pela RFB impacta diretamente no orçamento da seguridade social (OSS). *Observou-se que a renúncia fiscal desloca recursos públicos para o segmento privado em detrimento das políticas sociais públicas*. Além da renúncia de recursos públicos, utilizam-se outros instrumentos como a Desvinculação de Receita da União (DRU) que age sobre a Seguridade Social alocando recursos do seu orçamento para cobertura de despesas financeiras como a dívida pública. Ainda em desobediência ao mandamento constitucional de 1988, o OSS, assume despesas do orçamento fiscal, como pagamento de benefícios previdenciários dos servidores civis e militares. Este procedimento gera fragilidade no controle, fiscalização, acompanhamento e apuração dos resultados da política de renúncia de receita pública. Recomenda-se a reorganização da renúncia fiscal concedendo maior participação aos eixos creditício e financeiro, por permitir o registro das entradas e saídas de recursos e por outro lado, reduzindo o peso do eixo tributário, como instrumento de operacionalização da renúncia fiscal.

**Palavras-chave:** Administração Pública. Orçamento Público. Política Tributária. Dimensão Política. Renúncia Fiscal.

SILVA, Antônio Pereira da. **Tax Issue in Brazil**: tax waiver and its relation to the budget of social security. (2006 to 2017). 2017. 229 p. Dissertation (Doctoral degree in in Social Policy) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2017.

## ABSTRACT

This doctoral dissertation investigates the tax issue in Brazil, and its relation to the budget of social security between the years of 2006 and 2017. The main objective of this study is to identify and analyze the effects of the waiver of public revenue on the budget of social security. The theoretical framework encompassed the allocation of public resources in Brazil, related to resource distribution, tax structure, public budget, and the waiver of public revenue. Regarding the methodological procedures, this research is characterized by being quantitative-qualitative, exploratory and descriptive. Data gathering is sourced from documents and reports produced by *Receita Federal do Brasil* (RFB); *Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão* (MPOG); *Comissão Mista de Orçamento* (CMO); *Ministério da Fazenda* (MF); *Secretaria do Tesouro Nacional* (STN) and the databank of the *Siga Brasil* system. With regards to the results, it has been verified that the waiver of public revenue consists of an operation surrounded by subjectivity and its results, as a public policy, it is unable to be measured properly. The RFB is responsible for the elaboration of the *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária* (DGT), which also oversees the *Projeto de Lei Orçamentária Anual* (PLOA). The tax waiver, administered by the RFB, has a direct impact on the social security budget (SSB). It has been observed that the tax waiver dislodges public resources to the private sector in detriment of the public social policies. Besides the waiver of public revenue, other instruments are being used, such as the *Desvinculação de Receita da União* (DRU), which acts on the social security by allocating resources of its budget to the payment of financial expense, such as public debt. Still in disobedience of the mandatory constitutional law of 1988, the social security budget (SSB), takes over expenses from the government budget, such as the payment of the social security of civil and army servants. In spite of being considered a standard public expense. This procedure leads to some frailty in the control, supervision, oversight, and in the calculation of results from the policy of the waiver of public revenue. It is recommended the reorganization of the tax waiver so it concedes a higher participation by the financial and credit pivots, for permitting the registry of inflows and outflows of resources, and on the other hand, for reducing the weight of the tributary pivot as an instrument of operation of public resource.

**Keywords:** Public Administration. Public Budget. Tributary Policies. Political Dimension. Tax Waiver.

SILVA, Antonio Pereira da. **Cuestión fiscal en Brasil: la renuncia fiscal y su relación con el presupuesto de la seguridad social (2006 a 2017)**. 2017. 229 p. Tesis (Doctorado en Política Social) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2017.

## RESUMEN

Esta tesis estudia la cuestión fiscal en Brasil y su relación con el presupuesto de la seguridad social entre los años 2006 y 2017. Tiene como objetivo general identificar y analizar los efectos de la renuncia de receta pública sobre el presupuesto de la Seguridad Social. El referencial teórico abarcó el destino de recursos públicos en Brasil, relacionados con la distribución de recursos, la estructura tributaria, el presupuesto público y la renuncia de receta pública. En lo que se refiere a los procedimientos metodológicos, la investigación se caracteriza como cuantitativa, exploratoria y descriptiva. La coleta de datos se valió de documentos/informes producidos por la Receta Federal de Brasil (RFB); Ministerio del Planeamiento, Presupuesto y Gestión (MPOG); Comisión Mixta de Presupuesto (CMO); Ministerio de la Hacienda (MF); Secretaria del Tesoro Nacional (STN) y banco de datos del sistema *Siga Brasil*. En lo que compete a los resultados, se verifica que la renuncia de receta pública consiste en una operación cercada de subjetividad y sus resultados, en cuanto política pública, no puede ser adecuadamente mensurada. La RFB es responsable por la elaboración del Demostrativo de Gastos Gubernamentales Indirectos de Naturaleza Tributaria (DGT), que acompaña como anejo el proyecto de Ley Presupuestaria Anual (PLOA). La renuncia fiscal, administrada por la RFB impacta directamente en el presupuesto de la seguridad social (OSS). Se observó que la renuncia fiscal desplaza recursos públicos para el segmento privado en detrimento de las políticas sociales públicas. Además de la renuncia de recursos públicos, se utilizan otros instrumentos como la Desvinculación de la Receta de la Unión (DRU) que actúa sobre la Seguridad Social destinando recursos de su presupuesto para la cobertura de gastos financieros como la deuda pública. Aún en desobediencia al mandamiento constitucional de 1988, el OSS, asume gastos del presupuesto fiscal, como pago de beneficios de previsión de los servidores civiles y militares. Este procedimiento genera fragilidad en el control, fiscalización, acompañamiento y apuración de los resultados de la política de renuncia de receta pública. Se recomienda la reorganización de la renuncia fiscal concediendo mayor participación a los ejes crediticio y financiero, por permitir el registro de las entradas y salidas de recursos y, por otro lado, reduciendo el peso del eje tributario, como instrumento de operacionalización de la renuncia fiscal.

**Palabras clave:** Administración Pública. Presupuesto Público. Política Tributaria. Dimensión Política. Renuncia Fiscal.

## LISTA DE TABELAS, QUADROS E FIGURAS

<b>Tabela 01</b>	– Carga tributária bruta e sua distribuição entre impostos diretos e indiretos. EM % do PIB entre os anos 1900 e 1930 .....	78
<b>Tabela 02</b>	– Estimativa da carga tributária brasileira por base de incidência (2005 -2014) .....	83
<b>Tabela 03</b>	– Alocação percentual DO Orçamento Federal por funções selecionadas entre os anos 2006-2017 .....	124
<b>Tabela 04</b>	– Gasto tributário e as Desvinculações de Receita da União (DRU) sobre a Seguridade Social .....	130
<b>Tabela 05</b>	– Orçamento da Seguridade Social por funções a Preços médios de 2016, deflacionados pelo IGP-DI.....	133
<b>Tabela 06</b>	– Distribuição do Orçamento Federal por funções selecionadas entre 2006 e 2017 .....	136
<b>Tabela 07</b>	– Gastos Tributários por Função Orçamentária – entre os anos 2010 e 2014 .....	138
<b>Tabela 08</b>	– Dados comparativos das estimativas de gastos tributários – 2006 a 2017- valores em milhões .....	145
<b>Tabela 09</b>	– Distribuição do Orçamento Federal por funções selecionadas entre 2006 e 2017 .....	164
<b>Tabela 10</b>	– Gastos tributários e gastos com a saúde, entre os anos 2006 e 2017 .....	167
<b>Tabela 11</b>	– Gastos tributários, consolidação por tipo de tributo, valores nominais e percentuais em anos selecionados .....	169
<b>Tabela 12</b>	– Evolução dos benefícios fiscais.....	177
<b>Figura 01</b>	– Alocação percentual do orçamento geral da união por funções e anos selecionados.....	126
<b>Figura 02</b>	– Gastos tributários – estimativas de bases efetivas 2014.....	172
<b>Quadro 01</b>	– Operacionalização da renúncia de receita pública .....	196
<b>Quadro 02</b>	– Proposta de organização da política de renúncia fiscal.....	199
<b>Quadro 03</b>	– Recomendação para a gestão da renúncia de receita pública.....	200
<b>Figura 03</b>	– Evolução dos benefícios fiscais em percentual do PIB .....	197
<b>Figura 04</b>	– Representação esquemática do cenário atual da renúncia de receita pública .....	198

<b>Figura 05</b>	– Representação esquemática do cenário recomendado .....	201
<b>Figura 06</b>	– Representação esquemática comparativa da proposta de movimentação da renúncia de receita pública .....	202

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANFIP	Associação Nacional dos Auditores Fiscais
ANPAD	Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
APG	Administração Pública Gerencial
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CF	Constituição Federal
CMO	Comissão Mista do Orçamento
CSLL	Contribuição sobre o Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária Brasileira
CTN	Código Tributário Nacional
Dieese	Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
DGT	Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária
DRU	Desvinculação das Receitas da União
Fies	Fundo de Financiamento Estudantil do Ensino Superior
GE	Governo Empreendedor
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
Inesc	Instituto de Estudos Socioeconômicos
Ipea	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Qualquer Natureza
ITR	Imposto Territorial Rural
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei De Responsabilidade Fiscal
MPOG	Ministério Do Planejamento, Orçamento e Gestão
MS	Ministério DA Saúde
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OSS	Orçamento da Seguridade Social
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PDRAE	Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
POF	Pesquisa de Orçamento Familiar
PPA	Plano Plurianual
Prouni	Programa Universidade para Todos
PSF	Programa Saúde DA Família
Reidi	Regime Especial de Incentivo para o Desenvolvimento da Infraestrutura
RGPS	Regime Geral da Previdência Social
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SRF	Secretaria da Receita Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União
UPA	Unidade de Pronto Atendimento

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>1 ORGANIZAÇÃO DA TESE</b> .....	21
<b>2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	26
2.1 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	27
<b>3 AS FINANÇAS PÚBLICAS AO LONGO DA HISTÓRIA BRASILEIRA</b> .....	31
<b>4 O PROCESSO DE ARRECADAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS NO BRASIL</b> .....	61
4.1 A PARTILHA DOS RECURSOS PÚBLICOS NO BRASIL .....	95
<b>5 A RENÚNCIA DE RECEITA PÚBLICA COMO POLÍTICA DE ESTADO</b> .....	105
5.1 CONCEITUAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA FISCAL.....	105
5.2 ALOCAÇÃO DE FUNDO PÚBLICO E AS POLÍTICAS SOCIAIS.....	120
5.3 O DESENVOLVIMENTO DA SISTEMÁTICA DA RENÚNCIA FISCAL .....	143
5.4 BENEFÍCIOS FISCAIS E A POLÍTICA DA SAÚDE.....	162
5.5 A ENGENHOSIDADE DA RENÚNCIA DE RECEITA PÚBLICA.....	168
<b>6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	179
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	203
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	211
<b>ANEXO I –ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TC 018.259/2013-8, p. 47)</b> .....	225
<b>ANEXO II –O quadro a seguir sintetiza os resultados obtidos no trabalho por questão da auditoria</b> .....	226

<b>ANEXO III – Gasto Tributário em Saúde Sobre a Despesa do MS (2003-2012).....</b>	<b>227</b>
<b>ANEXO IV – Simples nacional anexo I (Vigência a Partir de 01.01.2012)</b>	
<b>Alíquotas e partilha do Simples Nacional – Comércio.....</b>	<b>228</b>
<b>ANEXO V – GASTOS TRIBUTÁRIOS POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>PROJEÇÕES DO PLOA 2017 VALORES EM R\$ BILHÕES.....</b>	<b>229</b>

## INTRODUÇÃO

A renúncia de receita pública e a descoberta dos seus efeitos sobre o orçamento da seguridade social constituem-se na motivação desta proposta investigativa, sobre a medida fiscal exercida pelo Estado brasileiro. O procedimento fiscal passa a ser ponto chave da análise científica, que ora se realiza, pela expressão que assume perante a gestão das finanças públicas do país.

A tomada de decisão política sobre a soma dos recursos públicos a serem renunciados pela política fiscal torna-se relevante, porque se constitui em um despacho que direciona recursos públicos ao segmento privado da economia brasileira, por renunciar receita pública, que em tese seria de todos, direcionando para um grupo social específico de contribuintes brasileiros. Além disso, materializa-se em um gasto financeiro, que interfere na gestão do tesouro público e conseqüentemente na movimentação das finanças públicas. Esta transferência de recursos públicos indica em que áreas ou setores o Estado está priorizando.

A política fiscal compreendida na renúncia de receita pública consiste na oferta de benefícios a uma parcela específica da sociedade brasileira, em detrimento das demais. A essência da ação fiscal concretiza-se na efetivação de um gasto governamental, cujos recursos nem chega a entrar nos cofres públicos, mas representa benefício, porque constitui-se em uma soma significativa de dinheiro público que deixa de entrar no caixa do governo. Segundo o TCU (2014), é uma operação rodeada de subjetividade, invisibilidade, ausência de transparência e dificuldade de gestão, desde a concessão, acompanhamento, controle, execução, até a prestação de contas finais.

A diferença entre os recursos que compõem o orçamento público ordinário e os que são renunciados está na ocorrência de desembolso ou não, por parte de uma parcela de contribuintes. Porém os dois modelos que movimentam recursos públicos correspondem a uma despesa pública regular, porque tanto uma sistemática quanto a outra representam uma função de despesa que repercute na arrecadação e na distribuição de recursos, junto aos cidadãos brasileiros, com impactos sociais e econômicos.

Para saber os seus efeitos, é necessário identificar a origem e destino dos recursos renunciados e quais são as políticas públicas mais afetadas com a renúncia de receita pública. São recursos que deixam de entrar nos cofres do

governo, por isso não compõem o fundo público. O procedimento enfraquece a capacidade fiscal do Estado e prejudica a execução de políticas sociais públicas fundamentais, para a promoção de uma vida com dignidade, pois a escolha política favorece apenas um segmento social particular e restrito de pessoas em detrimento dos demais cidadãos brasileiros, além de contribuir significativamente para o crescimento da dívida pública, pois são recursos que deixam de entrar no tesouro nacional. E na ausência de recursos para cobertura do déficit, o Estado capta dinheiro no mercado via a emissão de títulos públicos, expandindo o tamanho da dívida pública, que, em um segundo momento, vai consumir uma parcela ainda maior do orçamento público federal.

Parte-se do pressuposto de que a política de renúncia de receita pública estabelece custos e benefícios, resta esclarecer como são distribuídos as vantagens e os custos. A sistemática adotada não permite a identificação de quanto é renunciado e nem quem efetivamente é beneficiado, o que é possível distinguir com clareza é que o Estado deixa de receber recursos públicos. O ato de renunciar dinheiro público gera repercussões sociais, políticas e econômicas, semelhantes aos próprios gastos públicos diretos compreendidos no orçamento público ordinário do país. Seria o mesmo que cortar gastos do orçamento público e remanejar para um grupo social seletivo do setor privado. Segundo Salvador (2017), ao operacionalizar a renúncia fiscal, passa-se a impressão de que tem custo zero para a sociedade, porém a essência derruba a aparência, porque esconde e não esclarece que mais de 50% da renúncia de receita pública tem como fonte o orçamento da seguridade social (OSS).

O Tribunal de Contas da União (TCU) detecta a insuficiência de órgãos gestores para a totalidade das renúncias fiscais. Os controles restringem-se à anotação no DGT da RFB, relativos às renúncias compreendidas no conceito de gasto tributário. Então, a RFB registra no DGT a possível estimativa do montante de recursos públicos a serem renunciados, que acompanha o projeto de lei orçamentária anual (PLOA), cujo documento é apresentado como um anexo, sem a escrituração de entradas e saídas no orçamento e apuração dos resultados no final de cada exercício fiscal.

As informações que a RFB inclui no DGT são presunções, não se lida com dados concretos porque são estimativas de renúncia de receita pública. Apesar de o órgão governamental passar a divulgar as estimativas de bases efetivas a partir de

2011, com sustentação nos cinco anos anteriores, alegando serem informações mais ajustadas, entretanto, ainda são projeções assentadas nas declarações das pessoas jurídicas (PJ) e pessoas físicas (PF).

Percebe-se, também, a não exigência de contrapartida social por parte das autoridades públicas, em relação ao retorno das renúncias fiscais para a sociedade em geral, do ponto de vista econômico e social. Nesse caso, o benefício particular passa a sobrepor o interesse coletivo.

Sobre os controles e monitoramento, da renúncia de receitas públicas, o que se encontra é a previsão dos “gastos tributários” registrados no DGT da RFB. Trata-se do registro no DGT pela RFB das estimativas de valores a serem renunciados, como documento subsidiário às leis orçamentárias. O DGT acompanha o orçamento anual como um anexo, sem a devida obrigatoriedade de apuração dos resultados no final do exercício.

A partir de 2011, a RFB passou a apresentar as estimativas de bases efetivas, considerando os dados de cinco anos anteriores: ano calendário de 2006 a 2010. Para 2012, a estimativa de bases efetivas levou em consideração os anos calendário de 2007 a 2011. E assim sucessivamente. Os últimos dados divulgados pela RFB, sobre a estimativa de bases efetivas são do ano de 2014, a partir daí são previsões. Por isso, no levantamento de dados, considerou-se a partir do ano de 2006, para coincidir com a sistemática de apuração da RFB. Vale ressaltar que, após a aplicação das demandas efetivas sobre os DGT originários, os dados passam a ser diferentes.

Os valores que compõem a renúncia de receitas públicas não integram o orçamento público oficial, apenas constam no DGT elaborado pela RFB, mostrando a estimativa de recursos *ex-ante* de gasto tributário (renúncia fiscal) para o exercício vindouro. A previsão dos gastos tributários participa como informações subsidiárias no documento formal do orçamento público da união de cada ano.

Ao tratar da administração de recursos públicos, sejam eles diretos ou indiretos, percebe-se uma remessa significativa de recursos públicos, para o segmento privado como socorro nos momentos de crise do capitalismo. Entretanto, o mesmo auxílio e esforço não são empenhados em momentos de crise econômica, quando se trata do interesse de setores populares que envolvem a parcela mais desprotegida da sociedade civil brasileira.

A CF/1988 determina que a política fiscal, relacionada à renúncia de receita pública, desenvolva a atividade de forma abrangente e atenda aos interesses coletivos, incorporados nas necessidades dos cidadãos de maneira indistinta. Mas, parece não ser o que se observa no desenvolvimento da atividade fiscal brasileira, pois desconsideram-se a capacidade de pagamento conforme a renda e o patrimônio dos indivíduos, no momento da arrecadação, e não se leva em conta as necessidades das pessoas, ao tratar da partilha de recursos por meio dos gastos públicos sejam eles componentes do orçamento público ou relativos às renúncias fiscais.

O gasto tributário merece uma discussão com maior profundidade, pois a renúncia de receita não beneficia todos os cidadãos brasileiros de maneira homogênea; impacta negativamente no orçamento da seguridade social; o processo de controle e fiscalização desde a concessão até a prestação de conta final é frágil e muito frouxo. Recomenda-se o estudo de uma proposta de amarração para evitar as vulnerabilidades na renúncia de recursos públicos; propõe-se a reorganização da renúncia fiscal, por meio dos eixos financeiros e creditícios, possibilitando a transparência, identificação dos valores renunciados, beneficiários, controle social, fiscalização, acompanhamento e medição do retorno social.

Nessa perspectiva, tornam-se necessários e urgentes o aprimoramento da transparência de recursos públicos e o direcionamento da política fiscal brasileira, sobre a renúncia de receita pública. É fundamental a inversão da lógica do atual modelo de renúncia fiscal, de tal maneira que os benefícios, econômicos e sociais da política pública, sejam extensivos ao conjunto da sociedade brasileira, especialmente para a camada social, que mais necessita de serviços públicos. O orçamento da seguridade social (OSS) não pode continuar abastecendo a lucratividade do segmento privado, em detrimento de políticas essenciais e indispensáveis para a obtenção de uma vida digna. Indica-se a correção imediata da ameaça que paira sobre o orçamento da seguridade social, por abranger políticas imprescindíveis como a previdência social, saúde e assistência social, caso contrário, ocorrerá um aprofundamento da desigualdade e um empobrecimento da sociedade brasileira.

No Brasil, a gestão de recursos públicos experimentou basicamente três modelos organizacionais, a saber: o patrimonialista, o burocrático e, atualmente, o gerencial. Secchi (2009) apresenta uma crítica e afirma que o delineamento do

patrimonialismo não coaduna com um sistema organizacional de administração pública, porque sua principal característica apenas revela a miscelânea dos recursos públicos com recursos privados. Entretanto, os ranços patrimonialistas, no trato da gestão de recursos públicos, com maior ou menor proporção, ainda estão impregnados na administração pública brasileira contemporânea. A prática vem ocorrendo desde a inauguração da história econômica, política, social, cultural e administrativa do país.

Na ótica de Lustosa da Costa (2008), a reforma administrativa da década de 1930, denominada de burocrática, pode ser classificada como uma demarcação expressiva, no contexto da administração pública brasileira, pela tentativa de alteração das aberrações organizacionais vigentes na época. Na visão do autor, o empreendimento pode ser classificado como o primeiro combate expresso aos atos abusivos da época, cuja vigência vinha ocorrendo desde o histórico período colonial brasileiro. Ao mesmo tempo, reconhece que não foi suficiente, para superar a conduta repreensível do período exclusivamente patrimonialista.

Na leitura de Andrews e Kouzmin (1998), a proposta de reforma da administração pública brasileira da década de 1990 assume um discurso de pretensa transformação organizacional modernizadora e transformadora do Estado brasileiro. Porém, sem mexer na essência do que vinha sendo executado anteriormente, altera apenas aspectos periféricos do modelo corrente e grande parte das promessas não ultrapassaram os limites dos protocolos de intenções. O atual modelo vigente de administração de recursos públicos, denominado de gerencial, não suplanta nem revoga o burocratismo e ainda aceita a permanência de práticas condenadas nos modelos existentes, inclusive aquelas que prevaleciam durante a vigência da condução genuinamente patrimonialista. Parece que é o velho com o semblante de novo. Para Souza Filho (2006), o padrão gerencial também tem suas limitações para ser considerado como um modelo organizacional administrativo inovador, por representar a continuidade de parte significativa do que vinha sendo praticado, no patrimonialismo e burocratismo.

A discussão sobre o tópico da política fiscal brasileira mostra o desenvolvimento da tributação sobre a renda, o consumo e o patrimônio, bem como a efetivação dos gastos públicos incorporados ao orçamento oficial da união. A incidência dos tributos, em cada uma dessas situações, e a distribuição dos gastos

públicos determina a participação de cada cidadão brasileiro na renda e riqueza do país.

O mandamento jurídico inscrito na constituição brasileira de 1988 determina que seja observada a capacidade econômica e financeira de cada contribuinte, ao exigir o recolhimento de tributos e que a distribuição dos gastos públicos siga os ditames da universalidade. Esse comportamento provoca distorções na distribuição de renda e riqueza, entre as pessoas que compõem o universo populacional do país, por não considerar a capacidade contributiva de cada cidadão.

A política fiscal pode constituir-se em um instrumento de distribuição ou concentração da renda e da riqueza nacional, cujo resultado depende do parâmetro adotado, tanto para o recolhimento dos tributos, quanto para a regra de distribuição dos gastos públicos, diretos e indiretos. O que chama a atenção, na estrutura tributária brasileira, é a concentração do recolhimento de tributos sobre o consumo de bens e serviços, cujo procedimento gera uma situação de discrepância, injustiça fiscal na arrecadação de recursos públicos, que compõe o fundo público, ao invés de considerar o meio mais coerente que seria a renda e o patrimônio dos contribuintes. A arrecadação tributária concentra-se no consumo de bens e serviços, esta escolha deságua em uma cobrança regressiva, por aplicar uma alíquota única, como se todos os cidadãos brasileiros possuíssem a mesma renda e o mesmo patrimônio. Significa que, quanto maior for a renda da família, menor é o peso do tributo no orçamento familiar, este procedimento gera um alívio tributário à medida que a renda familiar cresce. Por outro lado, produz um tormento para as famílias à medida que o orçamento doméstico decresce.

A arrecadação e a distribuição de recursos públicos estão sujeitos à dependência das forças políticas, sociais e econômicas presentes no executivo, legislativo, judiciário e na sociedade civil. A política fiscal brasileira apresenta-se distorcida, pois a arrecadação e a distribuição de recursos públicos seguem uma lógica regressiva, beneficiando os maiores rendimentos. A política fiscal pode estimular a distribuição ou concentração de renda e patrimônio, praticando a progressividade ou a regressividade, tanto na arrecadação de recursos como na distribuição dos gastos públicos.

Então, a política tributária, além de prover o caixa do governo, pode desempenhar a função de articulação da política macroeconômica, do ponto de vista da estabilidade da economia e equacionamento das desigualdades econômicas e

sociais. Depende da escolha política a ser aplicada na arrecadação de impostos, podendo ser progressiva (observância da capacidade contributiva de cada cidadão) ou regressiva (efeito contrário ao dos tributos progressivos, por desconsiderar a capacidade contributiva de cada um). No caso do Brasil, adota-se a sistemática regressiva para a cobrança de impostos, fazendo com que a maior parte da carga tributária recaia sobre a circulação de bens e serviços. À medida que a renda do contribuinte decresce, ele gasta uma porção maior do orçamento familiar em consumo, proporcionalmente contribui mais do que os contribuintes com alto poder aquisitivo, que gastam uma parcela menor de sua renda com o consumo. Esta alternativa tem impacto no aprofundamento das desigualdades sociais, porque a execução da cobrança de tributos privilegia os impostos indiretos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Esta escolha desconsidera a capacidade contributiva de cada cidadão.

O entendimento entre a concepção técnico-contábil e o aspecto político do orçamento público encontra-se entre os principais elementos definidores da dinâmica da distribuição e aplicação do dinheiro público. Destaca-se a relevância das intervenções políticas, porque é aonde os grupos sociais vão se enfrentar cada qual procurando inserir os seus propósitos, ao determinar as prioridades, que os recursos públicos vão assumir em termos de alocação e execução dos serviços públicos. A repartição dos recursos do orçamento público é dependente de decisões políticas, pois a dimensão técnico-contábil é apenas o reflexo dos despachos políticos. Porém, o processo orçamentário brasileiro aparenta ser uma peça vinculada exclusivamente à condição técnica e contábil, embora decidida politicamente por uma minoria de participantes. O caráter político é pouco extensivo e exercido pela classe dominante pelo seu poder de pressão, em conformidade com os seus interesses e de seus aliados. É necessário estender o debate político, permitindo a participação da sociedade como um todo. Não é lógico que apenas o refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública consumam aproximadamente 50% do orçamento público federal total.

A soma dos recursos pertencentes ao orçamento público, apesar de transparecer uma imagem de partilha racional, pelo fato de passar pelo crivo do congresso nacional, depende das forças políticas presentes no parlamento. A distribuição e execução são resultantes da correlação de forças políticas, sociais e econômicas, existentes no interior das organizações em cada momento histórico,

normalmente a classe dominante faz valer o seu poder de império, impondo seus interesses. O projeto de lei orçamentária anual de 2017 prevê a destinação de 51,26% do orçamento público federal (3,5 trilhões), equivalente 1,794 trilhões de reais para o refinanciamento, pagamento e amortização da dívida pública brasileira. Como parâmetro, este valor corresponde a 16,03 orçamentos da saúde do ano de 2017.

Este estudo tem como objetivo geral identificar e analisar os efeitos da renúncia de receita pública sobre o orçamento da Seguridade Social. Parte-se do pressuposto de que uma soma representativa da renúncia de recursos públicos recai sobre a Previdência Social, Saúde e Assistência Social. A renúncia fiscal pode afetar as políticas sociais públicas vitais, o que prejudica o atendimento das necessidades humanas a milhares de cidadãos brasileiros desprovidos de condições mínimas de sobrevivência. Por isso, a inquietude da pesquisa recai sobre a busca de resposta sobre o seguinte questionamento: em que medida a renúncia de receita pública afeta o orçamento da seguridade social?

Em relação aos objetivos específicos, distinguem-se os seguintes:

- Demonstrar como os modelos de administração das finanças públicas adotados no Brasil têm distribuído os recursos públicos;
- Mostrar como se dá o processo de arrecadação e a distribuição de recursos, por meio dos gastos públicos, diretos ou indiretos;
- Demonstrar os impactos da renúncia fiscal sobre Seguridade Social;
- Propor um modelo de escrituração, que conste o lançamento das entradas e saídas de recursos públicos para a renúncia fiscal.

## 1 ORGANIZAÇÃO DA TESE

A parte destinada à introdução esclarece o leitor sobre o que vem a seguir em relação ao desenvolvimento da tese. Mostra como será apreciada a temática da renúncia fiscal e seu efeito no orçamento da seguridade social, e posteriormente apresenta o desenvolvimento dos procedimentos metodológicos que indica os caminhos que foram percorridos para encontrar as informações que fundamentam a tese.

A tese foi organizada em seis capítulos. Primeiro apresenta esclarecimentos sobre a maneira pela qual foi organizada.

O segundo capítulo expõe os procedimentos metodológicos seguidos no decorrer do estudo, mostrando que a pesquisa é de característica mista qualitativa, exploratória e descritiva. A abordagem qualitativa encontra-se na conceituação de todo o processo que envolve o tratamento dos recursos públicos no Brasil. A caracterização quantitativa encontra-se na elaboração de tabelas e gráficos, com a utilização de ferramentas do programa Excel, no tratamento dos números, cujo objetivo orienta para a compreensão dos resultados. A tipificação exploratória trata-se do levantamento bibliográfico sobre a literatura especializada que abarca os estudos sobre os recursos públicos no Brasil, com o propósito de aprimorar as ideias e fundamentar as hipóteses, que delimitam o campo da pesquisa sobre a renúncia fiscal e seus impactos no orçamento da seguridade social. O caráter descritivo está presente na explicação das características expostas sobre o uso do dinheiro público no Brasil, destacando-se os modelos de administração pública, o processo de arrecadação e a aplicação de recursos públicos, a distribuição do dinheiro público e a renúncia de receita pública.

O terceiro capítulo resgata rapidamente o movimento histórico dos modelos administrativos adotados sobre os recursos públicos brasileiros. Mostra-se que grande parte da história administrativa do Brasil ocorreu sob a égide do sistema patrimonialismo, no qual havia uma mistura entre os recursos públicos e o privado. Revela que, somente no primeiro terço do século XX, foi realizada a primeira tentativa de estruturação organizacional dos recursos públicos, por meio do modelo de administração pública denominada burocrática, porém ainda permaneceu imbricada com os resquícios do patrimonialismo.

E posteriormente registra o modelo implementado na década de 1990, denominado tecnicamente de gerencial. Este modelo traz muito do velho com semblante de modernizante e transformador. A proposta de reforma qualificada como gerencial, “[...] não supera nem suprime a burocracia”. [...] Além disso, ainda permite a “[...] incorporação de traços patrimonialistas na gestão pública”. (Souza Filho 2006, p. 9). Em pleno século XXI, ainda são encontrados resquícios do patrimonialismo, caracterizados na execução de procedimentos autoritários, clientelistas e insulamento burocrático, com visíveis vantagens particulares, personificadas no uso de recursos públicos para fins privados, em detrimento da coletividade.

Sobre o modelo de administração pública gerencial, Andrews e Kouzmin (1998, p. 102) revelam que “[...] o principal efeito perlocucional desejado é produzir a impressão de que a administração gerencial é uma proposta progressista”. Apesar das argumentações apresentadas para justificar a aplicação de cada modelo, grande parte das justificativas e fundamentações não ultrapassou os protocolos de intenções. A administração pública brasileira é carente de aperfeiçoamento, pois a pesquisa mostra que ainda prevalece o mau uso de recursos públicos.

Já o quarto capítulo apresenta a perversa face da estrutura tributária brasileira, ao revelar o processo regressivo empregado no recolhimento de recursos públicos. A organização da política fiscal brasileira prioriza os impostos indiretos, com a predominância de tributos sobre o consumo de bens e serviços. Este procedimento penaliza e faz com que o ônus seja maior para as menores rendas, por não levar em consideração a capacidade contributiva de cada cidadão em cada momento conjuntural. Aplica-se um percentual sobre o consumo idêntico para todos, como se a condição patrimonial e de renda fosse idêntica para todos também. Por outro lado, opta-se por uma alíquota reduzida sobre os impostos diretos que abarcam a renda e o patrimônio, estabelecendo privilégios e alívio sobre a carga tributária dos contribuintes mais abastados da sociedade.

O capítulo trata também da disputa política acerca da distribuição de recursos e mostra que o fato dos recursos compreendidos no orçamento público da união transitar pelo parlamento brasileiro não significa racionalidade na sua aplicação. Pois sujeita-se às condicionalidades políticas, sociais, culturais, econômicas, ideológicas e administrativas de cada momento histórico. Na verdade, prevalece a correlação de

forças políticas compreendida no Congresso Nacional, que quase sempre é desfavorável ao conjunto da classe trabalhadora.

Em pleno século XXI, aproximadamente 60% dos tributos brasileiros têm como origem a circulação de bens e serviços. A escolha da distribuição do ônus tributário, que prioriza a coleta de impostos sobre o consumo, castiga os menos favorecidos, pois “[...] a nossa tributação essencialmente regressiva, penaliza a população com menor capacidade econômica” (ANFIP, 2016, p. 27). Este procedimento provoca discrepância e intensifica o abismo entre ricos e pobres, caracterizado na prática de injustiça tributária, já que “[...] o financiamento do Estado sempre privilegiou a tributação indireta, ao invés de alcançar a renda e a propriedade” (ANFIP, 2016, p. 24).

A relevância que os impostos sobre o consumo têm, no conjunto da carga tributária total brasileira, concorre com a formação e aprofundamento do quadro econômico e social desigual registrado no país. Além disso, não se respeita o que determina a constituição brasileira de 1988, sobre a transparência, o controle e a participação social no processo relativo à arrecadação e à partilha de recursos entre as políticas sociais públicas; nem mesmo é facilitado à sociedade o acesso às informações, de tal forma que obtenha conhecimentos detalhados sobre a efetiva coleta e aplicação dos recursos públicos.

O quinto capítulo trata da renúncia de receita pública e suas implicações no orçamento da seguridade social (OSS), é o núcleo central da pesquisa materializada nesta tese. A investigação dos dados da renúncia de receita pública visa esclarecer como a política de renúncia fiscal repercute sobre as políticas sociais públicas. O governo tem duas maneiras de executar a partilha de recursos públicos. A primeira está relacionada ao modelo tradicional que ocorre via elaboração e execução do orçamento público e a outra pela renúncia de receita pública. Na renúncia fiscal (gasto tributário), ocorre uma despesa pública atípica, invisível e subjetiva, porque apesar de não efetivar o recolhimento aos cofres públicos, trata-se de um dispêndio de dinheiro do Estado, equivalente a uma despesa governamental normal. A efetivação se dá com a dispensa do recolhimento tributário para alguns contribuintes. A medida afeta diretamente as finanças e a ação do Estado, por interferir no fluxo das finanças públicas e no financiamento das políticas sociais públicas brasileiras.

O flagrante da renúncia fiscal é que oferece benefício, com recursos públicos, retirados do fundo público, para uma parcela reduzida de brasileiros pertencente ao segmento privado pelo seu poder de articulação e pressão junto aos órgãos governamentais. Além disso, não se exige a contrapartida social por parte dos beneficiários da renúncia fiscal, visando estender os benefícios a todos os cidadãos brasileiros. Este procedimento resulta em prejuízo das políticas sociais públicas, porque envia recursos públicos a um grupo social mínimo da sociedade brasileira e gera escassez de dinheiro à disposição do Estado. Mais de 50% de toda a renúncia de receita pública (gasto tributário) é retirada do orçamento da seguridade social (tabela 11).

Verifica-se que o DGT elaborado pela RFB, que acompanha o projeto de lei orçamentária anual, registra apenas uma parte da renúncia de receita pública, somente aquela classificada, tecnicamente no entendimento da RFB, por gasto tributário. “Estas renúncias apresentam-se como sendo um desvio da estrutura normal da tributação, sendo sempre de caráter não geral” (RFB, 2013a, p. 11). O cálculo do gasto tributário é assentado sobre valores estimados, isso impossibilita a apuração do quanto efetivamente se renuncia de receita pública a cada ano.

No sexto capítulo, faz-se a análise e discussão dos dados. As informações ali contidas revelam que a aplicação de recursos públicos no Brasil persegue a sistemática de privilegiar o segmento privado. As distorções originam-se do processo de arrecadação de recursos junto à sociedade, onde a maioria dos tributos recai sobre o consumo de bens e serviços, ao invés de privilegiar a renda e o patrimônio dos contribuintes. Esta opção política gera uma situação de injustiça fiscal e social, à medida que a renda familiar decresce, o tributo indireto (sobre o consumo) absorve um percentual maior do orçamento familiar.

O enfrentamento político apresenta-se como fator determinante nas relações sociais de poder, que estabelece a interferência e participação no orçamento público, de cada estrato social, constituindo-se na legitimação da estrutura de oneração fiscal, que recai sobre os membros da comunidade. Da mesma forma percebe-se a existência de discrepância na distribuição do fundo público. A renúncia de receita pública constitui-se em um dos dispositivos que transfere dinheiro público ao segmento privado.

A renúncia de recursos públicos resulta no rearranjo compensatório, que repercute nas políticas sociais públicas, de tal forma que as “[...] desonerações

reduzem o orçamento da seguridade social, o que acaba por diminuir os recursos disponíveis para os direitos sociais de todos os brasileiros, como saúde, assistência e previdência social” (LIMA, 2017, p.27).

Nas considerações finais, nota-se que a renúncia fiscal desloca recursos das políticas sociais públicas para o setor privado da economia. Uma parcela significativa do orçamento da seguridade social é destinada para fins particulares, ao invés de atender as necessidades humanas dos cidadãos mais desprovidos. A elevada remessa de recursos públicos para a cobertura do serviço da dívida pública brasileira interfere na disponibilidade das finanças públicas, ato que prejudica o financiamento das políticas sociais públicas. A administração das finanças públicas ocorre de maneira a prestigiar a classe dominante, pelo seu poder de persuasão sobre as instâncias deliberativas, que faz valer os seus interesses.

A renúncia de receita pública sobre o eixo tributário não possibilita conhecer os efetivos valores renunciados e a repercussão deles decorrentes. O procedimento não registra as entradas e saídas da renúncia de receita pública em um orçamento, e isso gera vulnerabilidade no controle, acompanhamento, fiscalização, prestação de contas sobre os recursos renunciados.

Parece que o subsídio, seja ele explícito (uso do eixo financeiro) ou implícito (uso do eixo creditício), apresenta-se como instrumento mais adequado na operacionalização da renúncia de receita pública; pois, dessa forma, é possível quantificar o montante renunciado e viabilizar a transparência do procedimento, enquanto política de governo. O desconhecimento sobre o montante da renúncia de receita pública pode significar que a soma do dinheiro renunciado seja muito maior do que aqueles valores anunciados pela RFB.

A redução da receita pública transforma-se em limitador da oferta de políticas sociais públicas, especialmente às classes menos favorecidas da população, que ficam sem o atendimento das suas necessidades indispensáveis para uma vida digna, como é o caso da Previdência Social, Saúde e Assistência Social. Apresenta-se uma proposta de revisão da gestão da renúncia de receita pública, com vistas à execução da contabilização das entradas e saídas de recursos públicos, objetivando a visibilidade, transparência, controle social e fiscalização dos recursos renunciados. Sugere-se que os eixos financeiros e creditícios sejam transformados em prioridades, como instrumentos de operacionalização da renúncia de receita pública.

## 2 PROCECIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo tem como tarefa mostrar os caminhos percorridos para encontrar as informações minimamente suficientes para dar resposta ao seguinte questionamento: em que medida a renúncia de receita pública impacta no orçamento da seguridade social? E Indica a escolha teórica e o método usado para a abordagem do objeto da pesquisa. Minayo (2007, p. 44) afirma que teoria e método são inseparáveis, “[...] devendo ser tratados de maneira integrada e apropriada quando se escolhe um tema, um objeto, ou um problema de investigação”. Para Lakatos e Marconi (2003, p. 83), o “[...] método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo”.

A presente pesquisa caracteriza-se como sendo mista quali-quantitativa, exploratória e descritiva. Para Creswell (2010) a modelagem mista é quando dados qualitativos e quantitativos são utilizados para estudar um único fenômeno no mesmo trabalho. A abordagem qualitativa destaca-se pelo seu caráter subjetivo, e encontra-se na análise dos dados ao conceituar todo o processo que envolve o tratamento dos recursos públicos no Brasil no decorrer da sua história. O componente quantitativo é usado para mensurar o problema por meio de dados numéricos. A caracterização quantitativa encontra-se na elaboração de tabelas, gráficos e quadros, com uso da ferramenta Excel, cujo objetivo orienta para compreensão dos resultados. Creswell (2010), afirma que o objetivo de uma pesquisa exploratória é familiarizar-se com um assunto ainda, pouco explorado. A tipificação aparece no levantamento das referências sobre a literatura especializada que abarca os estudos sobre os recursos públicos no Brasil, com o propósito de aprimorar as ideias e fundamentar as hipóteses, que delimitam o campo da pesquisa sobre a renúncia fiscal e seus impactos no orçamento da seguridade social. De acordo com Gil (2008), as pesquisas descritivas possuem como objetivo a explicação das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência. O caráter descritivo está presente na exposição das qualificações relatadas sobre o uso do dinheiro público no Brasil, destacando-se os modelos de administração pública, o processo de arrecadação e aplicação de recursos públicos, a distribuição do dinheiro público e a renúncia de receita pública. Então a análise descritiva está

presente ao longo da exposição do processo de renúncia de recursos públicos e seus impactos no orçamento da seguridade social (Previdência Social, Saúde e Assistência Social).

## 2.1 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Na base de dados internacionais da *Web of Science*, executou-se uma revisão sistemática da produção científica relativa à temática da renúncia de receita pública, com os descritores: “Renúncia Fiscal” (“*Tax waiver*”), “Desoneração” (“*Tax relief*”), “Gasto Tributário” (“*Tax expense*”), “Isenção Fiscal” (“*Tax exemption*”). A pesquisa foi feita entre os dias 04 e 12 de abril de 2017. Foram encontrados 902 trabalhos publicados, dos quais a maioria relacionada à produtividade do capital e crescimento econômico, proteção dos recursos naturais e meio ambiente e atividades filantrópicas. O primeiro filtro utilizado para o rastreamento das informações foi a observação sobre o título e a leitura dos resumos dos trabalhos detectados, que resultou na seleção de 38 artigos. No segundo passo, realizou-se a leitura desses artigos e observou-se que muitos não estavam associados à renúncia de receita pública e às políticas sociais públicas. Dois trabalhos apenas relataram o reduzido efeito da renúncia de receita pública sobre a geração de crescimento econômico e nível de emprego.

Adicionalmente, foram realizadas buscas por materiais diversos (artigos adicionais, livros, dissertações e teses) relacionados à temática da renúncia fiscal no Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Percebe-se uma escassez de estudos sobre os impactos da renúncia fiscal em relação às políticas sociais públicas vinculadas ao Orçamento da Seguridade Social (OSS).

O estudo está fundamentado em informações obtidas sobre bases de dados públicas, por meio de busca sistemática de informações científicas para a sustentação teórica da proposta. Utilizou-se de fontes primárias e secundárias, as primárias tratam de uma visita técnica realizada em Brasília entre os dias 29 de maio e 2 de junho de 2017, em contato com os técnicos que atuam diretamente na elaboração e execução do orçamento público federal do Ministério do Planejamento Gestão e Orçamento (MPGO) e Demonstrativo de Gastos tributários do Ministério da

Fazenda (MF). As secundárias foram extraídas de documentos, tais como: Demonstrativos de Gastos Tributários (DGT) da Receita Federal do Brasil (RFB), artigos científicos, livros, dissertações e teses.

Com relação às informações empíricas, foram coletados dados no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) da Receita Federal do Brasil (RFB), correspondentes aos gastos tributários entre os anos de 2006 e 2017. Buscou-se, no site da RFB e no repositório de dados do Ministério do Planejamento Gestão e Orçamento (MPGO), as informações relativas à distribuição dos recursos compreendidos no orçamento público da união. Além disso, foi realizada uma busca no Tribunal de Contas da União (TCU) para embasar a análise dos dados da pesquisa; segundo o órgão governamental, a renúncia de receita pública apresenta uma série de fragilidades em relação ao controle e acompanhamento do produto dos recursos públicos renunciados. (Acórdão TC 018.259/2013-8).

Foram encontrados os vários dados relacionados à análise das consequências da renúncia fiscal, que implicassem nas políticas sociais públicas. A base de dados mais utilizada para o desenvolvimento da tese teve como referência as seguintes fontes: Demonstrativos dos Gastos Governamentais de Natureza Tributária – Gastos Tributários (DGT) da RFB e DGT de estimativas de bases efetivas da RFB - ([www.fazenda.gov.br](http://www.fazenda.gov.br)); informações do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) – ([www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)); Secretaria de Orçamento Federal (SOF) – ([www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)); Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – ([www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)); banco de dados do sistema Siga Brasil do senado federal ([www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil](http://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil)); Tribunal de Contas da União (TCU) – ([www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)); Secretaria de Política Econômica (SPE) – ([www.spe.fazenda.gov.br](http://www.spe.fazenda.gov.br)); Instituto Nacional de Estudos Socioeconômicos; (INESC) – ([www.inesc.org.br](http://www.inesc.org.br)); Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) – ([www.dieese.org.br](http://www.dieese.org.br)); e Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO) – ([www.sindifisconacional.org.br](http://www.sindifisconacional.org.br)).

Adicionalmente, para esclarecimentos subsidiários sobre os cálculos e construção das bases de dados, bem como para a localização de informação sobre a temática discutida, realizou-se uma visita técnica em Brasília, entre os dias 29 de maio e 2 de junho de 2017. Manteve-se um encontro de aproximadamente 55 minutos com a equipe técnica da RFB, responsável pela elaboração dos DGT. Foi

possibilitado o acesso aos dados do DGT da RFB, sobre as estimativas de bases efetivas analisadas ao longo da tese. Também houve encontros, onde foram coletados dados sobre orçamento e gasto tributário, com duração em torno de 30 minutos, aproximadamente, para cada uma das seguintes instituições: Ministério da Fazenda (MF), Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG); Comissão Mista de Orçamento (CMO) e Assessoria Parlamentar da Câmara dos Deputados (APCD). O diálogo foi realizado com técnicos diretamente envolvidos com as bases de dados.

Em contato com os técnicos dos órgãos do governo, ficou evidente a dificuldade de identificar os valores, efetivamente renunciados. Justificam que a deficiência de controle e fiscalização decorre da ausência de escrituração sobre entradas e saídas de recursos públicos, ao executar a renúncia fiscal. A impossibilidade da apuração dos resultados ocorre porque os dados fundamentam-se somente em estimativas ou declarações das pessoas físicas (PF) ou pessoas jurídicas (PJ) sobre os recursos públicos renunciados.

A principal fonte de dados, utilizada para a análise da renúncia fiscal tem como origem os Demonstrativos dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários (DGT), elaborados pela Receita Federal do Brasil (RFB). Considerou-se o período entre os anos de 2006 e 2017. O período escolhido decorreu da alteração de sistemática adotada pela RFB sobre a classificação dos gastos tributários.

A RFB divulgou somente em 2011 as primeiras estimativas de bases efetivas. A partir de então, a RFB passou a anunciar as “estimativas de bases efetivas” assentadas nas informações declaradas pelas pessoas físicas (PF) e pessoas jurídicas (PJ). Estas estimativas são estruturadas levando-se em conta os cinco anos anteriores, de modo que a estimativa de 2011 trata de ajustes sobre as informações, considerando a renúncia de receita pública relativa aos anos calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010. Os últimos dados divulgados sobre as estimativas de bases efetivas são do ano de 2014. Doravante, as informações referem-se às projeções sem considerar as estimativas de bases efetivas, inclusas no DGT que é elaborado anualmente e anexado ao projeto de lei orçamentária, como informação subsidiária ao trâmite legislativo.

Os dados coletados sobre orçamento público, orçamento da Seguridade Social, orçamento da saúde e renúncia de receita pública, no período compreendido

entre os anos de 2006 e 2017, foram extraídos dos DGTs. As informações foram analisadas de forma descritiva e por representação gráfica, com auxílio de planilhas do Excel para apuração dos resultados.

### 3 AS FINANÇAS PÚBLICAS AO LONGO DA HISTÓRIA BRASILEIRA

Este capítulo tem como escopo a revelação das características do desenvolvimento da administração pública brasileira, em uma perspectiva teórica política e institucional, assim como mostrar a quem o Estado brasileiro pode estar servindo. Faz-se um breve resgate relacionado ao aspecto organizacional, sobre a forma como os recursos públicos foram conduzidos, ao longo da história administrativa brasileira.

No Brasil, a gestão de recursos públicos experimentou basicamente três sistemas organizacionais, a saber: o patrimonialista, o burocrático e, atualmente, o gerencial. O primeiro deles, com maior ou menor proporção, configura-se, na administração pública brasileira, desde a inauguração da história econômica, política e social do país, inclusive no modelo administrativo gerencial em vigor.

Para Secchi (2009), a administração pública brasileira passou, ao longo da sua existência, por um extenso período, sob a égide de práticas de natureza quase que exclusivamente patrimonialistas. Os recursos públicos e privados não possuíam separações, isso ocorreu desde o seu nascedouro até o primeiro terço do século XX, mais precisamente na década de 1930.

Em *stricto sensu*, o patrimonialismo não pode ser considerado como um modelo organizacional de direção administrativa, tendo em vista que o seu perfil está vinculado a um padrão que mostra apenas “[...] um Estado que não possui distinções entre os limites do público e os limites do privado” (SECCHI, 2009, 349).

O domínio administrativo do setor público brasileiro sempre esteve a cargo de grupos sociais específicos, que faziam valer suas ambições e de seus aliados, pelo seu poder de pressão política. “A administração pública era em grande parte dominada por grupos preferenciais que visavam garantir seus interesses e a proteção mútua de seus membros” (MOTTA, 2007, p. 90).

[...] O uso de recursos públicos é o mecanismo básico de preservação do poder: são utilizados menos para atender a demandas e necessidades reais da comunidade e mais para a troca de favores e os interesses particulares do grupo (MOTTA, 2007, p. 90).

A administração pública brasileira foi marcada por um longo período de ausência de regras organizativas, do ponto de vista institucional. Somente a partir da

década de 1930, desenvolveram-se os primeiros passos no sentido de construir uma arrumação administrativa da coisa pública, com a aplicação do modelo administrativo de característica burocrática.

A partir da década de 1930, inicia-se a remodelagem da administração pública brasileira e o processo de industrialização do país, sob o comando do protagonismo estatal. A moderna estratégia brasileira passa a privilegiar a indústria nacional, em prejuízo das importações e, ao mesmo tempo, contribui com o processo de transformação da economia rumo à industrialização e à urbanização, em detrimento do setor agrário. Apesar do processo de mudança ser inicialmente conduzido a partir da articulação entre a economia agrária e a indústria nascente, aos poucos, a produção rural cede espaço para a proposta de desenvolvimento da indústria brasileira.

[...] as mudanças que se processam a partir de 1930 no País evidenciam o fortalecimento da burguesia industrial na estrutura de poder (período de 1930 até 1950) e a conquista da sua hegemonia frente aos proprietários rurais (período de 1950 até 1980). Todavia, devemos enfatizar que tais mudanças não excluem a participação das oligarquias agrárias no poder, apenas deslocam o seu posicionamento na dominação, deixando de ser a classe hegemônica, a partir da década de 1950 (SOUZA FILHO, 2011, p. 102).

O protagonismo estatal, ao assumir funções de coordenação da economia, implementa um programa de reaquecimento da produção nacional, rumo à passagem de uma economia agrária para uma economia urbano-industrial. A partir de então, o Estado assume a condução do processo econômico, caracterizado como desenvolvimentista. “[...] Esta administração moderna era parte de um projeto mais abrangente para o país – um projeto nacional e desenvolvimentista – no qual o Estado assumia um papel central, o de promotor de desenvolvimento e de instaurador da ordem moderna” (FARAH, 2011, p. 823). No entanto, o início do crescimento industrial no Brasil fundamenta-se no capital fundiário tradicional. E, de acordo com Souza Filho (2011, p. 104),

Tal fato se dá, porém com a manutenção do elemento patrimonialista como componente fundamental para operar a dominação de classe existente, na medida em que se necessita do apoio das oligarquias agrárias para impulsionar uma industrialização e urbanização excludente, evitando o risco de rupturas e de ampliação radical de direitos da classe trabalhadora e, portanto, da redução de privilégios das classes dominantes.

A adoção desse procedimento representou o enfraquecimento das elites agrárias, que até então dominavam o controle da máquina administrativa do Estado. Iniciou-se o processo de diversificação da economia, as mudanças indicavam que “[...] a visão preponderante, em matéria de economia, era a diversificação” (FONSECA, 2012, p. 845).

Como resultado dessas transformações, acontece a ascensão ao poder de novos grupos oligárquicos privilegiados, acoplados ao setor urbano, ligados ao primeiro ciclo de industrialização brasileira. “[...] A chamada ‘Revolução de 1930’ representou muito mais do que a tomada do poder por novos grupos oligárquicos, com o enfraquecimento das elites agrárias. Significou, na verdade, a passagem do Brasil agrário para o Brasil industrial” (LUSTOSA DA COSTA, 2008, p. 841).

O modelo de administração pública, de natureza burocrática, atendia aos interesses da classe dominante, pois combinava a implantação de modificação administrativa com a viabilização de um ambiente propício à transição que a economia do país estava experimentando, uma vez que “Esse tipo de transição da economia capitalista brasileira produziu uma aliança entre a burguesia industrial emergente e setores da oligarquia agrária para processar o projeto de industrialização e urbanização” (SOUZA FILHO, 2011, p. 101).

As alterações realizadas pela nova matriz produtiva geraram prosperidade e impactos diretos na administração pública brasileira. A elevação da oferta de bens e serviços, com a prosperidade econômica, ampliou os recursos à disposição do Estado. Ao mesmo tempo, chamou a atenção da classe dominante que ascendeu ao poder, em busca de vantagens no aparato estatal, incorporadas na disputa da riqueza socialmente produzida, para otimização dos seus empreendimentos produtivos.

A administração pública era em grande parte dominada por grupos preferenciais que visavam garantir seus interesses e a proteção mútua de seus membros. Apesar da modernização, muitos desses grupos ainda se aglutinam no aparato estatal em busca de recursos para garantir sua sobrevivência. Inserem-se em órgãos administrativos por meios formais, ocupação de cargos de direção, mas também informalmente, por meio de redes de apoio e de interação ligadas por laços de lealdade. Procuram o acesso a recursos públicos para reforçar a lealdade política de base e preservar a liderança sobre determinados setores da comunidade (MOTTA, 2007, p. 90).

Apesar do modelo de administração pública burocrático não representar transformações significativas, do ponto de vista de rompimento com as práticas patrimonialistas, seus pressupostos iniciais acabaram conquistando a opinião pública. O apelo de combate à desorganização e ausência de profissionalismo, prevaemente no modelo patrimonialista, abriu espaço, no campo organizacional, para a aplicação das novas regras. Sendo considerado o

[...] primeiro esforço sistemático de superação do patrimonialismo. Foi uma ação deliberada e ambiciosa no sentido da burocratização do Estado brasileiro, que buscava introduzir no aparelho administrativo do país a centralização, a impessoalidade, a hierarquia, o sistema de mérito, a separação entre o público e o privado. [...] Visava constituir uma administração pública mais racional e eficiente, que pudesse assumir seu papel na condução do processo de desenvolvimento, cujo modelo de crescimento, baseado na industrialização via substituição de importações (LUSTOSA DA COSTA, 2008, p. 846).

Na análise de Lustosa da Costa (2008), a remodelagem administrativa, na década de 1930, denominada de burocrática, pode ser considerada como um marco histórico relevante, no âmbito da administração pública brasileira, pela tentativa de alteração das aberrações vigentes na época.

O autor classifica tal remodelagem como o primeiro enfrentamento formal às práticas abusivas do modelo patrimonialista prevaemente no país, cuja vigência vinha ocorrendo desde o histórico período colonial. O autor ressalva que, embora não fossem alcançados os objetivos propostos, coube “À administração pública burocrática se caracterizar pela profissionalização, a ideia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, em síntese, o poder racional legal. Os controles administrativos, visando evitar a corrupção e o nepotismo” (LUSTOSA DA COSTA, 2008, p. 866).

Entretanto, Lustosa da Costa (2008) reconhece e assume um posicionamento crítico a respeito das dificuldades de superação da conduta de apadrinhamento clientelista e dependência econômica, advindas de ligações históricas e tradicionais praticadas ao longo da existência da administração pública brasileira. Ele revela que a remessa de privilégios conduzidos pela gestão governamental, determinada pela lógica histórica, social, política e econômica marcou a memória da administração pública brasileira. Afirma que as práticas arbitrárias ainda permanecem enraizadas na estrutura da gestão da coisa pública brasileira. Segundo o autor, o mecanismo se repete, ao longo do desenvolvimento da história administrativa do país, mostrando a

quem o Estado pode estar a serviço. Inclusive, atualmente, identifica resquícios das práticas reprováveis, destinadas à classe dominante, que configuram no mal uso de recursos públicos, revelando a reincidência de procedimentos relacionados ao patrimonialismo, em pleno século XXI. Para Souza Filho,

[...] a administração pública brasileira nasce, desenvolve-se e se consolida a partir de uma espinha dorsal que combina patrimonialismo e burocracia, configurando uma unidade contraditória coerente com a particularidade de nosso capitalismo periférico e de nossa “revolução burguesa” não clássica (SOUZA FILHO, 2011, p. 81).

As proposições de transformações, previstas no modelo burocrático, ficaram somente na manifestação de intenções, pois não se suplantou o coronelismo, nepotismo, utilização de mecanismos clientelistas e prevalência do favorecimento privado em detrimento dos interesses públicos e coletivos. Era perceptível a presença de privilégios voltados à produção e reprodução do capital, em um nítido privilégio do interesse da economia privada, nos processos e projetos de ordem política e econômica. Essa arrumação resulta na continuidade do controle social, econômico e político por parte dos mandatários do poder que dominam o governo e as instâncias deliberativas sobre a utilização do fundo público.

[...] a burocracia puramente como tal é um instrumento de precisão que pode colocar-se à disposição de interesses de dominação muito diversos, tanto puramente políticos ou econômicos quanto outros quaisquer. [...] A estatística oficial prussiana publicava, em geral, somente aquilo que não podia prejudicar os propósitos da burocracia governante (WEBER, 2004, p. 224 – 225).

As reformas organizacionais executadas na órbita pública brasileira têm tido um caráter eminentemente privado com foco “[...] em políticas simbólicas, e que políticos e burocratas tentam manipular a percepção do público em relação ao desempenho dos governos”. “[...] que avançam mais em autopromoção e retórica do que em fatos concretos” (SECCHI, 2009, p. 348).

A proposta de mudança do modelo administrativo promove pouca modificação, altera-se apenas a oligarquia que assume o poder. Os recursos públicos continuam sendo restritos para as políticas sociais públicas e expansivos para o capital, pois “[...] as mudanças que se processam a partir de 1930 no País evidenciam o fortalecimento da burguesia industrial na estrutura de poder” (SOUZA FILHO, 2011, p. 102).

A década de 1980 foi marcada por intensas repercussões do modelo econômico neoliberal em todo o mundo. Na década de 1990, especificamente na América Latina, fundamentado no “Consenso de Washington”,<sup>1</sup> destacam-se as ideias relacionadas à abertura econômica e comercial, ao aderir ao processo de globalização, desenvolvimento de privatizações de empresas estatais. Este procedimento caracteriza a entrega do patrimônio público para segmento privado e, aplicação da economia de mercado, como reguladora das atividades econômicas.

Desenvolve-se um discurso de culpabilidade da crise fiscal do Estado como responsável pelos desequilíbrios econômicos e, ao mesmo tempo, reforça a publicidade sobre “[...] uma concepção reformadora concentrada na diminuição do Estado e na valorização do mercado” (NOGUEIRA, 2004, p. 37). Entretanto o setor produtivo continua usufruindo as benesses do Estado.

Esse procedimento produz uma cortina sobre as reais causas e consequências dos desequilíbrios econômicos e sociais, bem como a quem o Estado pode estar a serviço. Deixa-se de destacar a desaceleração econômica, o desequilíbrio nos níveis de preços, o desemprego, o endividamento público, entre outros, como fatores característicos da própria flutuação da dinâmica capitalista contemporânea.

Qualificado como gerencial e desenvolvido pelo então ministro Bresser Pereira, na década de 1990, inicia-se o projeto de reforma de administração pública brasileiro. A proposta de reforma administrativa implicou na defesa da redução interventiva do Estado na economia. Para Souza Filho (2011), o modelo gerencial indica o mercado como orientador das movimentações econômicas, cuja postura teórica vincula-se à corrente de pensamento econômico de natureza neoclássica.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> O Consenso de Washington foi uma recomendação internacional elaborada em 1989, que visava a propalar a conduta econômica neoliberal com a intenção de combater as crises e as misérias dos países subdesenvolvidos, sobretudo os da América Latina. Sua elaboração ficou a cargo do economista norte-americano John Williamson. As dez regras do Consenso de Washington são: 1) disciplina fiscal – o Estado deve limitar os gastos à arrecadação, eliminando o *deficit* público; 2) redução dos gastos públicos; 3) reforma fiscal e tributária, na qual o governo deveria reformular seus sistemas de arrecadação de impostos e ampliar a base sobre a qual incide a carga tributária, com maior peso nos impostos indiretos; 4) abertura comercial e econômica dos países, a fim de reduzir o protecionismo e proporcionar um maior investimento estrangeiro; 5) taxa de câmbio de mercado competitivo; 6) liberalização do comércio exterior; 7) investimento estrangeiro direto, eliminando as restrições; 8) privatização, com a venda das estatais; 9) desregulamentação, com o afrouxamento das leis de controle do processo econômico e das relações trabalhistas; 10) direito à propriedade intelectual (BATISTA JR., 1994).

<sup>2</sup> Trata-se da escola de pensamento desenvolvida por economistas neoclássicos da chamada “Escola da Virgínia – cujo maior expoente intelectual é James Buchanan. Também são incluídos como

Argumentava-se que a mudança, advinda do modelo de administração gerencial, era capaz de corrigir os desarranjos fiscal, financeiro e patrimonial do Estado e, ao mesmo tempo, conduzir a economia do país à prosperidade. A prescrição do modelo foi exposta como uma alternativa competente para superar os obstáculos gerados pela crise econômica que afetava diretamente a economia brasileira, naquela época. Na avaliação e justificativa do autor do projeto da reforma administrativa (Bresser Pereira), era necessária e urgente a reestruturação organizacional do Estado para conduzir o país no caminho do desenvolvimento econômico e social.

[...] devido ao crescimento distorcido do Estado e ao processo de globalização, o Estado entrou em crise e se transformou na principal causa da redução das taxas de crescimento econômico, da elevação das taxas de desemprego, e do aumento da taxa de inflação que desde então ocorreram em todo o mundo (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 7).

É necessário observar que a afirmação do autor sobre a crise do Estado está incompleta, pois a crise é do próprio sistema capitalista e não do Estado em si.

Então, a proposta de reforma administrativa é apresentada num ambiente de crise generalizada provocada pelas contradições da organização do capital, oportunizada pelo próprio estágio de acumulação capitalista, potencializada pelo desequilíbrio do sistema econômico, por meio dos sucessivos ciclos econômicos.<sup>3</sup> As condições de crise econômica viabilizaram a assimilação do discurso da mudança reformista, pois eram expressões em uso naquela época: “reforma administrativa”, “modernidade”, “recuperação do tempo perdido”. “[...] Os termos ‘moderno’ e ‘modernização’ foram apropriados e muito usados pela ideologia neoliberal nos anos 1990, no Brasil” Lenardão (2008, p. 198). Essas afirmativas passavam a ideia de transformação e desenvolvimento capazes de corrigir a crise vivenciada pela economia brasileira.

---

teóricos da Escolha Pública outros economistas e cientistas políticos que adotam o pressuposto do racionalismo econômico, afirmam que os indivíduos são ‘maximizadores econômicos’, motivados apenas por auto-interesse não só nas suas interações econômicas, mas também nas suas interações sociais e políticas” (ANDREWS; KOUZMIN, 1998, p. 98).

<sup>3</sup> Não há dois ciclos iguais, variam tanto na intensidade quanto na duração. A duração não é previsível, embora seja possível prever suas fases. Muitos economistas citam quatro fases: o auge, a recessão, a depressão e a recuperação. A crise econômica considerada a mais difícil ocorreu na década de 1930, conhecida como a Grande Depressão. Além da crise de 1930, provavelmente os manuais de economia devem tratar dos efeitos devastadores da crise instalada em 2008, que ainda está em curso.

O modelo foi indicado como uma suposta inovação na sistemática administrativa e organizacional brasileira, como recurso competente para colocar a economia e o setor público nos eixos da prosperidade e ainda justificava-se que contribuiria para a melhoria do padrão de vida dos brasileiros. Desconsiderou-se a existência de um prolongado ciclo econômico recessivo, que extrapolava a condição fiscal, financeira e patrimonial do Estado, além de estar vinculada à dinâmica do sistema capitalista.

Expressões como mercado, privatizações, *empowerment* e administração gerencial foram incorporados ao léxico brasileiro. A idéia mesma de que se fazia necessária uma reforma inadiável cristalizou-se na opinião pública balizada pelo argumento de que seria preciso preparar o país e ajustar sua economia para a nova competitividade internacional, recuperando o tempo perdido nas décadas anteriores em que se teria vivido sob as asas de um Estado gigantesco, ineficiente e perdulário (NOGUEIRA, 2004, p. 38).

Apreende-se que a premissa argumentativa da reforma administrativa tinha como estratégia o desenvolvimento de um esforço em fazer com que a opinião pública não percebesse a sua vinculação ao neoconservadorismo contemporâneo. A ideia de uma pretensa transformação organizacional modernizadora, reduzida ao âmbito do Estado, foi revelada como alternativa viável de resolução das adversidades econômicas, sociais, administrativas, políticas e fiscais. A repercussão do discurso oficial acabou produzindo uma nuvem de fumaça sobre os reais problemas relativos aos desajustes econômicos, próprios do sistema capitalista, que ultrapassavam a esfera estatal.

Pode-se argumentar que o reformismo não deu conta do movimento por ele feito para desconstruir e esvaziar de valor o Estado. Mas é pouco razoável imaginar um ataque vitorioso aos graves problemas crônicos da América Latina ou mesmo aos problemas diagnosticados pelo próprio discurso da reforma sem a reposição do Estado. Se a questão era edificar uma sociedade menos desigual e mais preparada para inserir com dignidade no mundo globalizado, como se dizia, não fazia sentido concentrar todas as fichas na racionalização do aparelho administrativo e na melhoria da gestão sem se preocupar em fortalecer o Estado como ambiente democrático de mediação política, pactuação e integração social (NOGUEIRA, 2004, p. 48).

Para Andrews e Kouzmin (1998), a crise da década de 1980 e 1990 não decorreu apenas do descontrole das contas públicas e, conseqüentemente, do desequilíbrio fiscal do Estado. Para os autores, quando Bresser Pereira inclui a “[...] desregulação da economia, ele quase comete uma traição a si mesmo. [...] a

regulação impõe um custo ao setor privado que em muitos casos é necessário, mas em outros responde simplesmente a interesses” (ANDREWS; KOUZMIN, 1998, p. 109).

A mudança administrativa gerencial apresentou um suposto conjunto de medidas, como se fossem capazes de melhorar o padrão de vida dos brasileiros. Entretanto, os anos passaram e a prosperidade ficou somente no âmbito das intenções, pelo contrário, a essa altura, já estavam avariadas as condições de proteção pública e, para agravar, aparece o comprometimento da expansão econômica, com impacto no desemprego e na renda dos cidadãos brasileiros.

Para obter maior adesão a essa proposta, acenou-se com um sedutor conjunto de promessas: abertura econômica, estabilidade monetária, desenvolvimento, emprego e renda, ascensão e melhoria de vida. Tudo movido a esforço pessoal, determinação, iniciativa. Tais promessas não se cumpriram e, ao não se cumprirem, quebraram muitas expectativas e tornaram insuportável a ausência de regulação e de proteção pública consistente. A maioria das sociedades latino-americanas foi ficando sem um Estado que as regulasse e protegesse e, ao mesmo tempo, sem expansão econômica, sem emprego e sem renda. Gravemente penalizadas, as classes médias aproximaram-se dos setores mais pobres, que cresceram em tamanho e viram sua própria pobreza se converter em dado natural, incontornável. As sociedades declinaram em termos sociais, urbanos, cívicos e políticos (NOGUEIRA, 2004, P. 48).

O autor do programa da reforma administrativa, de característica gerencial, defendeu intransigentemente a economia de mercado como alternativa quase exclusiva ao revelar que “[...] a agenda liberal tornava-se, agora, necessário, ao mesmo tempo desregular e regular: desregular para reduzir a intervenção do Estado; regular para viabilizar a privatização” (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 23). Com essa afirmativa, o autor deixa claro que a orientação extrapolava a dimensão administrativa do Estado, assim como indicava a redução da interferência social estatal ao defender o estado mínimo, porém apenas na intervenção social. A argumentação do autor da reforma administrativa da década de 1990 deixa clara a intenção de promover ajustes para acompanhar a movimentação do capitalismo mundial em direção da financeirização do capital.

O autor, ao assumir a defesa das forças de mercado como alternativa indicada para a resolução da crise econômica, assume o compromisso com o estabelecimento de um ambiente favorável à execução do projeto neoliberal. “[...] o mercado é o melhor dos mecanismos de controle, já que através da concorrência

obtêm-se, em princípio, os melhores resultados como os menores custos” (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 25-26).

O modelo indicou o encolhimento da interferência social Estatal, em um amplo processo de desregulamentação da mediação das políticas sociais públicas. Entretanto, garantiu um Estado forte para aplicar as políticas neoliberais. Admitiu-se a aceitação dos pressupostos liberais, enquanto orientador das atividades econômicas e sociais ao eleger a ação das forças de mercado como opção política promotora do equilíbrio automático.

Em nome da reforma da administração pública brasileira, conduz-se um extraordinário sistema de desmonte do Estado social e das políticas sociais públicas, por meio de um extenso processo de privatizações, terceirizações das atividades públicas, publicização das políticas públicas; transfere-se a gestão de serviços e atividades governamentais para entidades de direito privado; ocorre a descentralização e focalização dos serviços públicos, como mudança. Diante disso “[...] parece que a força motriz das privatizações foi – e continua a ser – mais ideológica do que uma questão de política fiscal. [...] A reforma administrativa brasileira tem sido guiada pela mesma filosofia impulsionadora do programa de privatizações” (ANDREWS; KOUZMIN, 1998, p. 99).

A nova proposta administrativa, em conformidade com Andrews e Kouzmin (1998, p. 100), não considera o aprofundamento da crise econômica como movimento do ciclo de acumulação do capitalismo.<sup>4</sup> Classificam a análise de Bresser Pereira como simplista e incompleta.

Apesar da argumentação sobre as pretensas proposições de mudanças, com aplicação do modelo gerencial permanecem resquícios tradicionais dos modelos anteriores, porque “[...] a administração pública brasileira ainda carrega tradições seculares de características semifeudais e age como um instrumento de manutenção do poder tradicional” (MOTTA, 2007, p. 95).

Em uma crítica irônica sobre a burguesia brasileira, Nogueira (2004) identifica uma descoberta sobre a dinâmica da mudança administrativa de feição gerencial. No conjunto de medidas da década de 1990, segundo o autor, houve avanço no sentido de transparência ao considerar que a “[...] dinâmica social serviu para que se

---

<sup>4</sup> O conceito do **ciclo** econômico refere-se às flutuações da atividade econômica, em longo prazo. O **ciclo** envolve uma alternância de períodos de crescimento relativamente rápidos do produto (recuperação e prosperidade), com períodos de relativa estagnação ou declínio.

adquirisse maior consciência de um dos lados mais perverso da herança política e administrativa legada pelo processo nacional da revolução burguesa” (NOGUEIRA, 2004, p. 38-39).

A agenda reformadora, ainda que ao preço de uma hipervalorização da administração empresarial e de uma entrega do Estado ao mercado, ajudou a que se criassem focos de incentivo para a atualização do modelo burocrático, o aumento do controle social e a incorporação de mecanismos de participação e de descentralização à gestão das políticas sociais. Nesse movimento, uma cultura democrático-participacionista floresceu no setor público, ajudando a que se tomasse maior consciência da relevância do protagonismo social (NOGUEIRA, 2004, p. 39).

Bresser Pereira restringiu a justificativa da implantação do modelo gerencial à crise fiscal do Estado, alegou-se que o *déficit* fiscal comprometeu a capacidade de investimento estatal; o Estado intervencionista e o modelo de substituição de importações atingiram o seu esgotamento ao deixar de dar respostas aos agentes econômicos por meio de estímulos econômicos<sup>5</sup>. O autor deixa de explicitar que o fenômeno de alteração do papel do Estado foi executado para atender interesses do processo de acumulação capitalista.

Andrews e Kouzmin (1998) discordam da categorização de Bresser Pereira por não levar em consideração outros elementos determinantes da flutuação econômica, tais como: fatores externos, fatores internos, a dívida pública, o processo inflacionário, o desemprego, a taxa de juros e liquidez internacional, a estagnação e a recessão econômicas, o desenvolvimento tardio, além da incorporação do receituário neoliberal,<sup>6</sup> associados à própria dinâmica da estrutura capitalista.

[...] em 1968, o regime autoritário implementou uma reforma administrativa que introduziu em diversos órgãos governamentais o modelo gerencial. E

---

<sup>5</sup>No entendimento dos agentes econômicos, significa oferecer infraestrutura, linhas de crédito subsidiados, garantia jurídica para a realização de investimentos, entre outros.

<sup>6</sup>É um termo que, especialmente a partir do final dos anos 1980, tem sido empregado por uma ampla variedade de estudos acadêmicos, notadamente em economia política do desenvolvimento, em substituição a outros termos, tais como: monetarismo, neoconservadorismo, Consenso de Washington para descrever o ressurgimento de ideias derivadas do capitalismo Laissez-faire (apresentado pelo liberalismo clássico) e que foram implementados a partir do início dos anos 1970 e 1980. Seus defensores advogam em favor de políticas de liberalização econômica extensas, como as privatizações, austeridade fiscal, desregulamentação, reformas trabalhistas e previdenciárias, livre comércio e o corte de despesas governamentais a fim de reforçar o papel do setor privado na economia (BATISTA JR., 1994).

contrariamente ao que argumenta Bresser Pereira (1997), foi a generalização do modelo gerencial para os demais órgãos do setor público que foi mal sucedido. [...] Além do mais, o fracasso do modelo gerencial pode estar ligado à falta de controle social nas organizações públicas, uma vez que o ano de 1968 inaugurou o período mais repressivo do regime autoritário, o que impediu o debate público de assuntos políticos, entre estes, a reforma administrativa (ANDREWS; KOUZMIN, 1998, p. 106 e 107).

O modelo gerencial de administração pública, em vigência no Brasil, vem adotando medidas administrativas no âmbito do aparelho estatal, que consistem na delegação de poder, ao setor privado, para a execução das políticas públicas, e deixando que o segmento particular desenvolva um papel cada vez maior nas ações executivas, antes desenvolvidas pelo Estado.

[...] as consequências desta reforma devem ser um importante lembrete aos ingênuos defensores das prescrições da administração gerencial. Na época da reforma do *Decreto 200*, a incapacidade técnica do setor privado em assumir diversas funções governamentais levou à criação de agências executivas dentro do próprio governo modeladas segundo o setor privado, que assumiram a forma de fundações e autarquias. Sendo que a capacidade técnica e os recursos financeiros acabaram sendo canalizados para estas agências, os departamentos ministeriais responsáveis pela formulação de políticas públicas e de fiscalização se esvaziaram (ANDREWS; KOUZMIN, 1998, p. 107).

Apesar do modelo de administração pública gerencial vislumbrar uma revolução organizacional, econômica e política, para Andrews e Kouzmin (1998, p. 108), a repercussão não avançou além do discurso anunciado: “[...] a mesma receita de separação entre formulação e implementação de políticas públicas está sendo proposta, supostamente para eliminar os mesmos sintomas”.

Setores interessados na execução do projeto neoliberal encamparam a proposta estabelecida em Washington. As elites políticas e lideranças empresariais apoiaram a iniciativa de reforma administrativas, como modernidade, assim como apoiam atualmente, as reformas do Estado como indispensáveis. Tal reforma foi implantada

[...] a partir do começo da Administração Reagan nos Estados Unidos, com muita competência e fartos recursos, humanos e financeiros, por meio de agências internacionais e do governo norte-americano. Acabaria cabalmente absolvida por substancial parcela das elites políticas, empresariais e intelectuais da região, como sinônimo de modernidade, passando seu receituário a fazer parte do discurso e da ação dessas elites, como se de sua iniciativa e de seu interesse fosse. Exemplo desse processo de cooptação intelectual é o documento publicado em agosto de

1990 pela Fiesp, sob o título "Livre para crescer - Proposta para um Brasil moderno", hoje na sua 5ª edição, no qual a entidade sugere a adoção de agenda de reformas virtualmente idêntica à consolidada em Washington (BATISTA JR., 1994, p. 6).

O processo de reformulação administrativa de natureza gerencial na gestão dos recursos públicos brasileiros, além de não corrigir os desequilíbrios, compromete a qualidade e a oferta de políticas públicas, especificamente as sociais. Ocorre que há interesse, por parte do setor privado, em estabelecer uma disputa vantajosa pelo fundo público.

Divulga-se uma prática, no sentido de que o Estado deva assumir uma suposta austeridade administrativa, assegurando a redução de gastos, com a finalidade de impedir o *déficit* público.

A orientação da reforma administrativa de essência gerencial traz em sua composição uma condição economicista e sem viés social, segundo Andrews e Kouzmin (1998), a proposta gerencial deseja “[...] que o racionalismo econômico colonize a esfera pública de forma a impedir que a democracia evolua e se torne mais radical” (ANDREWS E KOUZMIN, 1998, p. 116).

Para os autores, o modelo explicita a pretensão de excluir qualquer possibilidade de avanço, que possa priorizar o atendimento das necessidades dos cidadãos, assim como a transparência e o controle social envolvendo a sociedade civil, nas deliberações que tenham reflexos de cunho coletivo. E, por outro lado, abre as comportas para o capital.

Para Souza Filho (2006), o racionalismo e limitações da política fiscal, na esfera do trato da coisa pública, vale apenas para as políticas sociais, entretanto, o gasto com o refinanciamento e pagamento de juros e amortização da dívida, as desonerações fiscais em benefício do capital não possui restrições. Asseguram-se medidas políticas diferenciadas e favorecidas, extensivas ao setor produtivo privado, restrito a um número pequeno de famílias brasileiras, que implicam em renúncia de receita pública de natureza tributária, creditícia e financeira como subsídio do Estado com recursos públicos.

O modelo foi implementado com o intuito de aprofundar o uso do fundo público por parte do capital, em prejuízo dos investimentos no âmbito das políticas públicas, especificamente na seguridade social. A reformulação administrativa da década de 1990 não traz novidades, pois mantém a essência da estrutura

administrativa, não ocorre a racionalização dos recursos públicos conforme a proposta de inovação organizacional apresentada, os desperdícios e aprofundamento da crise fiscal permanecem. Muito parecido com algo que acontece desde o início da história da administração pública brasileira, os recursos públicos a serviço do segmento privado da economia, uma vez que “[...] a existência e a institucionalização de parcerias formais e informais entre o setor público e o privado torna possível o uso híbrido de recursos públicos e privados” (ANPAD, 2007, p. 2).

A suposta reforma administrativa da última década do século XX, apesar de conter em sua redação a pretensão de estabelecer a justiça tributária, equidade social e promoção da cidadania, não possibilitou avanços no atendimento aos cidadãos brasileiros. A economia privada apoderou-se do espaço público influenciando a sua administração em conformidade com os interesses e as ambições particulares.

Para Souza Filho (2006), o comportamento do Estado permaneceu como antes, não ocorreram transformações econômicas, sociais e políticas conforme foi preconizado pela justificativa da implantação da reforma administrativa. O que se verifica é um direcionamento rumo ao Estado mínimo, para os cidadãos e máximo para o capital, com o olhar voltado para uma pretensa eficiência administrativa, mediante técnicas utilizadas pelas regras da livre concorrência e pela atuação das forças de mercado desvinculadas das necessidades dos cidadãos.

A aplicação das técnicas gerenciais, na administração pública brasileira, aprofundou ainda mais a crise fiscal do Estado. Os problemas permanecem, assim como a mistura dos recursos públicos e privados por meio da corrupção, do nepotismo, da transferência hereditária de cargos, recursos públicos, do apadrinhamento e a troca de favores não sofreram alterações.

Para Andrews e Kouzmin (1998), a propagação da pressuposta ideia progressista da reforma e o aprimoramento do modelo de administração pública, por meio do método gerencial, praticamente não aconteceu. Mantém-se a continuidade das políticas de favorecimento segmentado, como o alívio tributário a grupos seletos, por intermédio da política conhecida como gastos tributários (renúncia fiscal). A renúncia de receitas públicas, por parte do Estado, parece prejudicar diretamente as políticas sociais públicas, especificamente, as relacionadas à Seguridade Social (Previdência Social, Saúde e Assistência Social), cuja retirada de recursos se dá sem a participação da maioria que integra a sociedade civil brasileira.

[...] o discurso sobre a reforma administrativa apresentada pelo governo brasileiro – especialmente como ele aparece nos artigos do ministro Bresser Pereira – utiliza-se de atos da fala com intenção de produzir efeitos perlocucionais, sendo que o principal efeito perlocucional desejado é produzir a impressão de que a administração gerencial é uma proposta *progressista*. Para que esta estratégia tenha sucesso, o contexto da reforma administrativa é transformado numa construção artificial introduzida no próprio discurso, de forma que o ouvinte seja induzido a aceitar este contexto “construído” como ele é apresentado pelo emissor do discurso (ANDREWS; KOUZMIN, 1998, p. 102).

Nessa perspectiva, a proposta de reforma administrativa gerencial descaracteriza-se enquanto método de condução da coisa pública, não leva em consideração a coletividade, uma vez que não prioriza o atendimento das necessidades humanas. As pessoas passam a ser consideradas meros clientes demandantes e receptores de bens e serviços, num ambiente em que as escolhas são definidas pelos gestores de plantão no poder e guiadas pela lógica de mercado, cujas características estão vinculadas aos fundamentos mercadológicos, e não às carências humanas e coletivas da sociedade como um todo.

[...] o gerencialismo passou a representar as necessidades das mais diversas empresas e governos, transcendendo, portanto, as matrizes histórico-culturais locais. No Brasil, esse movimento ganhou força nos anos 1990 com o debate da reforma gerencial do Estado e o desenvolvimento da administração pública gerencial. A crise do nacional-desenvolvimentismo e as críticas ao patrimonialismo e autoritarismo do Estado brasileiro estimularam a emergência de um consenso político de caráter liberal que, segundo nossa análise, se baseou na articulação das seguintes estratégias: a estratégia de desenvolvimento dependente e associado; as estratégias neoliberais de estabilização econômica; e as estratégias administrativas dominantes no cenário das reformas orientadas para o mercado (PAULA, 2005a, p. 38).

O documento referente ao Plano Diretor de Reforma do Estado (PDRE) de 1995 apresenta uma redação clara sobre o que desejava realizar, ao defender o Estado enxuto e reduzido, afirmando que “[...] a opção pelo Estado mínimo é o controle burocrático rígido no Estado do que não puder ser controlado automaticamente pelo mercado” (BRESSER PEREIRA, 2000, p. 15).

As indicações continuaram na direção de abrir espaço para a iniciativa privada: “[...] as duas consequências lógicas são a opção pelo Estado mínimo e o controle burocrático rígido no Estado do que não puder ser controlado automaticamente pelo mercado” (BRESSER PEREIRA, 2000, p. 15).

Andrews e Kouzmin (1998) observam que os elementos propostos no plano de transformação da administração pública gerencial brasileira deixaram de trazer as inovações propagadas, no sentido de arrumar a questão fiscal e atender às necessidades sociais. O que parece é algo do velho com semblante de moderno e inovador.

Para os autores acima relacionados, a suposta reforma administrativa não teve como objetivo debilitar a crise, porém veio para promover o salvamento do capital. Por isso, a crise fiscal do Estado não foi demolida, pelo contrário, em alguns aspectos até aprofundou-se. Não se verifica novidades relevantes, de modo a mostrar mudanças na trajetória do uso dos recursos públicos em benefício de toda a população, de maneira a fazer o que é público tornar-se extensivo a todos os cidadãos. Ao contrário, ampara a prática privada e concede plena liberdade, para que os detentores do capital possam explorá-la e rentabilizá-la, a partir, inclusive, dos recursos presentes à esfera pública.

A campanha publicitária da proposta de reforma administrativa, de caráter gerencial, procurava revelar uma suposta coerência do modelo, ao divulgar a oferta de benefícios extensivos a todos os cidadãos. No entanto, observa-se que a materialização desses protocolos de intenções não ultrapassou o anúncio, nessa concepção, o padrão gerencial mostra-se incompatível com a sua formulação teórica.

O conteúdo da proposta da reforma administrativa, de caracterização gerencial, assegurava em sua redação a transparência, o controle e a justiça social. Segundo o autor da proposta da reforma administrativa, “[...] Abria-se, assim, a perspectiva de o Estado utilizar com mais eficiência os recursos tributários de que dispõe, além de reconstruído no plano fiscal e institucional, dispor de maior capacidade de garantir a segurança e de promover o desenvolvimento e a justiça social” (BRESSER PEREIRA, 2000, p. 16).

Contudo, não é possível declarar que haja justiça social, se o próprio sistema tributário, além de não promover a distribuição do ônus da arrecadação conforme a capacidade contributiva do cidadão, ainda aciona o gatilho da concentração de renda, em continuar onerando de maneira punitiva os brasileiros que se encontram nos estratos sociais e econômicos inferiores.

Por mais que queiram fundamentar o PDRE de 1995 sobre a eficiência da mudança administrativa, com a pretensa justificativa de organizar os recursos

públicos, percebe-se a convivência harmoniosa entre vícios pertencentes aos modelos anteriores e a manutenção de privilégios.

Observa-se que, no contexto histórico brasileiro, a maneira de orientação da política administrativa pública e a oferta de bens e serviços públicos jamais foram consideradas objeto de interesse, na direção de assegurar o atendimento das demandas sociais de forma global aos cidadãos brasileiros. Logo, conforme Souza Filho (2006, p. 7): “[...] a sociedade capitalista nunca permitirá a emancipação humana”. Segundo o autor, o conjunto de ações que compõem a função política, econômica e administrativa do Estado brasileiro, historicamente, sempre foi e continua sendo dirigido pela classe econômica e politicamente dominante, desenrolando-se de acordo com seus restritos e particulares interesses ou de seus aliados.

Ao longo do desenvolvimento do sistema capitalista, observa-se uma relação de intimidade e simbiose entre o Estado e a dinâmica do modo de produção. Isso decorre da personalidade do aparelho institucional, incorporado na ostentação estatal, enquanto poder formal, decorrente da autonomia que lhe é concedida em termos de utilização dos seus mecanismos no que se refere ao poderio econômico, político, social, armado, coercitivo e repressor. Percebe-se uma deliberada vantagem à classe social detentora dos meios de produção, e conseqüentemente dominante do aparelho estatal, pois:

[...] executivo, legislativo, judiciário e repressivo tendem a pertencer à mesma classe ou classes que dominam a sociedade civil. Mesmo quando são membros que não estão diretamente ligados pela origem social à classe burguesa dominante, são recrutados por sua educação e suas relações e passam a se comportar como se pertencessem a essa classe por nascimento (CARNOY, 2013, p. 75).

Carnoy (2013) assegura que o modelo de produção baseado na propriedade privada concede aos capitalistas um predomínio absoluto na movimentação e na organização das forças produtivas. De maneira idêntica, nota-se a influência que os mesmos capitalistas, proprietários dos meios de produção, exercem sobre as relações sociais de produção, ao gerar um convívio desigual entre eles e os trabalhadores.

[...] a classe capitalista domina o Estado através do seu poder econômico global. Através do seu controle dos meios de produção, a classe dominante

é capaz de influenciar as medidas estatais de uma maneira que nenhum outro grupo, na sociedade capitalista, pode desenvolver, quer financeira, quer politicamente (CARNOY, 2013, p. 76).

Nessa perspectiva, a máquina estatal torna-se protagonista dos feitos na direção de induzir a parcialidade e a sustentação dos privilégios destinados à classe dominante. Impõe as suas condicionalidades, em detrimento dos demais e direciona a alocação do fundo público de acordo com seus interesses. Isso porque transforma os desprovidos de propriedade dos meios de produção em categoria submissa e sujeita às determinações do capital, como simples assistente e coadjuvante do processo produtivo.

O autor nos informa que o poder econômico (produção, finanças, distribuição), as instituições ideológicas (educação escolar, meios de comunicação) e a utilização da força legal (polícia, judiciário e forças armadas) (CARNOY, 2013, p. 9) estão sob a coordenação da classe dominante, que faz valer suas ambições em detrimento dos trabalhadores. Ao largo da história da economia capitalista, as estratégias e as regras do modo de produção não são substituídas, apenas se ajustam à realidade, à conjuntura e às características de cada momento histórico, mantendo a sua essência.

As reestruturações podem até alterar a aparência do capitalismo, porém, em tempo algum, ameaçam os fundamentos básicos, que constituem a essência do modo de produção, caracterizado pela existência de classes sociais, propriedade privada, culto indiscriminado ao mercado e busca incessante à taxa de retorno do capital investido, denominado lucro.

De acordo com Carnoy (2013), esse procedimento garante autonomia e benefícios ilimitados aos proprietários dos meios de produção, e as vantagens disponibilizadas aos investidores são potencializadas pelas condicionalidades que o sistema opera ao conceder-lhes inteiro controle de todo o processo, desde a gestão das forças produtivas até o monitoramento das relações sociais de produção. Diante desse arranjo, é de se esperar que, enquanto existir uma classe prevalescente sobre a outra, nas relações socioeconômicas, a classe dominante vai usar essa vantagem para moldar e controlar o Estado dentro de suas próprias perspectivas.

O desenvolvimento da administração pública brasileira ocorreu de maneira a empreender uma associação entre os recursos públicos e as vantagens destinadas

ao limitado e reduzido número de cidadãos brasileiros pertencentes à classe dominante. Eles se locupletam do uso de recursos pertencentes à esfera pública.

Não importa a denominação do modelo de administração pública, seja o modelo de natureza patrimonialista, seja burocrático, seja gerencial. Prevalece a vontade de grupos particulares pertencentes à classe dominante do ponto de vista econômico, político, social e administrativo. A condução do planejamento, da organização, da direção, do controle e da prestação de contas assegura o comando da máquina pública e o direcionamento de parte significativa dos recursos públicos, em direção às ambições da classe predominante.

A administração pública era em grande parte dominada por grupos preferenciais que visavam garantir seus interesses e a proteção mútua de seus membros. [...] O uso de recursos públicos é o mecanismo básico de preservação do poder: são utilizados menos para atender a demandas e necessidades reais da comunidade e mais para a troca de favores e os interesses particulares do grupo (MOTTA, 2007, p. 90).

Em conformidade com o horizonte histórico, nota-se que a condução da administração pública envolve elementos políticos, sociais e econômicos, e os encaminhamentos, raramente, atende às conveniências coletivas. Observa-se a carência de empenho, transparência e controle social sobre a gestão da dinâmica administrativa, referente ao uso e distribuição dos recursos públicos, de maneira a fazer com que esses recursos assumam um caráter universal e seja extensivo a toda a sociedade.

Historicamente, na administração dos recursos públicos no Brasil, em geral, não se leva em conta as ações voltadas para: fiscalização, acompanhamento contábil, financeiro, operacional, patrimonial e orçamentário. Praticamente não são incorporadas as expressões políticas, sociais e econômicas advindas das demandas populares.

Limitam-se ao atendimento das orientações técnicas, mecanicistas, economicistas e oficiais descritas na legislação. Este procedimento tornou-se tão corriqueiro, que parece ser automática a consideração de normalidade pelo conjunto da sociedade. Ao largo de toda a sua história, os modelos de administração pública adotados no Brasil deixaram de incorporar as demandas e interesses da dimensão social e coletiva. O comportamento prejudica o aprofundamento e a universalização dos direitos sociais no país.

O modelo gerencial não passou da manutenção do antigo com uma feição de inovador, uma vez que o contexto atual ainda continua mostrando a coexistência de ações típicas do modelo patrimonialista e burocrático.

[...] Houve uma tendência ao insulamento burocrático, aumento do isolamento dos *policy makers* e estímulo às práticas personalistas e voluntaristas. Além de uma propensão às práticas neopatrimonialistas e autocráticas, se valendo de técnicas supostamente democráticas (BAGATTOLLI, 2009, p. 8).

Não se confirmou a justificativa de que o modelo seria capaz de resolver a crise fiscal do Estado e, conseqüentemente, a crise econômica do país, porque a mudança administrativa visava à recuperação ou ampliação das taxas de lucratividade do capital. Parte representativa das premissas do modelo administrativo contemporâneo não ultrapassou o protocolo de intenções.

A modelagem administrativa gerencial não apresenta compromisso com a sustentação das políticas sociais públicas. Encaminha-se um robusto processo de privatizações e terceirizações, causando o desmantelamento do Estado brasileiro, nos moldes dos regramentos neoliberais. Ao privilegiar as regras de funcionamento das livres forças de mercado, como fio condutor do arranjo social e econômico, prioriza-se o favorecimento ao segmento privado. Permanece o escoamento de recursos públicos por meio do superávit primário, que abastece a rentabilidade do setor financeiro, transversalmente pela Desvinculação da Receita da União (DRU), que era 20% e foi aumentando até permitir ao poder público a possibilidade de remanejar recursos na ordem de 30% do orçamento público, de maneira liberalizada.

Mesmo num ambiente de aplicação do modelo gerencial da administração pública brasileira, a conjuntura atual continua misturando o público com o privado. A prática da corrupção e o nepotismo não foram extirpados, uma vez que “[...] O clientelismo e o paternalismo são heranças que marcam a história da formação dos processos da gestão pública até os dias atuais” (OTTE *et al.*, 2016).

O compromisso de moralização da atividade pública, otimização dos recursos públicos, aplicação nas políticas sociais públicas, resolução da crise fiscal do Estado, coerência, eficácia e efetividade administrativa não foi realizado, permanece o desequilíbrio fiscal, desenvolvimento de políticas de favorecimento a um número reduzido de famílias e

O atual cenário da gestão pública está marcado pela reiteração constante de atitudes ilegais e antiéticas praticadas por agentes públicos que priorizam interesses pessoais ou de terceiros, esquecendo-se de suas reais responsabilidades com a gestão de recursos públicos (OTTE *et al.*, 2016).

Em resposta aos interesses privados, já existem países que discutem outros padrões de gestão pública, como o governo empreendedor e a governança corporativa pública, aprofundando ainda mais as técnicas privadas no ambiente público. São modelos vinculados ao livre mercado, privilegiando as iniciativas de natureza privada em detrimento do interesse público e coletivo, que consideram as instituições públicas como instrumento e extensões do universo privado. Esses dispositivos ficam evidentes, na medida em que fazem “[...] com que a finalidade economicista passe a ser o elemento central da administração estatal” (SOUZA FILHO, 2011, p. 192).

Apesar da retórica, indicando o modelo gerencial como técnica eficiente na execução de políticas sociais públicas, correção do desequilíbrio fiscal do Estado e prática de cidadania; a aplicação do dispositivo administrativo, denominado gerencial, parece uma opção política do que procedimento de gestão. Além de não surtir os efeitos anunciados, a estratégia administrativa inspira-se em modelos de gestão privada para o uso de recursos públicos.

O modelo agasalha elementos pertencentes ao modelo econômico neoliberal, continua privilegiando os detentores dos meios de produção, com a presença de um Estado diminuto para as políticas sociais públicas e espaço máximo para o segmento privado.

A argumentação e a justificativa representam uma mera publicidade, visto que “Os novos modelos procuram transformar e introduzir na gestão pública o estilo privado. Além de ampliarem a importação de técnicas típicas da área privada, propõem sempre com grande ênfase eliminação, privatização e terceirização de serviços públicos” (MOTTA, 2007, p. 93).

Dessa forma, a adoção do modelo administrativo e organizacional, adotado na década de 1990, transporta vestígios dos modelos praticados no decorrer da história organizativa dos recursos públicos no Brasil e não representa transformação institucional. A proposta foi convertida em meros protocolos de intenções, ao revelar a incapacidade para moralizar, otimizar e racionalizar a utilização de recursos de

natureza pública na administração dos governos brasileiros, de tal forma que pudesse universalizar as políticas e os recursos públicos.

Manobram-se a compreensão e o entendimento do público em geral, ao continuarem executando políticas parciais, uma vez que “[...] compartilham características essenciais com o modelo tradicional burocrático e, portanto, não são modelos de ruptura” (SECCHI, 2009, p. 348).

Os efeitos parecem girar em torno do predomínio de poder da classe dominante, não existem preocupações sobre os reflexos coletivos e universais das políticas públicas capazes de render rebatimentos na melhoria da qualidade de vida dos cidadãos, tais como saúde, educação, moradia, segurança. A administração de recursos públicos deveria estabelecer oportunidades que produzissem e assegurassem condicionamentos de elevação do padrão e da qualidade de vida entre todos os residentes do país.

Observa-se que o modelo de administração gerencial preserva vestígios, inclusive de ordem patrimonialista com feição neopatrimonialista. Esse comportamento foi comum em todos Estados absolutistas, que desfrutavam do poder de maneira autoritária, obtendo proveito próprio, por intermédio da determinação e da autonomia discricionária, que permitiam liberdade e autogoverno, deliberação absoluta sobre suas ações e domínio das lideranças políticas.

Por isso, os encaminhamentos relativos às atividades e à utilização dos recursos públicos eram direcionados em benefício próprio ou de seus amigos e aliados. Consideravam-se os recursos públicos como se fossem meras extensões da propriedade particular em termos de utilização, pois

A dimensão patrimonialista da administração pública brasileira será constituída a partir de dois vetores: o da própria estrutura de dominação da coroa, que se expressa através da organização centralizada do poder central, efetivada pela transplantação da ordem administrativa portuguesa para o Brasil, e aquele que será forjado pelo próprio desenvolvimento da estrutura econômica, social e política da ordem colonial brasileira, na qual o poder dos proprietários rurais será fundamental para a garantia da ordem legal e administrativa ditada pela coroa (SOUZA FILHO, 2011, p. 83).

Mesmo em um ambiente onde prevalece o modelo de administração pública gerencial, nota-se características da época em que o Estado era exclusivamente manipulado em benefício do governante, ou de terceiros por ele indicados. O favorecimento particular ocorria em detrimento das ambições do conjunto da

sociedade civil pertencente à nação. Percebe-se que “Os privilégios e a não-distinção entre as esferas oficial e privada faziam do livre arbítrio dos servidores a orientação fundamental de seus julgamentos” (OLIVEIRA, 2003, p. 18).

O posicionamento do Estado não é neutro, o governo representa interesses, ele é produto da sociedade e responde às pressões dos grupos sociais de acordo com a sua articulação e participação nas instâncias deliberativas, os interesses estruturados prevalecem sobre os demais. A distribuição dos recursos públicos, no Brasil, não ocorre de maneira equitativa entre os cidadãos, a movimentação de dinheiro público atende preferencialmente grupos específicos, por isso “[...] Apesar do progresso em muitas instâncias de governo, as formas de ação obedecem menos a razões técnico-rationais e mais a critérios de loteamento político, para manter coalizões de poder e para atender a objetivo de grupos preferenciais” (MOTTA, 2007, p. 95). Para o autor, a prevalência da equidade na aplicação de recursos públicos depende de alteração da correlação de forças entre os grupos sociais, no espaço orçamentário em favor dos grupos sociais subalternos.

Verifica-se que o modelo administrativo denominado gerencial não produziu rupturas, pelo contrário mantém práticas como o nepotismo, dinheiro público imaginado e utilizado como particular, assim como loteamento de cargos públicos, que continuam beneficiando grupos preferenciais.

Apesar das tentativas de aperfeiçoamento da administração pública brasileira, e a divulgação de possíveis avanços no contexto organizacional da estrutura pública, ainda se presencia a teimosia e a insistência em promover, com maior ou menor intensidade, a continuidade da mistura entre o público e o privado.

Permanecem os vestígios de característica patrimonialista no processo de gestão da coisa pública brasileira. Os costumes de mau uso dos recursos públicos ainda permanecem na contemporaneidade e fazem parte do desenvolvimento das atividades cotidianas do Estado brasileiro. “Até mesmo o patrimonialismo pré-burocrático ainda sobrevive por meio das evidências de nepotismo, gerontocracia, corrupção e nos sistemas de designação de cargos públicos baseados na lealdade política” (SECCHI, 2009, p. 365).

Os grupos pertencentes à classe influente dominam o espaço público para fazer prevalecer os seus interesses ou de seus aliados, o uso de recursos públicos representa a manutenção do poder, com o objetivo de utilização de volumoso pedaço do orçamento público.

Nas sociedades, naturalmente desiguais, prospera a crença de que as pessoas devem ser tratadas desigualmente, e os privilégios são aceitos, praticados e reconhecidos como direitos. [...] Tais grupos dominam máquinas partidárias para evitar que alternativas de política pública, contrárias aos seus interesses, sejam consideradas no processo decisório governamental. Controlam estruturas burocráticas de governo para garantir, durante longos períodos, o uso preferencial de grandes fatias do orçamento público (MOTTA, 2007, p. 89).

Na verdade, as características que compõem o modelo de administração pública gerencial correspondem a um projeto político ideológico que, na sua concretude, representa a modificação na modelagem de condução da economia brasileira ajustada ao mercado, pois o Estado continua servindo aos interesses privados. A reforma administrativa trouxe, em seu conjunto, elementos que provocaram modificações generalizadas, dos pontos de vista político, econômico e social, ao gerar condições para o funcionamento do capitalismo flexível, na medida em que

[...] a orientação da reforma do Estado está subordinada ao projeto político que a define. Dessa forma, as dimensões que compõem a reforma do Estado (reforma econômica, reforma fiscal, reforma previdenciária, reforma administrativa, etc.) também estão subordinadas ao projeto político hegemônico. Nessa medida, a reforma administrativa não possui autonomia absoluta frente ao projeto político que orienta as propostas de reforma do Estado (SOUZA FILHO, 2011, p. 182).

O objetivo concreto vinculou-se à redução da dimensão do tamanho do Estado brasileiro, enquanto protagonista e interventor nas políticas sociais públicas. Ao abrir espaço para o avanço da mediação privada na condução da economia e das políticas públicas, promove a privatização de recursos públicos. Os termos modernização, progresso e inovação foram amplamente empregados, no sentido de convencimento da opinião pública, “[...] ‘moderno’ é o que afina-se com as ‘reformas’ legais e institucionais de caráter ultraliberal propostas pelo neoliberalismo” (LENARDÃO, 2008, p. 198).

A execução da modelagem de cunho gerencial, para a administração pública brasileira, representou uma fissura no caráter universal das políticas sociais públicas, determinada pela mudança constitucional brasileira de 1988. A reforma administrativa da década de 1990 pautou-se na focalização nos mais pobres.

[...] a reforma da administração pública – chamada gerencial – nada mais é, em sua essência, que uma proposta vinculada ao neoliberalismo baseada

na sugestão de procedimentos gerenciais flexíveis, num quadro de centralização burocrática, para adequar a ordem administrativa a uma nova forma de comando, mais direta e mais explícita efetivada pelas classes dominantes (SOUZA FILHO, 2011, p. 193-194).

Portanto, a reforma pautada no modelo de administração pública gerencial, passou a considerar os cidadãos como meros clientes demandantes de bens e serviços públicos, porém, de acordo com as condições determinadas pelos gestores públicos, desvinculadas das reais necessidades e demandas dos cidadãos brasileiros. A reforma rendeu severas críticas de autores como Lustosa da Costa (2010, p. 244), ao afirmar que sempre “[...] Soluções técnicas, por mais engenhosas que sejam, são social e politicamente condicionadas”. Por isso,

A reforma do Estado é acima de tudo uma questão política e, como tal deve ser tratada. Há uma tendência entre os reformadores gerencialistas a tratá-la como uma “questão técnica” que deve ser objeto de políticas pragmáticas. Segundo esse ponto de vista, os limites da intervenção do Estado no domínio econômico são ditados por critérios de eficiência; o equilíbrio fiscal de curto e longo prazo é um objetivo em si mesmo imposto pela racionalidade econômica; a política monetária e as atividades de regulação devem ser imunes à interferência nefasta dos interesses políticos; a gestão por resultados é a culminação do processo de racionalização da administração pública (LUSTOSA DA COSTA, 2010, p. 243).

A partir da década de 1990, adotou-se um padrão de encolhimento do poder de intervenção social do Estado, alterando a natureza das políticas sociais públicas, fazendo com que passasse a apresentar características focalizadas e setorializadas. A mudança desfigurou a universalização das políticas e direitos sociais brasileiros, consagrados na reforma constitucional de 1988.

[...] A institucionalidade legal da ordem social, com a Constituição Federal do Brasil de 1988, projetou para o país os marcos para estruturação de um estado voltado para universalização dos direitos sociais, participação da sociedade na definição das políticas sociais e descentralização político-administrativa (SOUZA FILHO, 2011, p. 172).

A política implementada na década de 1990 foi de orientação neoliberal. O processo de privatização representou entrega de patrimônio público com a venda de empresas estatais, sendo avaliadas de maneira questionável, representando transferência privilegiada do patrimônio público para a iniciativa privada, aceite de moeda sem liquidez imediata, reforma da Previdência Social, fundamentada em prejuízo aos trabalhadores.

A política implementada pelo Governo Fernando Henrique para viabilizar o desenvolvimento do país é marcada por forte orientação neoliberal: privatizações indiscriminadas e com possibilidade de utilização de “moeda podre” para compra das estatais; reforma da previdência baseada em ônus para os trabalhadores; diminuição da máquina administrativa e enfraquecimento da intervenção social do Estado; inserção subordinada do país no mercado internacional; entre outras. Assim reafirma um projeto de internacionalização subordinada ao capital internacional, agora hegemônico pela sua fração financeira, através de um processo facilitado de transferência patrimonial do Estado para as empresas privadas e de redução da intervenção distributiva do Estado na sociedade (SOUZA FILHO, 2011, p. 169).

O modelo de administração pública denominada gerencial, além de desenvolver empreendimentos fundamentados no desmonte da mediação estatal com a população brasileira; coloca o mercado como centralidade da articulação macroeconômica, ao escolher as forças do mercado como orientadora das atividades produtivas.

A aplicação do modelo implicou na transferência de responsabilidades que antes eram outorgadas ao Estado, passando para a iniciativa privada. Em relação às políticas sociais públicas, mexe-se com a proposta de universalidade advinda da Constituição. Determina-se a execução das políticas sociais de forma focalizada, descentralizada.

O processo de descentralização, aparentemente, passa um sentimento de democratização, entretanto, a descentralização não é um valor em si, é necessário que venha acompanhada de participação e recursos financeiros. Caso contrário pode representar desmantelamento e redução na oferta de políticas sociais públicas. Nesse caso, a “[...] orientação política e as condições institucionais mediarão a efetivação de um processo de descentralização, ponderando suas possibilidades para fortalecer ou não o processo democrático” (SOUZA FILHO, 2011, p. 231-232).

A descentralização somente será convertida em universalização de direitos, com a presença de transparência, controle social, disponibilização dos recursos financeiros suficientes para viabilizar a estrutura das políticas sociais públicas. Para Souza Filho (2011, p. 232), “[...] A descentralização não é um valor em si; ela somente se traduz de forma democrática se expressar um processo de participação e viabilização do controle das ações públicas”. O autor destaca a necessidade do exercício democrático e a viabilização da participação da sociedade civil na formulação, execução, fiscalização e prestação de contas sobre os recursos incorporados nas políticas sociais públicas.

[...] uma gestão social democrática necessita do suporte de uma política econômica que privilegie as demandas pela universalização e aprofundamento de direitos. [...] a descentralização não se traduz diretamente em democratização, nem tampouco em liberalização (SOUZA FILHO, 2011, p. 232).

O autor chama a atenção também para a ênfase dada ao terceiro setor como executor de políticas sociais públicas, que antes eram próprias e exclusivas do Estado. Pois quem financia as Ong's é o próprio Estado, pode ser considerada uma maneira do setor privado utilizar recursos públicos. O fato de terceirizar as atividades atinentes ao Estado pode significar desqualificação das políticas sociais públicas.

[...] o processo de articulação do poder público com as organizações da sociedade civil não pode retirar do Estado o papel central de responsabilidade sobre o desenvolvimento das políticas sociais, pois ele é o único capaz de implementar ações que propiciem universalização e aprofundamento de direitos (SOUZA FILHO, 2011, p. 236).

A partir da aplicação do modelo administrativo gerencial, observa-se um aprofundamento da vinculação entre o novo modo de administração pública e as orientações voltadas para o livre mercado, ambos pautados nas proposições neoliberais, uma vez que as mudanças reforçam e consagram as regras de mercado como indutoras das atividades econômicas, em detrimento das ações públicas executadas pelo Estado

Com a redemocratização, a inspiração neoliberal e as referências das inovações oriundas de países mais avançados, os movimentos de reforma procuravam centrar-se nas especificidades das diversas organizações públicas, à semelhança das mudanças na área privada. A perspectiva básica era a eficiência e capacidade de resposta da administração pública e melhora da gerência pública. Passou-se a questionar o tradicionalismo da administração pública, mas incorporando os fundamentos democráticos implantados na nova Constituição, como a subordinação da administração pública a mandatos políticos conquistados em eleições democráticas (MOTTA, 2007, p. 92).

As diretrizes contidas no PDRAE-1995 orientam que o Estado deve ser considerado dentro de um novo contexto, em que o seu papel deixa de assumir a responsabilidade direta pelo desenvolvimento econômico e social.

Na visão de Bresser Pereira (1998), esse novo enquadramento indica que o Estado mais enxuto promove a eficiência no gerenciamento da coisa pública. Em sua concepção, a orientação deve gerar ampliação do espaço para atuação das forças de mercado, na direção de permitir o desenvolvimento do modelo econômico

neoliberal. Entretanto, Secchi (2009, p. 355) salienta que “[...] a administração pública gerencial pode ser considerada uma religião, um sistema de crenças baseado na racionalidade instrumental aplicada à gestão pública”, no entanto, na prática, vem divorciada do objetivo inicial, por não resolver os desequilíbrios da questão fiscal do Estado e a instabilidade econômica.

Para Souza Filho (2011), a tentativa da reformulação administrativa não explicita o devido empenho entre proposição e efetivação dos planos, as propostas não ultrapassam os protocolos premeditados. O que se cumpriu foi o encolhimento da intervenção do Estado, enquanto fornecedor de políticas sociais públicas.

Em relação à dimensão política, social e econômica, que envolve todo o processo de tomada de decisões, sempre esteve a cargo de grupos indicados por quem detém o poder. Em consequência disso, nota-se a produção de condições vantajosas a grupos preferenciais, que são tratados de maneira privilegiada, em relação aos demais cidadãos brasileiros.

[...] a partir dos anos 1990, o conceito do projeto de transnacionalização radical implicou, do ponto de vista administrativo, uma forte coordenação das ações e a redução da intervenção do Estado na sociedade, tanto como setor produtivo quanto como provedor de políticas sociais, gerando por um lado, a concentração de poder burocrático e, por outro, a diminuição da burocracia estatal. Simultaneamente, a dimensão administrativa sofre também as consequências do pacto de dominação estabelecido, que incorpora os setores tradicionais da sociedade e que, por isso, exige a manutenção de mecanismos patrimonialistas de gestão. [...] a flexibilização da burocracia se apresenta como a mediação necessária para a manutenção do patrimonialismo na ordem administrativa brasileira, que precisa se efetivar para viabilizar a participação dos setores tradicionais na estrutura de dominação (SOUZA FILHO, 2011, p. 218).

Na administração gerencial, os mecanismos de controles são canalizados para a avaliação de resultados, em vez do controle de processo que envolve o bem-estar da coletividade. A distinção básica entre os modelos organizacionais: burocrático e gerencial parece ser o tratamento com o cidadão. “No modelo burocrático, o cidadão é chamado de usuário do serviço público. Na retórica dos modelos Administração Pública Gerencial (APG) e Governo Empreendedor (GE), os cidadãos são tratados como clientes, cujas necessidades devem ser satisfeitas pelo serviço público” (SECCHI, 2009, p. 363). Dessa maneira, percebe-se que o panorama permanece inalterado, nota-se a ausência de foco nas necessidades humanas.

A estratégia administrativa da década de 1990, apesar de apresentar como argumentação principal a busca do saneamento das finanças públicas, não é um objetivo em si. Secchi (2009) questiona que simplesmente aumentar a eficiência da administração com vistas ao equilíbrio fiscal e a estabilidade econômica, como condições fundamentais para o crescimento de longo prazo, não assegura que seu resultado seja convertido em processo de desenvolvimento e melhoria do padrão de vida e bem-estar do universo social.

As mudanças na administração pública, ou a reforma do Estado, devem ampliar a “[...] capacidade de os indivíduos fazerem escolhas, [...] a liberdade individual é essencial para se alcançar melhor qualidade de vida” (LUSTOSA DA COSTA, 2010, p. 255).

Portanto, o alargamento das formas de democracia e participação, na formulação e execução de políticas públicas, exige uma pluralidade de atores alinhados à causa pública, que, além do saber técnico, deve considerar a dimensão social e política na determinação das políticas públicas, que traduz em participação, transparência e controle social. Por isso, a gestão e, especialmente, a distribuição dos recursos públicos “[...] Deve assegurar a isonomia no trato com usuários, fornecedores e funcionários. Tratamento igual para situações iguais; tratamento desigual para situações desiguais – Tal é o princípio que está na lei, na doutrina e no senso comum” (LUSTOSA DA COSTA, 2010, p. 263).

A defesa e a orientação de qualquer modelo de administração pública devem ter como elemento dominante, a equalização das situações distorcidas e escolha de opções políticas que aperfeiçoe resultados junto à sociedade, com o desenvolvimento de políticas de caráter universal, ao contrário, a política pública servirá para atender grupos preferenciais.

Os administradores públicos devem pautar sua conduta não apenas pelos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência dos atos de gestão, conforme estabeleceu a Constituição de 1988, mas principalmente tendo em vista a responsabilidade objetiva perante a sociedade (LUSTOSA DA COSTA, 2010, p. 264).

O que se observa, no caso particular brasileiro, é uma mistura de modelos, que atende a classe dominante. Apesar da inauguração de novas modelagens, envolvendo as finanças públicas, permanecem vestígios das práticas administrativas já experimentadas, desde o início da história do país. A reforma administrativa

denominada de gerencial parece ser uma maneira de adaptar dispositivos flexíveis para uma nova ordem de comando.

A redução dos mecanismos processuais da administração não indica o desaparecimento da burocracia, mas sua adequação à sociedade capitalista atual. [...] hoje ocorre, do ponto de vista administrativo, um processo de burocratização combinado com elementos gerenciais de flexibilização – que podem tender à patrimonialização pós-burocrático. [...] a reforma da administração pública – chamada gerencial – nada mais é, em sua essência, que uma proposta vinculada ao neoliberalismo baseada na sugestão de procedimentos gerenciais flexíveis, num quadro de centralização burocrática, para adequar a ordem administrativa a uma nova forma de comando, mais direta e mais explícita, efetivada pelas classes dominantes (SOUZA FILHO, 2011, p. 186-187).

Percebe-se a carência da prática de transparência e controle social como elemento essencial para se alcançar a generalização do pleno exercício da cidadania e o aprofundamento dos direitos coletivos, cuja viabilização depende das políticas públicas, mediante a administração dos recursos públicos, com fins públicos.

A mudança administrativa veio para auxiliar o sistema capitalista. Coloca o Estado brasileiro como garantidor da ordem jurídica e da proteção ao desenvolvimento das atividades privadas.

Posteriormente, o próprio Bresser Pereira fez uma auto-crítica sobre os objetivos do processo de elaboração e implantação do modelo de administração pública classificado como gerencial, por meio da seguinte afirmação, “[...] Eu leio e considero patéticas as afirmações de políticas liberais que dizem que basta que o Brasil faça um ajustamento fiscal através de reformas e dessa forma, o país voltará ao desenvolvimento” (JORNAL DO BRASIL, 2017).

O capítulo seguinte mostra como a estrutura tributária brasileira desenvolve o processo de arrecadação e a execução dos gastos públicos, sejam eles diretos ou indiretos.

## 4 O PROCESSO DE ARRECADAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS NO BRASIL

Este capítulo analisa a política fiscal brasileira que envolve a cobrança de tributos<sup>7</sup> e a distribuição dos recursos públicos por meio do orçamento público da União. Mostra como ocorre a incidência dos tributos que compõem a receita pública sobre os cidadãos brasileiros e como se processa a distribuição do fundo público, por meio das despesas governamentais, sejam elas diretas ou indiretas.

Para financiar seus gastos, os governos se utilizam da arrecadação compulsória de recursos que, em termos técnicos, caracteriza a tributação de um país. O conjunto de normas que definem e delimitam o processo de arrecadação compõe o sistema tributário legal. Em geral, os sistemas tributários não possuem outro objetivo senão o de gerar recursos para a administração (RFB, 2017, p. 7).

A política fiscal constitui-se em um instrumento que pode possibilitar a distribuição ou a concentração da renda e da riqueza nacional entre as classes sociais. “[...] O tributo não é apenas um meio de financiar o Estado, mas também, de promover a igualdade entre os seus cidadãos e diminuir as diferenças sociais e econômicas de sua população” (SANTOS, 2006, p. 1). A escolha política adotada pelos gestores públicos determina o ônus sobre o recolhimento dos tributos e, por outro lado, a regra de partilha dos recursos públicos. O direcionamento da política fiscal pode determinar a melhoria ou o agravamento das desigualdades sociais, por meio da coleta dos tributos e da aplicação dos recursos públicos, entre os estratos sociais que compõem o universo populacional da nação.

[...] Sistemas de tributação podem ser eficientes, mesmo possuindo características diversas. Os sistemas tributários, historicamente, foram organizados para atender a características peculiares de cada país, motivo

---

<sup>7</sup> “É 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. I.a.1 - São tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme classificação da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), que nasceu como lei ordinária e foi posteriormente alçada à condição de lei complementar, por ter sido recepcionada pela Constituição de 1967. A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no artigo 149, a competência exclusiva da União para instituir as chamadas contribuições especiais, que podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. São consideradas instrumentos de atuação da União nestas áreas de gestão governamental e tratadas pela Constituição Federal como uma novel espécie de tributo, na conformidade dos artigos 149, 146 (III) e 150 (I e III) do texto constitucional” (ALMEIDA, 2000, p. 22).

pelo qual é difícil que dois países possuam a mesma formulação de sistemas tributários (RFB, 2017, p. 8).

Nessa perspectiva, a estrutura de arrecadação tributária e o critério distributivo dos gastos públicos podem alterar o perfil econômico e social do país, de maneira a possibilitar um padrão de acesso à renda e à riqueza menos desigual entre os distintos grupos sociais.

A autorização de tributar concedida ao Estado constitui-se em um dos maiores poderes, homologado ao governo pela sociedade, na medida em que permite ao órgão público executar, de forma compulsória e inquestionável, a restrição da capacidade econômica individual, deve constituir-se em uma condição de intervenção econômica e social coletiva, com abrangência aos cidadãos pertencente à população de um país.

[...] a condição necessária (mas não suficiente) para que o poder de tributar seja legítimo é que ele emane do Estado, pois qualquer imposição tributária privada seria comparável à usurpação ou roubo. É justamente por referir-se à construção do bem-comum que se dá à tributação o poder de restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social. Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida (VIOL, 2015, p. 1).

Para estruturar a receita, o governo brasileiro usa o poder de império e, por determinação legislativa, adquire o respaldo oficial de deliberar sobre o recolhimento forçoso de tributos. Recorre-se a impostos, taxas e contribuições de melhorias para formar o fundo público. Além dessas três naturezas de tributos recolhidos forçosamente, Oliveira (2009, p. 169) informa que “[...] a Constituição também autoriza, à União no art. 149, instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas” Estes procedimentos constituem-se em alternativas adicionais de obtenção de receitas, que, de maneira também impositiva, reforça as finanças públicas.

Segundo Oliveira (2009), normalmente as contribuições vinculadas à esfera econômica e profissional não são compartilhadas com os demais entes federativos, limitam-se ao exclusivo controle e uso da União sobre os recursos que passam a compor o tesouro nacional. Para o autor, o uso deste dispositivo representa uma centralização tributária.

A tributação assegura financeiramente o abastecimento e a sustentação do Estado, por meio do direcionamento de recursos aos cofres públicos, cuja finalidade deveria privilegiar o atendimento do bem-estar comum e, principalmente, coletivo, procurando garantir uma convivência política, social e econômica de característica comunitária e fomentadora da equidade entre os cidadãos residentes no país, ao ser executada como um instrumento de correção dos desequilíbrios sociais e econômicos provocados pelo próprio sistema capitalista.

As relações sociais de poder associadas à dinâmica de barganha determina a intervenção política de cada segmento social, constituindo-se na legitimação da estrutura de oneração fiscal, que recai sobre os membros da comunidade. A composição da receita pública expressa a construção histórica, social, política, econômica e ideológica corrente em cada momento, situada em determinado instante da dinâmica do desenvolvimento de cada país. A estrutura difere-se em cada nação, a escolha depende da consciência e participação das classes sociais nas instâncias deliberativas.

[...] um sistema tributário é consequência de diversos fatores econômicos, sociais, políticos e culturais. Isto, de alguma forma, dificulta o estabelecimento da estrutura normativa de um imposto, visto que em cada sociedade, em cada país, um tributo como o imposto de renda, em função da diversidade de fatores históricos, pode ter diferenças ou peculiaridades. Não existe, portanto, uma estrutura normativa do imposto de renda pessoal, ou do imposto sobre o valor adicionado que seja igual em todo o mundo (ALMEIDA, 2000, p. 50).

Cada sociedade faz escolhas sobre o processo de arrecadação que deseja organizar pela estrutura e pela composição da política tributária, de tal forma que “[...] a distribuição de seu custo pelos diversos segmentos sociais pode dar uma noção sobre os valores prevalecentes de equidade e de justiça social, e o papel do Estado em influenciá-lo ou não” (VIOL, 2015, p. 2). E, por outro lado, promove a repartição dos recursos públicos entre seus membros, por meio da política fiscal que disciplina os gastos públicos.

A maneira de distribuir as vantagens fiscais revela a qualidade dos gastos públicos entre os integrantes da população nacional, mediante os gastos diretos ou indiretos, cuja ação é motivada por decisões políticas. “[...] um sistema tributário é, antes de tudo, uma opção política, sobremaneira influenciada por valores e concepções de determinada época e/ou determinado grupo” (FALCO, 2015, p. 39).

Por isso, a política fiscal, que resulta na arrecadação de recursos e distribuição dos gastos públicos, pode produzir repercussões de justiça ou injustiça fiscal, entre os cidadãos que fazem parte do universo populacional do país, sendo fator determinante na participação na renda e riqueza nacional.

A estruturação distributiva do ônus individual sobre a arrecadação tributária e o compartilhamento do bônus sobre o gasto público definem a existência ou não da prevalência de equidade entre os residentes de um país. Dessa maneira, a prática tributária e fiscal pode se constituir em um instrumento que faz acontecer a isonomia fiscal e social e a distribuição de renda e de riqueza entre o corpo social da nação.

Mas também pode ter como resultante o aprofundamento do padrão de concentração de renda e riqueza, repercutindo na desigualdade e na injustiça fiscal e social, o que geraria um quadro de exclusão e impossibilidade de mobilidade social entre as classes sociais do país.

Observa-se ainda que a política fiscal (ato de arrecadar e gastar do governo), em consonância com o mandamento constitucional, deve levar em conta a capacidade financeira e contributiva, bem como as necessidades humanas de cada cidadão. Diante disso, a execução da política fiscal pode viabilizar a redução ou a intensificação da desigualdade, tanto na formação do fundo público, como na partilha dos recursos públicos.

O sistema tributário brasileiro reúne uma série de distorções, dentre elas encontra-se a má distribuição dos tributos, que ataca a capacidade econômica do contribuinte de maneira desigual. Segundo a ANFIP, “[...] Os pobres e a classe média, proporcionalmente, estão submetidos a uma maior carga” (ANFIP, 2016, p. 23).

A opção deliberativa sobre a política fiscal, seja no momento da arrecadação que compõe a receita pública ou sob a perspectiva dos gastos governamentais, pode ser praticada de forma direta ou indireta, progressiva ou regressiva, a escolha política interfere diretamente na vida dos cidadãos. A alternativa selecionada corresponde à correlação de forças políticas presentes nas instituições encarregadas de promover a sua outorga.

Os procedimentos utilizados para o desenvolvimento da política fiscal exercem fortes influências na vida das pessoas, do ponto de vista social e econômico. Os critérios que determinam a carga tributária, relativos à arrecadação de tributos e à aplicação dos recursos públicos mostram se haverá ou não

equivalência fiscal e social, ou seja, justiça na tributação e justiça na distribuição. Os resultados estão na dependência da efetiva participação popular nos fóruns que organiza e delibera, sobre o recolhimento de tributos e a ordenação dos gastos públicos.

A sistemática de coleta e aplicação dos recursos resultantes da execução da política fiscal é definida pelas forças políticas, econômicas e sociais presentes nas corporações que compõem a sociedade como um todo. Seu resultado é fruto da intervenção social de cada segmento, pois a justiça fiscal não é consequência de uma construção voluntária e espontânea, nem se dá de maneira descontextualizada como produto do acaso. Assim, acaba sendo consequência da organização social, que atua em cada momento histórico, por meio da participação de cada grupo social nas instâncias decisórias.

A associação entre tributação e democracia é uma percepção recente. A história econômica, social e política brasileira sempre foram transpassadas pela ausência de transparência e de participação popular. Percebe-se a dominância da elite brasileira, sempre buscando inserir os seus interesses nas instâncias deliberativas sobre o recolhimento e a distribuição de recursos públicos, ao longo do seu percurso histórico.

Entre os privilégios de que dispunha as elites brasileiras, destaca-se a sua participação política, uma vez que o acesso dos setores populares [...] sempre foi bastante dificultado. [...] A imposição da burguesia brasileira continua como sempre sendo a regra no Brasil, de forma que os diferentes segmentos da sociedade civil ficam alheios às diferentes questões que envolvem a coisa pública (ANHUCCI, 2016, p. 41, 68).

A abertura política e os raros canais de participação existentes foram conquistados a duras penas e, ainda, sua concretude está vinculada ao desenvolvimento das pressões sociais, empreendida por segmentos populares, da sociedade civil, ao largo da história brasileira. A manutenção de conquistas sociais demanda vigilância permanente, caso contrário, pode ocorrer retrocesso.

A classe dominante, do ponto de vista econômico, político e social, sempre empreendeu restrições participativas, em relação à sociedade civil organizada, no que se refere à defesa dos interesses coletivos. E “[...] subjacente às disputas a partir de grupos de interesses, há uma questão de disputa do fundo público, a partir da perspectiva da luta de classes” (SALVADOR, 2012, p. 5).

Os reduzidos avanços dos trabalhadores, produzidos pela luta de classes, ainda estão sujeitos a possíveis retrocessos, em favor dos interesses da categoria dominante, em momentos de encolhimento da mobilização e participação social. Demanda-se empenho e desempenho constante, no sentido de conter os ataques e a ganância da classe influente, com vistas a restringir conquistas históricas.

A contraprestação social em forma de políticas públicas, extensiva ao conjunto da sociedade, por parte da administração pública brasileira, não tem ocorrido de forma natural e automática. Porque ainda prevalece a dominância da classe brasileira privilegiada, nas instâncias deliberativas da administração pública. O acontecimento de algo sobre a busca de equivalência participativa, em relação ao uso dos recursos públicos, está na dependência da vontade e na consciência política de cada grupo de pressão, pois “[...] A correlação das forças sociais é importante para se compreender a composição do fundo público no Brasil” (SALVADOR, 2014a, p. 10).

A distribuição de benefícios, que atendam princípios que pelo menos reduzam as desigualdades, é fruto de um árduo embate político, entre os agentes econômicos e sociais, cujo resultado depende da participação e do poder de barganha das partes envolvidas nas relações sociais. Entretanto, a organização e a participação social que contemplem os interesses coletivos ainda são muito incipientes no Brasil.

O debate sobre a tributação pressupõe um vínculo entre a viabilidade e heterogeneidade da vida coletiva, presente na estruturação de cada sociedade. Pela lógica descrita até aqui, as decisões sobre a política fiscal não podem ser reduzidas a uma perspectiva meramente técnica, contábil e limitada a um pequeno grupo de gestores públicos. O que é público tem que ser de todos.

A repercussão dos recursos públicos, que abastece o financiamento do Estado, não termina em si própria: as finalidades e as abrangências extrapolam o caráter meramente economicista e técnico. Nesse aspecto, as definições no entorno da arrecadação tributária e dos gastos públicos são carentes de clareza e de participação efetiva dos interessados, pois o processo deliberativo deve ultrapassar as fronteiras do âmbito parlamentar e técnico. Por isso, “[...] é preciso redefinir a visão que prevalece no Brasil sobre a elaboração orçamentária, o que implica desconstruir a visão de que o orçamento público é um assunto meramente técnico e que deve ser tratado apenas por indivíduos investidos de atribuições mecanicistas” (ANHUCCI, 2016, p. 124).

A tributação cumpre papel variado, sem recursos não se viabiliza o financiamento das políticas sociais públicas. Além disso, ela pode desempenhar atribuições distribuidoras, no que se refere à renda e à riqueza, tanto na arrecadação quanto na execução dos gastos governamentais. A política fiscal deve merecer centralidade no que diz respeito aos princípios de equidade e justiça social por meio das

[...] múltiplas funções da tributação, a saber: a finalidade originária, que é o financiamento do Estado; a finalidade política, que é o estabelecimento do elo entre governante e governados; a finalidade econômica, que implica atuar nas funções alocativa e estabilizadora do governo; e a finalidade social que é a função redistributiva do governo (VIOL, 2015, p. 2).

Considerando a heterogeneidade, em termos de dimensões políticas, econômicas e sociais da tributação, evidencia-se a carência de um debate democrático e ampliado permanente, que envolva o conjunto da sociedade civil organizada. A tributação e o exercício de cidadania, na sociedade brasileira, não caminham de mãos dadas, de forma automática e espontânea.

A noção de Estado democrático demanda o estabelecimento de um vínculo entre cidadania, legitimidade das leis, responsabilidade social e participação popular nas instâncias deliberativas sobre as formas de pagamento do tributo e alocação dos recursos públicos. Pois nota-se “[...] que não há uma correlação estritamente necessária entre tributação e cidadania, pelo menos durante grande parte de nossa história” (VIOL, 2015, p. 4).

Em uma perspectiva mais recente, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) afirma que a estrutura tributária brasileira tem atendido, mais o processo de estabilidade da economia, do que as políticas sociais públicas. A política fiscal tem tido a preocupação permanente de produzir *superávit primário*, para ser remetido ao refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública e por outro lado uma forte contenção dos gastos sociais. A justificativa vincula-se à garantia do equilíbrio macroeconômico que, por sinal, continua desequilibrado.

[...] a evolução da tributação no Brasil, desde a estabilização da inflação em 1994, respondeu essencialmente às necessidades de manutenção da estabilidade macroeconômica. Isto em um contexto de forte demanda reprimida por gastos públicos, exercida por uma cidadania crescentemente

influyente e absolutamente carente de serviços públicos com um mínimo de qualidade (IPEA, 2010, p. 12).

O abuso de poder na questão tributária é histórica na humanidade. Ocorre uma disputa permanente e de forma desfavorável à classe trabalhadora. No Brasil, seguindo a mesma trajetória, a determinação do ônus sobre a constituição do fundo público e o paradeiro dos recursos públicos, esteve e estão a cargo de grupos preferenciais e seus aliados, por deter o controle do poder econômico, social e político. Dessa forma,

[...] o seletto grupo de cidadãos, ou a elite política e econômica das sociedades, detinham o poder de fazer recair o ônus tributário sobre os mais fracos e sem voz, que era o amplo grupo de contribuintes. Em decorrência disso, a consciência da noção de cidadania com responsabilidade social era muito fraca. A tão aclamada relação cidadão-contribuinte parece apenas nascer de forma mais estruturada a partir das revoluções francesa e americana – não por acaso, ambas em parte motivadas pelo abuso do poder de tributar, seja por parte do próprio soberano ou por governantes externos (VIOL, 2015, p. 7).

Ao analisar a composição do recolhimento fiscal, faz-se necessário considerar o nível de incidência dos tributos, correspondente à renda, ao consumo e ao patrimônio dos contribuintes. Esse procedimento determina se a cobrança tributária segue uma sistemática que contempla a progressividade, a regressividade ou ainda a proporcionalidade.

O sistema tributário nacional acumula muitas distorções, a maior parte delas identificadas com uma péssima distribuição dos tributos que afrontam a capacidade econômica do contribuinte. Os pobres e a classe média, proporcionalmente, estão submetidos a uma maior carga. E, infelizmente, o governo e o congresso ainda resistem em aumentar a progressividade do sistema, com a aprovação da tributação sobre grandes fortunas (ANFIP, 2016, p. 23).

Vale lembrar que a progressividade é exigência do próprio princípio da capacidade contributiva presente na redação constitucional de 1988. Para que o sistema tributário cumpra com a função de promover igualdade e distribuição de renda, que é uma das suas funções, é necessário a adoção de uma estrutura que favoreça a progressividade.

O recolhimento dos tributos deve levar em conta a capacidade contributiva de cada cidadão. Para que isso ocorra, é indispensável tributar mais fortemente a renda e o patrimônio. Em um ambiente de progressividade, a estrutura tributária precisa

fazer com que a cobrança de impostos seja de acordo com a renda e o patrimônio, que o contribuinte acumulou ao longo do tempo. Agindo assim assegura-se a justiça fiscal e a equidade social, desta maneira, a contribuição passa a ser conforme a capacidade econômica e financeira de cada cidadão.

[...] a participação na renda aumenta à medida que essa cresce o que lhe imprime o caráter de progressividade e de justiça fiscal: arcam com maior ônus da tributação os indivíduos em melhores condições de suportá-lo, ou seja, aqueles que obtêm maiores rendimentos (OLIVEIRA, 2009, p. 182).

O autor nos remete à necessidade de buscar uma estruturação distributiva, que oportunize maior isonomia no processo de arrecadação de tributos, em uma perspectiva voltada para a progressividade. Assim, o pagamento das contribuições tributárias passa a ser correspondente à capacidade de pagamento e compatível com as condições financeiras e econômicas de cada indivíduo, da mesma maneira, ao executar os gastos públicos, deve-se estabelecer critérios, de tal maneira que proporcione isonomia entre os cidadãos ao partilhar os recursos públicos.

Cabe ao governo usar a política tributária para “[...] agregar maior progressividade aos tributos, impondo uma maior contribuição de indivíduos de renda mais elevada” Viol (2015, p. 11). É necessária a adoção de um sistema fiscal, que assuma uma dinâmica progressiva na arrecadação de tributos e promova a distribuição e redistribuição equitativa dos recursos públicos, estabelecendo equilíbrio entre a renda e a riqueza dos cidadãos. O IPEA revela ainda que

[...] a reforma do sistema tributário permanece paralisada à espera de um consenso das forças, setores e segmentos da sociedade que serão afetados com suas mudanças. Seu resgate como instrumento de política econômica e social exige, todavia, para que possa voltar a cumprir estas funções, uma “limpeza” de suas estruturas e uma reestruturação de seus impostos, à luz dos objetivos de torná-lo menos complexo, extinguir os tributos de incidência cumulativa, redefinir as bases do modelo federativo e melhorar a distribuição da carga tributária entre os membros da sociedade (IPEA, 2010, p. 205).

Na outra extremidade, Oliveira (2009) condena o método tributário que segue a lógica regressiva, alega que gera um panorama de injustiça tributária que, em vez de produzir condicionamentos distributivos promove a concentração de renda e privilégio aos mais abastados.

Não é possível considerar a existência de justiça tributária e social com a cobrança de impostos sobre o consumo e circulação de bens e serviços, na ordem de aproximadamente de 50% da carga tributária brasileira. Este procedimento aprofunda a regressividade no modo de tributar do país. E tudo isso ocorrendo na ausência de transparência e de controle social.

A utilização da sistemática tributária regressiva<sup>8</sup> na coleta de tributos reduz o ônus para o contribuinte, à medida que a sua renda cresce e, inversamente, penaliza o contribuinte, à medida que a renda decresce. São os denominados impostos indiretos, a distorção ocorre em virtude de um percentual elevado da cobrança tributária ser realizada, sobre a produção e o consumo de bens e serviços, em uma alíquota única, independentemente do tamanho da renda e riqueza de cada cidadão.

[...] O cidadão paga tributos ao adquirir alimentos em supermercados ou restaurantes. Também são tributadas as passagens de ônibus que ele adquire, a gasolina que põe no carro, as vestimentas que compra, assim como as contas de luz, água e telefone que paga para poder desfrutar destas amenidades no conforto do lar (IPEA, 2010, p. 10).

Isso significa que quanto menor o provento, maior a contribuição, proporcionalmente ao que recebe. Quando se alega que o Brasil possui uma tributação regressiva, significa que há uma retirada proporcionalmente maior da renda das pessoas com menor rendimento, por meio de tributos recolhidos de maneira indireta ou sobre o consumo.

Diante disso, a tributação regressiva indica que há um recolhimento desproporcional sobre as pessoas com menor remuneração. Isso gera duas situações: primeiro anula o viés distribuidor da política tributária e depois, paradoxalmente aciona o dispositivo concentrador, ao beneficiar os cidadãos que se encontram mais próximo do topo da pirâmide social, em detrimento dos que se encontram no subsolo da pirâmide social e econômica.

A tributação, ao ser analisada na perspectiva da equidade, também nos denuncia de forma contundente as consequências e a natureza estrutural

---

<sup>8</sup> “Os tributos incidentes sobre o consumo são regressivos por natureza, pois os contribuintes com baixo poder econômico comprometem quase a totalidade de sua renda com atividades de consumo. Dessa forma, em proporção ao seu nível de renda, contribuem mais do que os contribuintes com alto poder aquisitivo, que gastam uma proporção menor de sua renda com o consumo. [...] Nessa categoria estão incluídos o IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS” (RFB, 2017, p. 24).

das iniquidades no Brasil. Isto porque o sistema tributário se constitui em instrumento de reprodução de justiça ou injustiça na forma de apropriar e (re) distribuir riqueza nacional. [...] A tributação regressiva aumenta a injustiça presente nessas transações e ameaça, constantemente, a segurança econômica das famílias e dos indivíduos (IPEA, 2010, p. 13).

A tributação regressiva oferece benefícios de maneira diferenciada ao estrato social privilegiado pelo fato de que o peso dos impostos indiretos passa a ser menor no orçamento familiar daqueles que obtêm maiores rendimentos. A medida gera distorções na dinâmica de alocação da renda nacional, possibilitando a concentração da renda e da riqueza para alguns e excluindo outros. A tributação indireta está inclusa na maioria absoluta das transações de compra e venda de bens e serviços no Brasil, atualmente, beira os 50% da carga tributária. A sistemática tributária que adota o regime regressivo favorece os consumidores mais ricos, que contribuirão proporcionalmente menos em relação à sua renda, do que os consumidores mais pobres.

[...] a participação do imposto no nível de renda é maior para os contribuintes que se situam nas faixas inferiores, decrescendo à medida que passa para faixas mais elevadas. É isso que lhe imprime um caráter regressivo: a regressão que ocorre em função do crescimento da renda, penaliza mais os contribuintes de menor poder aquisitivo (OLIVEIRA, 2009, p. 1820).

O modo de recolhimento tributário, que segue o critério da proporcionalidade, assume um posicionamento de neutralidade em relação à renda dos contribuintes, não provoca alteração nenhuma nos níveis de renda, pois se exige uma taxação percentual única para os todos os níveis de renda. Entretanto, deixa de praticar a redistribuição do equilíbrio social e econômico entre a renda dos cidadãos. Estes impostos caracterizam-se por cada pessoa contribuir em um percentual proporcional aos seus rendimentos.

O imposto proporcional é aquele cuja imposição não promove alterações na estrutura de distribuição de ganhos. Sua relação com o nível de renda ocorre, portanto, de forma proporcional. O ônus do tributo é, neste caso, idêntico, em termos relativos, para níveis diferenciados de renda (OLIVEIRA, 2009, p. 182).

O autor ainda destaca que, em um sistema tributário, sempre vai aparecer tributos que apresentam incidência de ordem progressiva, regressiva e proporcional. A diferença vai ser encontrada no percentual que cada fatia representa, ou seja, qual

é o peso dos tributos diretos e indiretos no montante total da carga tributária. A forma com que os tributos estão distribuídos garante ou não a equidade fiscal entre os membros da sociedade. Para Oliveira (2009, p. 183), “[...] importa avaliar, diante disso, quais são predominantes em ônus para a sociedade, porque a regressividade de alguns impostos pode estar sendo mais do que compensada com a progressividade de outros e vice-versa”.

O que se percebe na estrutura tributária brasileira, comparativamente a outros países, é uma incidência percentualmente elevada de tributos que compõem a base de cálculo sobre a participação dos tributos considerados indiretos, recolhidos sobre a produção e o consumo de bens e serviços. Esse procedimento caracteriza a face regressiva da composição do bolo fiscal que compõe o fundo público brasileiro.

Por outro lado, observa-se que a incidência tributária sobre a renda e o patrimônio, a exemplo dos demais países subdesenvolvidos, é insignificante. Exatamente o contrário do que ocorre nos países centrais, considerados de primeiro mundo, no qual a renda e o patrimônio são tributados mais pesadamente. Esse fato mostra as possíveis razões da riqueza e a renda nacional brasileira apresentar-se de maneira altamente concentrada, onde poucas famílias detêm um elevado percentual da riqueza e renda nacional.

As corporações empresariais e as elites brasileiras contam com o poder econômico e político, e usam-no para embaraçar qualquer tentativa de elevar a tributação sobre a renda e o patrimônio, especialmente sobre grandes fortunas e heranças.

[...] a tributação direta no Brasil, em particular, assim como nos demais países em desenvolvimento, em geral, é bem menos expressiva, caracterizando-se, ademais, por sua maior incidência sobre as pessoas jurídicas. Efetivamente, enquanto nos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), os tributos diretos – IR e contribuições previdenciárias – representaram, em 2003, 58,2% da arrecadação tributária, no Brasil, esta participação foi, em 2005, de aproximadamente 30%. Quanto aos tributos sobre a renda, nos países da OCDE, a parcela sob encargo das pessoas é quase três vezes superior à das empresas, quadro totalmente distinto do que se observa no Brasil, onde o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) representou, em 2005, 55% do total do IRPJ (IPEA, 2010, p. 98).

Na sequência, analisam-se as bases de sustentação de aplicação das alíquotas tributárias brasileiras que recaem sobre a renda, a propriedade, a

produção, a circulação e o consumo de bens e serviços. Para entender a incidência e como os tributos afetam os contribuintes, necessário se faz identificar e compreender a classificação dos impostos em diretos e indiretos.

A cobrança dos impostos diretos possui como referência a renda e o patrimônio dos indivíduos e, portanto, neste caso, quem assume a responsabilidade do recolhimento tributário ao tesouro nacional são os próprios contribuintes. Os valores não são repassados a terceiros, esta ação acaba evitando o atalho da sonegação.

Pelo motivo de incidirem sobre a renda e o patrimônio pessoal, são categorizados como os mais indicados para induzir a equalização da renda, justiça tributária e social. Da mesma maneira, apresenta-se como medida corretiva das desigualdades sociais, pois a contribuição depende do tamanho da renda auferida pelo contribuinte e do montante do patrimônio que possui, em razão da existência da riqueza acumulada ao largo do tempo. Então, o tributo sobre a renda e o patrimônio constitui-se em uma categoria de coleta de impostos mais adequada para a aplicação de política distributiva e redistributiva de renda e riqueza.

A estrutura tributária que predomina a cobrança direta é considerada a mais apropriada para melhorar o perfil de repartição do ônus tributário entre os membros da sociedade, porque se aplica uma alíquota mais expressiva sobre a renda e o patrimônio, cuja sistemática leva em conta a capacidade contributiva de cada indivíduo. Em contrapartida, reduz-se a participação na carga tributária dos tributos sobre o consumo considerados indiretos ou regressivos.

Considerando a dimensão distributiva da política tributária, observa-se que a capacidade de propiciar equivalência social vincula-se à concentração do recolhimento tributário nos impostos relacionados à renda e ao patrimônio, dada a sua característica própria de progressividade e capacidade contributiva de cada cidadão.

Diante disso, seria exigida a arrecadação conforme a capacidade econômica e financeira de cada contribuinte, estabelecendo-se diversas faixas de cobranças para acentuar a progressividade do tributo. À medida que a renda e a riqueza do cidadão aumentassem seria aplicada uma faixa percentualmente maior, isso significa que a contribuição estaria relacionada à renda e à riqueza do contribuinte. Assim sendo, cada cidadão daria a sua parcela de contribuição ao orçamento público de acordo com a sua renda e patrimônio ou capacidade econômica e financeira.

O Imposto de Renda (IR) que tributa os rendimentos do trabalho, bem como a remuneração do capital nas suas diferentes formas (juros, lucros, aluguéis etc.), é considerado o mais importante dos impostos diretos, capaz de garantir o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Não obstante, esse imposto tem sido mal utilizado no Brasil como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal (IPEA, 2010, p. 26).

Em alguns países, parte significativa dos impostos é exigida sobre renda, patrimônio, herança e grandes fortunas. Apesar de a previsão constitucional brasileira determinar a regulamentação de heranças e grandes fortunas, esse quesito não é levado a cabo no Congresso Nacional, no tocante à sua regulamentação. Percebe-se que o parlamento brasileiro tem uma grande dificuldade em regulamentar a tributação sobre essa categorização, especificamente, sobre grandes fortunas e heranças.

Segundo Oliveira (2009), nos países considerados avançados, a despeito da relutância dos cidadãos abastados, já se executa o recolhimento de impostos sobre patrimônio, herança e grandes fortunas em patamares razoáveis, cujos valores contribuem decisivamente para a equalização da renda e riqueza, assim como para o tesouro público, e, por conseguinte, potencializa o financiamento e a oferta de políticas públicas.

Por outro lado, e de maneira inversa, de acordo com o autor, os tributos indiretos contribuem para a concentração de renda, por não guardar alguma proporcionalidade ao condicionamento econômico, financeiro e contributivo de cada cidadão. São classificados como regressivos e injustos por penalizar os contribuintes de menor renda e agraciar os mais abastados.

Nessa perspectiva, o modelo de recolhimento tributário em vigor no Brasil caracteriza-se pela dominância de impostos indiretos, e sua repercussão regressiva contribui para geração de um panorama de injustiça tributária e social. A sistemática de recolhimento de impostos brasileiro reproduz o quadro de concentração da renda e riqueza nacional. Assim como ocorre com o ordenamento dos gastos públicos, por não considerar as necessidades humanas de cada brasileiro. Pois, ao promover a partilha do fundo público, desrespeita-se o princípio da progressividade sobre os recursos públicos. A elevada concentração de riqueza e renda brasileira não é fruto do acaso.

Uma decomposição do índice de Gini, que é uma medida de concentração de renda amplamente conhecida, para mostrar como os tributos afetam a distribuição da renda das famílias e constataram que os tributos indiretos contribuem para o aumento da concentração de renda no Brasil. A justificativa para tanto é a incidência da tributação indireta sobre itens de primeira necessidade, entre eles os alimentos (PINTOS-PAYERAS; SILVA 2013, p. 46).

Independentemente da renda, os percentuais das alíquotas exigidas no recolhimento dos impostos indiretos são idênticos, é um paradoxo que produz uma condição vantajosa, à medida que o rendimento familiar cresce. Esse método de recolhimento tributário exacerba as disparidades entre os sujeitos contribuintes em favor dos mais abastados.

A injustiça fiscal contida no arcabouço tributário brasileiro indica a necessidade de reformulação da estrutura tributária, no sentido de levar em consideração a renda e o patrimônio das pessoas, para efeito da cobrança de impostos. Para tanto deve-se utilizar como referência a capacidade econômica, financeira e contributiva dos indivíduos e, por outro lado, reduzir a ocorrência sobre as despesas de consumo de bens e serviços.

[...] é fato que, enquanto nas famílias pobres, ou situadas nos estratos inferiores de renda, as despesas em consumo perfazem a quase totalidade do orçamento, no caso das mais ricas, parcela dos rendimentos se destina à poupança, o que implica regressividade na tributação sobre o consumo (IPEA, 2010, p. 78).

Os tributos que seguem lógica regressiva promovem a injustiça tributária e o aprofundamento das desigualdades sociais, ao interferir negativamente na redistribuição da riqueza e da renda nacional. Entretanto, esse viés regressivo poderia ser atenuado por meio da intervenção do Estado, estabelecendo a sistemática de progressividade no processo de recolhimento do tributo e na realização dos gastos públicos, de tal maneira que a distribuição dos recursos fosse também progressiva de acordo com a renda e o patrimônio familiar.

Com efeito, poucos especialistas em finanças públicas conseguem estimar precisamente o quanto desembolsam, por exemplo, com IPI ou ICMS em um dado produto. Todavia, qualquer pessoa que preencha uma declaração de imposto de renda da pessoa física, ou que pague IPVA ou IPTU, sabe exatamente o quanto está despendendo com estes impostos. Além de “visíveis”, estes tributos sobre a renda e o patrimônio são também “progressivos”, ou seja, taxam mais os que podem mais e menos os que podem menos e, conseqüentemente, ajudam a distribuir a renda. [...] Não surpreende, pois, que o peso relativo destes tributos “visíveis” na CTB de

países latino-americanos seja muito mais baixo que o verificado na média dos países da OCDE (IPEA, 2010, p. 40).

O tributo indireto não é recolhido diretamente pelo contribuinte ao tesouro nacional. O pagamento é realizado a um mediador (produtor/comerciante), que pode ou não efetuar o recolhimento. Então, parece que a sistemática de recolhimento de maneira indireta possibilita, inclusive, a sonegação ou a apropriação indébita de recursos públicos, uma vez que

Os impostos indiretos são os que incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, sendo passíveis, também em princípio, de transferência para terceiros – o consumidor desses bens/serviços –, significando que sua incidência econômica – real – ocorre de forma indireta, mediada pela participação do contribuinte legal – o empresário produtor/vendedor – no processo (OLIVEIRA, 2009, p. 190).

Nessa situação, a política tributária perde a condição de promover a justiça social e distribuição de renda e riqueza, o que contribui com a elevação da desigualdade e a deterioração no padrão de vida dos cidadãos, e ainda favorece o desperdício de recursos públicos, possibilitando a sonegação de impostos.

Apesar da perversidade e da característica regressiva dos impostos recolhidos sobre a produção e a circulação de bens e serviços, importa ressaltar que é possível utilizar dispositivos que reduzam os seus rebatimentos injustos sobre as menores rendas de duas maneiras. Primeiro, selecionando-se bens e serviços básicos e indispensáveis à sobrevivência humana e estabelecendo alíquotas reduzidas ou até a aplicação de taxa zero de tributos sobre eles. A segunda forma é reduzir o peso que os tributos indiretos, ou aqueles recolhidos sobre a produção e a circulação de mercadorias, representam na totalidade dos tributos que compõem a carga tributária. As duas maneiras podem ser classificadas como apropriadas para garantir justiça fiscal e social e reduzir o fosso da desigualdade entre os brasileiros.

Os impostos continuam regressivos devido a grande participação dos impostos indiretos. Sendo assim, para chegar a um sistema tributário mais justo, é fundamental desonerar o padrão de consumo das famílias mais pobres. O sistema tributário pode ter um papel primordial na redução da concentração de renda e com isso criar um ambiente mais propício ao crescimento econômico e à melhoria do bem-estar da sociedade (PINTOS-PAYERAS, 2015, p. 343).

Nessa perspectiva, apesar de não ser o ideal, o simples fato de reduzir a incidência do imposto sobre a produção, a circulação e o consumo de bens e serviços básicos, relacionados à alimentação essencial à sobrevivência, já promoveria um efeito progressivo na tributação brasileira. Pequenas medidas poderiam contribuir com a elevação da progressividade tributária. O autor, anteriormente relacionado, indica que a aplicação de uma taxa tributária próximo de zero para produtos relevantes, na composição da alimentação básica, seria uma forma de iniciar a progressividade da carga tributária brasileira e sua crueldade sobre os menores rendimentos.

Outra maneira de elevar a progressividade da coleta tributária seria dispensar um tratamento que aumentasse o percentual de cobrança sobre os produtos inclusos na categoria de supérfluos, pois, em sua maioria, são objeto de compra dos consumidores com rendas mais elevadas e, conseqüentemente, de quem poderia suportar uma alíquota superior e, além disso, contribuir com o erário. Esse procedimento determinaria um caráter de equidade ao tributo e possibilidade de incrementar o financiamento das políticas sociais públicas. A perda de arrecadação sobre os bens essenciais à alimentação seria compensada pela elevação das alíquotas sobre os bens considerados prescindíveis.

Demonstrando o quanto se praticou de injustiça tributária e fiscal no Brasil, basta observar a regressividade inclusa na Tabela 1, a seguir, que mostra a distribuição e a classificação dos impostos em diretos e indiretos nos primeiros anos do século XX. Há de se registrar que a renda nacional, no início do século XX, não permitia uma receita significativa aos cofres públicos, em função do seu tamanho, mas a regressividade da carga tributária era ainda maior, do que a praticada contemporaneamente.

Entretanto, esse formato desproporcional de recolhimento de tributos caracteriza-se como uma herança marcante, que vem se mantendo ao longo da história econômica brasileira. O impacto constitui-se em um elemento decisivo para a formação do atual desenho de concentração de renda e de riqueza na economia do país. Pode-se dizer que, ao longo da história brasileira, a prática tributária regressiva vem estabelecendo uma dinâmica, que não permite a mobilidade social daqueles que se encontram na cama inferior da pirâmide social. “[...] o atual sistema tributário nacional é injusto e criador de distorções” (IPEA, 2010, p. 11).

**Tabela 01** – Carga tributária bruta e sua distribuição entre impostos diretos e indiretos. Números em percentual do PIB entre 1900 e 1930.

Períodos (médias)	Cargas tributárias (% do PIB)	Composição dos tributos do PIB	
		INDIRETOS	DIRETOS
1900-1905	12,59	11,35	1,24
1906-1910	12,41	11,18	1,23
1911-1915	11,14	9,96	1,18
1916-1920	7,00	6,07	0,93
1921-1925	7,53	6,58	0,95
1926-1930	8,89	7,68	1,21

Fonte: IBGE (2006).

A Tabela 01 mostra um período histórico, início do século passado, demonstrando que o recolhimento de tributos era ainda mais cruel com os pobres, pois aproximadamente 90% da carga tributária brasileira, dos primeiros anos do século XX, tinham como origem de recolhimento, a produção e a circulação de bens e serviços.

A composição dos tributos em termos percentuais do PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro recaía fortemente sobre os impostos indiretos, entre 1900 e 1905. De uma carga tributária total de 12,59% do PIB, 11,35% correspondiam aos tributos indiretos, e apenas 1,24% do PIB respondiam pelos impostos diretos, que são coletados sobre a renda e o patrimônio dos cidadãos. A produção da concentração de renda e riqueza brasileira vem se dando ao largo da sua história, apesar das evidências, nada se fez para alterar este panorama.

Apesar da atual Carta mandatária do país apresentar, claramente, a determinação de que a cobrança de impostos seja conforme a capacidade contributiva e financeira de cada cidadão, a estrutura tributária brasileira, teimosamente, deixa de cumprir um de seus primordiais fundamentos constitucionais relacionados à justiça e à uniformidade tributária e social. “[...] o sistema tributário brasileiro, ao invés de se adequar às finalidades distributivas do Estado, funciona, ao revés, como um dos principais fatores de concentração da riqueza socialmente produzida” (ALVES, 2012, p. 77).

Compete ao governo agir para melhorar o padrão de recolhimento dos tributos, com vistas a atenuar as disparidades de renda e de riqueza no país,

disciplinando a composição da receita e o padrão do gasto público, conforme a capacidade contributiva de cada cidadão brasileiro.

Nessa perspectiva, a política fiscal brasileira deixa de cumprir integralmente o seu papel. Além da função estabilizadora da economia, alusiva à execução do equilíbrio macroeconômico, a política tributária deve observar também a função distribuidora, fazendo com que a tributação seja transformada em um instrumento de distribuição e redistribuição da renda e riqueza nacional. A prática de recolhimento tributário regressiva exacerba a contribuição fiscal dos mais pobres, além de não atender o que determina o mandamento constitucional de 1988, permite a injustiça tributária, por não observar a capacidade contributiva de cada cidadão. Este procedimento aprofunda as desigualdades e discrepâncias econômicas e sociais, entre a população brasileira.

A estrutura tributária brasileira pode ser transformada em um dos principais instrumentos capazes de promover a justiça tributária, econômica e social e contribuir com a distribuição e redistribuição da riqueza e da renda entre os cidadãos brasileiros. O efeito da partilha desigual pode ser identificado na arrecadação, ao determinar que a sistemática contributiva seja fundamentada em um sistema de cobrança regressivo. Assim como na aplicação da receita, ao destinar parte significativa dos recursos públicos, de maneira a favorecer um número reduzido de famílias brasileiras, dado que o modelo regressivo, na distribuição dos recursos públicos, representa um retorno social desproporcional. A carga tributária brasileira é regressiva, tanto na arrecadação, como na distribuição do gasto público “Não há como dissociar a tributação da noção de equidade social” (VIOL, 2015, p. 11).

Para Salvador (2014a), a capacidade contributiva inicia-se a partir do momento em que se deduz as despesas necessárias para comprar o mínimo que garanta uma vida com dignidade. Significa dizer que a cobrança de tributos sobre o consumo provoca injustiça tributária e está em desacordo com o que determina a constituição de 1988, porque não leva em conta a condição contributiva de cada cidadão. Do outro lado, encontra-se o orçamento, que também segue uma lógica de parcialidade e regressividade no ordenamento dos recursos públicos. Nessa perspectiva, a cobrança de tributos e a aplicação dos recursos públicos beneficia quem menos precisa.

Pelo princípio da capacidade contributiva, temos de graduar os tributos de acordo com a riqueza de cada contribuinte, de modo que os ricos paguem mais, e os pobres, menos. Somente existe capacidade contributiva após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família (SALVADOR, 2014a, p. 64).

Um regime de política tributária e política fiscal ideal, especialmente numa economia que apresenta uma elevada concentração de renda, como é o caso do Brasil, deve adotar a categoria de coleta de tributos progressiva, cuja exigência deve ser de acordo com a capacidade econômica e contributiva de cada cidadão. A contribuição deve ser progressiva e em conformidade com a renda e patrimônio acumulado. Assim, a base de financiamento do Estado seria fundamentada em um padrão de cobrança de impostos coerente e justo, além de produzir amortização do débito social, que foi construído ao longo da história brasileira, melhoraria a condição do Estado executar as políticas sociais públicas.

A tributação precisa também ser progressiva para reduzir a concentração de renda. Não basta a proporcionalidade, na qual a tributação é de forma linear. O nosso país carece da progressividade: taxar com alíquotas maiores e crescentes as rendas maiores. Já a simples proporcionalidade mantém constante uma mesma alíquota para bases diferentes e crescentes, podendo até ser adequada para países de relativa uniformidade na distribuição da renda e poucas desigualdades sociais (SALVADOR, 2014a, p. 65).

Entretanto, a manutenção da modalidade regressiva na arrecadação, com um maior percentual da cobrança concentrada nos tributos indiretos ou sobre o consumo, penaliza os contribuintes que se encontram na faixa de menor renda. O procedimento somente contribui com a elevação da distância entre ricos e pobres no Brasil. A não observância da condição econômica e financeira tanto no recolhimento, quanto nos gastos públicos deixam os que mais necessitam desguarnecidos de atendimentos fundamentais. A prática continuada produz concentração de renda e riqueza, aprofundando a desigualdade social. É necessário desenvolver “[...] As bases tributárias que mais contribuem para promover a justiça social [, que] são principalmente [relativas] à renda e ao patrimônio. Assim, o sistema tributário pode contribuir para redistribuir renda e riqueza” (DIEESE, IPEA e SINDIFISCO, 2011, p. 12). No artigo 3º da Constituição brasileira de 1988, está escrito o seguinte:

[...] constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem-estar de todos (BRASIL, 1988, [n.p.]).

Diante dessa orientação, é inadmissível a permanência de um sistema tributário que não seja estruturado sob a premissa do princípio da capacidade contributiva, do ponto de vista econômico e financeiro, que leve em conta a renda e o patrimônio das pessoas, especialmente heranças e grandes fortunas.

No entanto, observa-se que a prática da cobrança tributária *per capita* no Brasil mostra que a incidência relativamente forte da participação dos tributos indiretos sobre a produção e o consumo de bens e serviços gera notáveis distorções fiscais e injustiça social. Nessa modalidade, os diferentes pagam de forma igual.

Por outro lado, a baixa incidência sobre os impostos diretos, prevalentes na estrutura tributária brasileira, tais como os cobrados sobre a renda e o patrimônio, não oportuniza a promoção de equilíbrio por faixa de renda e riqueza, pelo contrário agrava as desigualdades. A atual regulamentação da política tributária brasileira, em termos de distribuição do ônus nos estratos da pirâmide social, beneficia quem ganha mais e sacrifica quem ganha menos. Portanto, esse método desconsidera a capacidade e a condição contributiva.

A distribuição do fardo tributário brasileiro, imputado aos pobres, possui uma característica de selvageria e desrespeito, que demanda reformulação urgente, caso queira corrigir as crueldades praticadas no decorrer da sua história. Mostra-se desequilibrado do ponto de vista social, econômico e político, pois “[...] O alcance da intervenção legítima do Estado na vida econômica de uma nação é historicamente determinado; é fruto de opções sociais definidas politicamente mediante a deliberação coletiva estabelecida pelos mecanismos de representação” (LUSTOSA DA COSTA, 2010, p. 243). Para Salvador (2014a), a política tributária e fiscal brasileira está na dependência e atrelada à

[...] correlação de forças políticas e sociais, atuantes no sistema tributário, encontra-se na base de determinação da distribuição dos impostos diretos e indiretos, ou seja, na composição da carga tributária. Caso a referida correlação de forças seja desfavorável, os tributos indiretos – que são caracteristicamente regressivos – tender-se-ão a predominar na estrutura tributária, trazendo reflexos deletérios à maioria da população, sobretudo aos/às trabalhadores/as e aos mais pobres (SALVADOR, 2014a, p. 10).

Para levar a cabo o que determina a Constituição de 1988, é necessário que o sistema tributário brasileiro busque urgentemente a aplicação da progressividade em prol da melhoria das condições sociais. Os indivíduos em condições econômicas situados em faixas inferiores devem contribuir para o fundo público em conformidade com a sua capacidade econômica e financeira. E, por outro lado, os cidadãos que gozam de um melhor padrão de renda e de riqueza devem contribuir de formas compatíveis com as suas condições vantajosas.

A desinformação relativa aos efeitos da regressividade é tamanha por parte daqueles que se encontram na camada social desfavorecida, que nem se julgam no direito de se organizarem para reivindicar mudanças na política fiscal, para que o Estado passe a praticar a coerência fiscal, com o desenvolvimento da progressividade, na arrecadação tributária e melhoria nos gastos públicos sociais.

[...] parcela significativa da população brasileira, que se encontra nas faixas menores de renda, pode inclusive ter a impressão de que não paga imposto, pois não há transparência sobre o que é incorporado aos preços dos produtos. Ao não ter esta informação e consciência, corre o risco de não se sentir no direito de cobrar mais e melhores políticas públicas nem de fiscalizar ativamente a atuação do Estado – o que constitui um obstáculo ao exercício da plena cidadania (DIEESE e IPEA e SINDIFISCO, 2011, p. 19).

A Tabela, a seguir, mostra como se dá a incidência dos tributos, na atual estrutura tributária brasileira, entre os anos 2000 e 2011.

**Tabela 02 – Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2005 a 2014**

Em % da Arrecadação Total

<b>Tipo de Base</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Renda	18,61%	18,41%	19,25%	20,36%	19,57%	18,20%	19,05%	17,9%	18,11%	18,02%
Folha de Salários	23,68%	24,07%	23,81%	23,88%	25,70%	25,40%	24,99%	25,71%	25,03%	25,18%
Propriedade	3,33%	3,46%	3,51%	3,55%	3,89%	3,78%	3,73%	3,88%	3,94%	4,17%
Bens e Serviços	49,44%	49,13%	48,37%	50,22%	49,10%	50,45%	49,97%	50,57%	51,20%	51,02%
Trans. Financeiras	4,79%	4,80%	4,81%	2,02%	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%	1,68%	1,61%
Outros Tributos	0,15%	0,13%	0,25%	-0,03%	-0,05%	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,00%
<b>Receita Tributária Total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Receita Federal do Brasil (RFB), 2015

A Tabela 02 revela a distribuição da carga tributária por base de incidência, entre os anos de 2005 e 2014. Mostra que, ainda em pleno século XXI, mais de 50% dos tributos brasileiros têm como procedência a circulação de bens e serviços. Verifica-se a ocorrência da injustiça tributária brasileira contida na distribuição da cobrança de tributos, que penaliza os menos favorecidos, pois “[...] a nossa tributação essencialmente regressiva, penaliza a população com menor capacidade econômica” ANFIP (2016, p. 27).

Por outro lado, os progressivos tributos que recaem sobre a renda e o patrimônio, com poder de oportunizar a justiça tributária e social, distribuir e redistribuir a renda e riqueza apresenta-se com um peso reduzido na carga tributária. Ainda vale ressaltar, a extraordinária queda nas transações financeiras, entre os anos de 2008 e 2014, como fruto do aprofundamento da crise que abalou o mundo capitalista. Entre outras medidas que serão tratadas no decorrer desta tese, esta escolha política combinada com a regressividade do sistema tributário brasileiro, produz também exclusão social e concentração de renda e riqueza. A concentração da cobrança de tributos no item produção e consumo de mercadorias e serviços contribuem para aprofundar a injustiça tributária e a desigualdade econômica e social no país. A importância que os impostos sobre o consumo têm no conjunto da carga tributária total do país concorre para a formação do quadro econômico e social desigual registrado no país.

Diante disso, percebe-se que o ato de priorizar a cobrança de tributos sobre a circulação de bens e serviços gera distorções econômicas e sociais. A regressividade presente na carga tributária brasileira, praticada ao longo da sua história, vem contribuindo sucessivamente com a concentração de riqueza e de renda no Brasil. “[...] o financiamento do Estado sempre privilegiou a tributação indireta, ao invés de alcançar a renda e a propriedade” ANFIP (2016, p. 24).

Assim, devem-se centrar os esforços distributivos na ampliação da participação dos benefícios de caráter progressivo (bolsas, aposentadorias do RGPS e auxílios) dentro do conjunto das transferências governamentais, no aumento do peso da tributação direta na arrecadação e na correção do perfil de incidência dos tributos sobre o patrimônio (IPEA, 2010, p. 68).

Esse balanço mostra que a estrutura tributária ao invés de sustentar o equilíbrio social e a distribuição econômica entre as regiões e os cidadãos brasileiros está desenvolvendo e aprofundando as desigualdades sociais.

A escravidão, a concentração de terras e outros ativos, o regime primário-exportado, a ausência quase total de investimento em educação e outros fatores geraram uma das sociedades mais excludentes do planeta. Esta distribuição de renda injusta atravessou ileso – ou até mesmo neles se agravou – os períodos da imigração europeia, da industrialização por substituição de importações e as diversas crises externas e internas nos anos 1980 e 1990. Chegou-se ao final do século XX ainda com uma das piores distribuições de renda do planeta (IPEA, 2010, p. 213-214).

Os ricos se apropriam cada vez mais da renda e da riqueza brasileira, levam vantagens no momento em que se constitui a arrecadação e também quando se faz a distribuição do fundo público, por meio da aplicação de recursos públicos de maneira direta e indireta. Os mais prósperos são aliviados no processo de recolhimento de tributos e beneficiados no recebimento de benefícios fiscais, já com os pobres acontece o inverso, são desprestigiados, tanto na participação do fundo público como na contribuição tributária.

A Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), 2002-2003, mostra que, “[...] enquanto nas famílias do primeiro décimo, o rendimento monetário mensal familiar *per capita* é de tão somente R\$ 23,80, nas 10% mais ricas este valor é de R\$ 2.126,53” (IPEA, 2010, p. 99). Estes números revelam o tamanho da disparidade econômica e social entre ricos e pobres no Brasil, este panorama não ocorre por acaso.

Salvador (2014a) confirma a existência de uma estrutura injusta no sistema tributário brasileiro. Ele mostra que não há interesse, por parte das autoridades constituídas, em alterar o panorama corrente no país sobre o recolhimento de impostos. Ressalva que os tributos considerados indiretos que incidem sobre o consumo de bens e serviços comercializados são os mais danosos para a equidade social.

No tocante à tributação sobre o consumo, cabe destacar que os principais tributos são: o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a contribuição dos empregadores para a seguridade social (SALVADOR, 2014a, p. 12).

Para o Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (Dieese), a reduzida incidência de tributos sobre a renda e o patrimônio reproduz uma subtributação, beneficiando as camadas de maior renda e riqueza. A

sistemática de tributação que recai sobre a renda e o patrimônio produz um efeito distributivo e redistributivo. Essa forma de recolhimento tributário considera a capacidade contributiva do ponto de vista econômico e financeiro de cada cidadão. Segundo o Dieese, Ipea e Sindifisco (2011), o Brasil está posicionado como um dos países que menos tributa a renda e o patrimônio no confronto internacional, por outro lado, apresenta uma das piores distribuições de renda do planeta.

Já com os tributos indiretos que incidem sobre o consumo, a circulação e a produção de bens e serviços ocorre o inverso, pois a organização do sistema tributário brasileiro apresenta-se de maneira excessivamente regressiva proporcionalmente à renda e à riqueza das famílias.

Ao determinar a aplicação de uma alíquota igual para rendas distintas, na tributação indireta, o governo brasileiro pratica um procedimento que representa uma punição severa ao orçamento familiar dos que se encaixam nas faixas mais pobres da população brasileira.

Ao longo do tempo, as mudanças de natureza tributária não têm acionado os efeitos distributivos e redistributivos da política tributária. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988, foi regulamentada pela lei nº 70/91. Apesar de uma parte ser direcionada para a Seguridade Social, seu impacto total é repassado para o preço dos bens e serviços acarretando regressividade no sistema tributário. É mais um instrumento que não considera a renda e o patrimônio, pelo fato de não ser um imposto de cobrança direta.

Para o autor, a adoção de regimes e alíquotas diferentes torna o sistema tributário brasileiro complexo, o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) admitem os seguintes regimes para a sua apuração: lucro real, lucro presumido, sistemas monofásicos. Essa ordenação permite que

[...] as empresas que adotam o Sistema Simples ou de lucro presumido não apuram créditos nas compras realizadas de empresas que operam no sistema não cumulativo, agravando a incidência tributária em cascata e encarecendo os preços dos produtos, pois são repassados à população. Além disso, incentivam a substituição de produtos nacionais por importados (SALVADOR, 2014a, p. 17).

Até os impostos diretos sobre renda e patrimônio podem apresentar distorções notáveis e injustificáveis, porque, dependendo do porte e ramo, as corporações têm comportamento diferenciado. Pois, “[...] Quando se trata de tributação sobre a renda e o patrimônio, é necessário identificar quais faixas de renda ou propriedades tributar, quais não tributar e quais alíquotas utilizar para as diferentes faixas de renda ou propriedades” (DIEESE, IPEA e SINDIFISCO, 2011, p. 22).

Para que efetivamente o tributo seja considerado progressivo, de acordo com a renda e o patrimônio de cada cidadão, é necessário levar em conta as faixas de renda e o tamanho do patrimônio. Estabelecer uma graduação diferenciada para cada caso, e a aplicação da tributação ser correspondente à renda e patrimônio acumulado ao longo do tempo, por isso que a tributação sobre grandes fortunas e herança se justifica.

As isenções e a fixação de alíquotas diferenciadas, normalmente, oferecem vantagens e são direcionadas aos mais abastados, tais como o sistema financeiro, os latifundiários, enfim, contraditoriamente beneficiam aqueles que mais possuem, em detrimento dos que menos têm.

As articulações e o desenvolvimento de atividade de pressão e as intervenções políticas são realizadas, normalmente, pelos mais ricos, que são organizados em grupo de pressão política. Essa característica faz com que os que mais ganham e acumulam são também os que recebem os maiores benefícios fiscais, exercendo maior poder de barganha nas relações sociais. Isso faz com que as vantagens no recolhimento de impostos e na distribuição dos recursos públicos sejam desproporcionais em relação à renda e ao patrimônio individual.

[...] os impostos e as contribuições incidentes sobre os lucros dos bancos aos impostos e às contribuições calculadas sobre a renda dos trabalhadores, observa-se que, em 2011, enquanto as entidades financeiras pagaram R\$23,6 bilhões em CSLL e IPRJ, os trabalhadores pagaram quase nove vezes mais tributos diretos do que os bancos (R\$ 228,8 bilhões). [...] Um aspecto particular da tributação sobre a renda no Brasil é que nem todos os rendimentos tributáveis de pessoas físicas são levados obrigatoriamente à tabela progressiva do IR e estão sujeitos ao ajuste anual de declaração de renda. Enquanto a tributação dos salários obedece às quatro alíquotas estabelecidas na legislação, os rendimentos decorrentes de renda fundiária variam de 0,03% a 20% (conforme o grau de utilização da terra e a área total do imóvel) e os rendimentos de aplicações financeiras têm alíquotas que variam entre 0,01% e 22,5% (conforme o prazo e o tipo de aplicação, privilegiando os rentistas). Também os ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza têm uma alíquota de

15%. Essa situação vigente no país evidencia maior tributação sobre as rendas derivadas do trabalho (SALVADOR, 2014a, p. 20).

A legislação brasileira é benevolente com os rendimentos do capital e de outras rendas da economia ao permitir alíquotas inferiores. A citação a seguir mostra percentualmente, a desconformidade da tributação brasileira sobre a aplicação dos tributos em relação à renda e patrimônio.

[...] a tributação sobre o patrimônio é quase irrelevante no Brasil, pois equivale a 1,31% do PIB, representando apenas 3,7% da arrecadação tributária de 2011. Em alguns países do capitalismo central, os impostos sobre o patrimônio representam mais de 10% da arrecadação tributária, como, por exemplo, Canadá (10%), Japão (10,3%), Coreia (11,8%), Gra-Bretanha (11,9%) e EUA (12,15) (SALVADOR, 2014a, p. 21).

A renúncia de receita pública poderia reforçar o caixa do tesouro nacional e a capacidade de financiamento das políticas sociais públicas. Corrigindo as desigualdades sociais e estabelecer uma reparação equitativa na histórica injustiça tributária e social do país, passando a tributar a renda e o patrimônio de maneira progressiva. Para que isso ocorra, indica-se a aplicação da tributação, em conformidade com a capacidade financeira e patrimonial de cada contribuinte, segundo o que determina a Constituição brasileira de 1988.

Apesar de não ser objeto de investigação da atual pesquisa, merece registro, também, outros vazamentos que contribuem para a regressividade da política tributária no Brasil. A sonegação de tributos coopera com a elevação da injustiça tributária e a redução na oferta de políticas sociais públicas. A sonegação pode ser comparada a um roubo/crime praticado, principalmente, sobre os impostos indiretos. Pois não são recolhidos diretamente pelos contribuintes, podendo representar então, uma apropriação indébita, em prejuízo de toda a população brasileira, que constitui em uma deficiência adicional, do modelo tributário brasileiro ao direcionar a maioria da cobrança de impostos sobre o consumo de bens e serviços.

[...] Um estudo do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda (Sinprofaz) estima que a sonegação tributária no Brasil alcance o montante de R\$ 414,1 bilhões, o que equivale a 10,0% do PIB de 2011, considerando apenas a média dos indicadores de sonegação dos tributos que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e contribuições previdenciárias). Esse montante é superior ao que foi arrecadado, em 2011, em valores correntes, de Imposto de Renda (R\$ 278,3 bilhões) [...] (SALVADOR, 2014a, p. 26).

Outro fato que contribui para ampliação da regressividade tributária trata-se da soma da Dívida Ativa da União, que corresponde a todos os créditos não pagos dentro do prazo ordenado pelo fisco, de natureza tributária ou não, regularmente inscrito pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Essa prática compromete a capacidade financeira do Estado em ofertar políticas sociais públicas, pois o montante.

[...] alcançou, em 2012, R\$ 1,104 trilhão, sendo que 93,22% de tal dívida se refere aos créditos de natureza tributária. Esse estoque é proveniente de créditos tributários (em grande parte administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil) e é decorrente de tributos devidos e não pagos (SALVADOR, 2014a, p. 27).

A evasão fiscal materializada na remessa de rendas para os “famigerados paraísos fiscais” pode ser considerada também como um vazamento de recursos públicos que colabora com a regressividade da estrutura tributária brasileira. O vazamento representa vantagem individual e redução da possibilidade de atuação da máquina estatal em favor das políticas públicas. São instrumentos de lavagem de dinheiro provenientes de práticas ilícitas, de modo que esquentam recursos originários do tráfico de drogas e do contrabando de bens, representando ausência de recolhimento aos cofres públicos. Segundo o autor, é inconcebível a renúncia fiscal sobre o repatriamento de recursos ilícitos enviados ao exterior, concedido, recentemente pelo governo brasileiro.

Diante disso destaca-se a necessidade de promover a justiça social, mediante o aperfeiçoamento da legislação brasileira, sobre a normatização de rendimentos auferidos no exterior e a permissão de repatriamento de vultosos ganhos duvidosos.

[...] os paraísos fiscais estão entre os destinos preferenciais dos investimentos brasileiros diretos na forma de participação em capital. Em 2011, havia US\$ 32,1 bilhões nas Ilhas Cayman, US\$16,2 bilhões nas Ilhas Virgens Britânicas e US\$ 12,9 bilhões nas Bahamas. Além disso, as companhias transacionais, os bancos e as demais empresas utilizam países opacos em termos de transparência fiscal como interpostos do fluxo financeiro para o Brasil. Trata-se de mecanismo que é utilizado pelas empresas no âmbito do planejamento tributário como estratégia para pagar menos tributos nos países em que atuam (SALVADOR, 2014a, p. 27).

O aprimoramento da política tributária brasileira, com vistas a desconcentrar a renda e a riqueza e se transformar em um instrumento possível de promover a justiça tributária, torna-se urgente. A indicação passa pela revisão da sistemática de

cobrança dos tributos, corrigindo-se a regressividade de tal modo que os desiguais paguem desigualmente, em consonância com a sua capacidade contributiva.

A adoção do instituto da progressividade torna-se um elemento estruturante da lógica de justiça tributária e social no Brasil. Materializa-se na exigência da contribuição conforme a condição econômica e financeira de cada cidadão brasileiro, refletindo sobre a renda e o patrimônio acumulado, ao longo da sua vida. Espera-se “[...] que o sistema tributário contribua para democratizar as relações entre Estado e os cidadãos [...]. De maneira equivalente, as medidas exercidas pelo Estado devem atender para a influência exercida pelos tributos sobre as órbitas produtiva e distributiva” (OLIVEIRA, 2009, p. 181).

Para o Dieese, Ipea e Sindifisco (2011), torna-se indispensável que a estrutura tributária brasileira seja reestruturada rapidamente, afim de que o Estado assuma o papel de distribuir e redistribuir a renda e riqueza no país, corrigindo a vala de desigualdade social existente. “Um sistema tributário que leva em consideração o princípio da progressividade ressalta a tributação como instrumento de redistribuição de renda, além de fortalecer o papel do Estado como executor de políticas sociais públicas”. (DIEESE, IPEA e SINDIFISCO, 2011, p. 22).

Um sistema tributário e fiscal coerente deve considerar a capacidade contributiva das pessoas e empresas e, ao executar seus gastos, levar em conta o segmento da população que, em decorrência da própria dinâmica capitalista, é mais vulnerável e dependente das políticas sociais públicas para o atendimento das necessidades humanas, no sentido de providenciar melhores condições e possibilidade de se ter uma vida com dignidade.

[...] é necessário reorientar a tributação para que ela incida prioritariamente sobre o patrimônio e a renda dos contribuintes. O pilar do sistema tributário deve ser o Imposto de Renda, pois é o mais importante dos impostos diretos, capaz de garantir o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Por meio do Imposto de Renda será possível inverter a regressividade da estrutura tributária brasileira, pois é o imposto mais progressivo. O Imposto de Renda é um instrumento fundamental para a redistribuição da renda, garantindo a justiça fiscal. Por intermédio dele será possível aplicar a máxima de que “igualdade é tratar desigualmente os desiguais” no ordenamento tributário do país (SALVADOR, 2014b, p. 65).

A Constituição brasileira determina a necessidade de contemplar a justiça social, como atribuição do Estado, na observância dos direitos sociais. Na exposição do art. 170, da Constituição brasileira de 1988, encontra-se a necessidade do

desenvolvimento e a promoção da dignidade humana. Subordina a ordem econômica aos objetivos de oportunizar a justiça social, o encolhimento da desigualdade e o desenvolvimento do pleno emprego dos fatores de produção, como condição da aplicação equitativa dos recursos públicos.

A estrutura tributária brasileira precisa contemplar o recolhimento de maneira mais onerosa aos que mais podem, e aliviar aos de menor poder aquisitivo, de modo a constituir coerentemente o fundo público; da mesma maneira, disciplinar a utilização dos recursos, que compõem o orçamento público ou não, de maneira coerente. Sobre o desenho da carga tributária, a orientação constitucional é que o ônus contributivo seja aplicado de acordo com a faixa de renda e levada em consideração a distribuição funcional de renda individual.

Entretanto, a ação estatal parece atuar em sentido contrário, tanto no processo de arrecadação quanto na partilha dos recursos incorporados ao orçamento público, e igualmente na concessão de benefícios fiscais, ao renunciar receitas públicas em benefícios de grupos privilegiados, em detrimento dos demais cidadãos.

A receita pública caracteriza-se como a fonte de recursos que garante o financiamento das políticas públicas para fazer frente aos dispêndios de custeio e investimento do Estado. Em uma decisão de natureza política, a sociedade brasileira precisa exigir o cumprimento das determinações constitucionais sobre a estrutura tributária. É necessário corrigir a prevalência do formato tributário regressivo e concentrador de renda e riqueza, materializado no alto percentual de impostos que incidem sob a forma indireta, caracterizado no consumo de bens e serviços. O paradoxo desse dispositivo encontra-se na inobservância da capacidade de pagamento do contribuinte em termos de renda e patrimônio.

**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: **§ 1º** Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988, [n.p.]).

O primeiro duelo a ser enfrentado rumo à progressividade é dar maior ênfase aos tributos diretos, determinando a cobrança sob uma alíquota majorada sobre a renda e a riqueza individual, pois, “[...] Tributos incidentes sobre a renda e o

patrimônio são mais justos porque leva em conta a capacidade contributiva dos indivíduos e das famílias” (DIEESE, SINDIFISCO, 2011, p. 22). Complementarmente, é necessário reduzir o peso dos tributos indiretos, na carga tributária total, visando à prerrogativa de justiça tributária.

Para corrigirmos nossa infame distribuição de renda, os impostos diretos devem crescer no “bolo tributário” e os indiretos devem perder participação. Não se faz isso sem regulamentar um conjunto de tributos sobre a renda e o patrimônio (Imposto de Renda, Imposto sobre Heranças, Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto sobre Propriedades de Imóveis e Veículos de todos os tipos). E, principalmente, reduzir a participação dos impostos indiretos (ICMS, IPI, CSLL, PIS, Cofins, etc.) na carga tributária (DIEESE, 2011, p. 21).

A compensação para a receita pública viria da cobrança sobre renda, patrimônio, grandes fortunas e heranças, atualmente subtributadas. A medida resultaria na melhoria do poder de compra da população de menor poder aquisitivo. “[...] um processo de desenvolvimento social e econômico que reduza as desigualdades sociais e estabeleça uma melhor distribuição de renda exige maior justiça tributária e fiscal” (DIEESE, IPEA e SINDIFISCO, 2011, p. 22).

No momento da execução dos gastos públicos brasileiros, novamente prevalece a regressividade,<sup>9</sup> por não distribuir equitativamente os recursos públicos, diretos e indiretos. Segundo a CF/88, o Estado tem como dever e os cidadãos como direito a recepção de políticas sociais públicas universais, por meio da aplicação isonômica da receita pública.

Para Salvador (2014a), a progressividade tributária pode ser alcançada por intermédio de diversos instrumentos, o imposto sobre grandes fortunas previsto na Constituição de 1988, ainda não regulamentado, é uma das alternativas de se fazer valer a capacidade contributiva; da mesma forma, orienta-se a introdução da progressividade no Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bem ou Direitos (ITCD). A cobrança progressiva seria de acordo com o valor do bem doado ou transmitido.

Igualmente, no Imposto de Renda (IR), seria estipulada uma faixa limite de isenção e aumentado de forma progressiva o número de faixas de cobrança de acordo com o aumento da renda do contribuinte. O autor ainda destaca como

---

<sup>9</sup> Uma tributação regressiva significa que há uma retirada desproporcional das pessoas com menor rendimento, que, além de anular o viés distribuidor da política tributária, aciona o gatilho concentrador, ao penalizar quem se encontra na base da pirâmide social e econômica.

alternativa de correção da injustiça tributária, fiscal e social estender a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre propriedade de embarcações e aeronaves particulares. Ele ainda sugere estabelecer uma faixa de isenção sobre veículos populares. Paradoxalmente, os proprietários de embarcações e aeronaves privadas são isentos de IPVA, eles podem, têm condições e devem contribuir.

Outra forma de avançar na justiça fiscal para reduzir as desigualdades sociais é ampliar a tributação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, que possui baixa progressividade e não incide sobre a propriedade de embarcações e aeronaves particulares. Para corrigir essa distorção, bastaria que fosse inserida na Constituição uma previsão de incidência do tributo sobre veículos automotores marítimos e aéreos. Num país como o Brasil, com notórias distorções de renda, é uma afronta que proprietários de veículos suntuosos, como jatos, helicópteros, iates e lanchas, sejam isentos de imposto sobre a propriedade desses bens. Assim como o IPVA deve possuir uma progressividade que reflita a disparidade de renda e de disponibilidade financeira entre o proprietário de um veículo de alto luxo e o proprietário de um veículo popular (SALVADOR, 2014a, p. 40).

A necessidade de correção da contradição estrutural fiscal vigente no Brasil se justifica pelo que está previsto na própria Constituição Federal Brasileira de 1988 no seu art. 145 § 1º, ao prescrever uma sociedade mais igualitária e menos injusta, do ponto de vista de participação na riqueza nacional.

Ocorre uma competição desigual na constituição e alocação do fundo público. Percebe-se o predomínio da ambição do grande capital, na disputa, tanto no processo de arrecadação, como na alocação de recursos públicos. Sejam eles incorporados no orçamento público, sejam nas vantagens fiscais em favor de grupos escolhidos junto à sociedade brasileira. O poder de barganha e a articulação política da classe dominante ocorrem do ponto de vista micro e macroeconômico, em detrimento dos demais segmentos sociais. A estrutura tributária regressiva concede vantagens à classe dominante tanto no momento do recolhimento de tributos, como na repartição dos recursos públicos.

Explora-se a hipótese de que a estruturação do fundo público no Brasil configura um Estado Social que não reduz a desigualdade social porque se assenta nas seguintes características: i) financiamento regressivo (quem sustenta são os trabalhadores e mais pobres), que não faz distribuição de renda; ii) políticas sociais com padrão restritivo e básico, não universalizando direitos; iii) distribuição desigual no âmbito da seguridade social e, ainda, transferência de recursos para o orçamento fiscal (SALVADOR, 2014a, p. 29-30).

O Estado adota sistematicamente a prática de renúncia de receita pública, que oferece benefício a um grupo selecionado, do segmento privado da população brasileira, cuja justificativa recai sobre a superação dos momentos depressivos da atividade econômica. A renúncia de receita pública implica em queda na arrecadação potencial do tributo e, por conseguinte, representa ajustamento para menor nos gastos públicos, que normalmente são aplicados sobre as políticas sociais públicas.

O Estado, ao executar a distribuição dos recursos anexados ao orçamento público faz de maneira vantajosa ao grande capital, em detrimento da sociedade civil como um todo. “Convém lembrar que, em 2008, o Banco Central adotou medidas de políticas visando socorrer a liquidez das instituições financeiras, liberando e flexibilizando as regras dos depósitos compulsórios dos bancos” (SALVADOR, 2014a, p. 3).

Aproximadamente 50% do orçamento total da União são remetidos ao capital rentista todos os anos a título de juros, amortização e rolagem da dívida pública. Este patamar de destinação financeira compromete as finanças públicas. Segundo o autor, em qualquer sinalização de crise financeira, o Estado é acionado para prestar socorro aos bancos e às empresas privadas com dinheiro público. O autor relata que a manutenção desse sistema colabora com a geração e o aprofundamento das desigualdades e eleva o distanciamento entre ricos e pobres no país.

Paradoxalmente, nos discursos propagados aos “quatro cantos”, os que mais reclamam da carga tributária são os que menos contribuem proporcionalmente ao montante arrecadado. Efetivamente, é necessário desvendar e corrigir essa invisibilidade, injustiça tributária, fiscal e social, prevalecente na economia brasileira.

A clareza e a fiscalização dos atos na administração pública, por meio da transparência e do controle social, revestem-se de necessidade e de importância de primeira grandeza, pois se trata de assegurar que a gestão da coisa pública seja imparcial e os recursos públicos possam atender às necessidades da coletividade em detrimento dos interesses individuais e privados. Segundo a Constituição Brasileira de 1988, “[...] A administração pública direta e indireta de qualquer um dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL, 1988, [n.p.]).

Sobre o Orçamento público, não se trata somente de coibir a corrupção ou os atos ilícitos, é necessário que ocorra a transparência e controle social em uma supervisão sistemática sobre a incoerência e desperdícios na gestão de recursos públicos. O acesso à informação e a publicidade dos atos dos gestores públicos devem ser uma constância, e de maneira a prevenir os possíveis desvios de finalidade dos recursos públicos. Limberger consegue identificar que “No Brasil, aos poucos se desenvolve a consciência com relação à importância com o orçamento” (LIMBERGER, 2007/2008, p. 65).

[...] a administração tem o dever de dar publicidade aos seus atos e, por outro, o cidadão tem o direito a ser informado. Deste modo, por meio da informação disponível por meio eletrônico, desenvolve-se um controle preventivo, estimula-se a participação popular, torna-se o exercício do poder mais transparente e, portanto, mais democrático (LIMBERGER, 2007/2008, p. 65).

A arrecadação de recursos constitui-se no elemento fundamental para o financiamento do Estado, a política fiscal consiste em um mecanismo utilizado pelos governos desde a antiguidade, cuja justificativa reside na necessidade de promover o bem-estar social, econômico, setorial e regional. Porém percebe-se a necessidade de redirecionamento dos recursos públicos, para o atendimento das necessidades coletivas e humanas.

#### 4.1 A PARTILHA DOS RECURSOS PÚBLICOS NO BRASIL

A articulação entre a perspectiva técnica e a política do orçamento público constitui-se em um dos principais componentes na definição da dinâmica do uso e da repartição dos recursos públicos. São decisões que promovem o direcionamento dos recursos públicos, de acordo com os interesses presentes nas instâncias deliberativas.

A razoabilidade do orçamento público ocorre à medida que se desenvolve e favorece o atendimento dos interesses coletivos, bem como promove a justiça fiscal e social. O Estado pode ser o veículo condutor da redução das desigualdades, ele tem o poder de disponibilizar bens e serviços públicos para satisfação das necessidades humanas. Além do crescimento econômico, pode desenvolver

políticas sociais públicas, melhorando o padrão de vida, para o universo populacional que compõe a nação.

O orçamento público é um instrumento de tomada de decisões que viabiliza as políticas públicas por intermédio do recolhimento e da distribuição de recursos públicos junto à população brasileira. Ele envolve, além do significado técnico, expressões de ordem política, social e econômica.

A Carta Constitucional Brasileira de 1988 inseriu modificações na formulação, na elaboração, na execução, na fiscalização e na prestação de contas sobre os destinos dos recursos contidos no orçamento público do país, mas a efetivação participativa direta da sociedade ainda é muito tímida.

Embora a legislação exiba uma redação que permite aos cidadãos brasileiros participar na determinação da dinâmica orçamentária, no que diz respeito à distribuição dos recursos públicos, percebe-se uma atuação muito tênue por parte da sociedade civil. Cabe à sociedade intervir, e compartilhar na melhoria da qualidade da despesa pública, influenciando a destinação e a distribuição dos gastos públicos, de tal maneira que fomente o atendimento das demandas sociais e das conveniências coletivas da população.

Produzir coletivamente as políticas públicas de caráter universal significa a participação democrática da sociedade civil, no sentido de garantir que os recursos públicos atendam aos interesses públicos e coletivos, e que a execução das políticas sociais públicas garanta a prevalência dos princípios universais, no atendimento das necessidades humanas.

A nova moldura orçamentária legada pela Constituição de 1988 representou, de fato, uma grande contribuição para a construção de um Estado democrático. Recuperou formalmente as condições para o processo de planejamento, fortaleceu o poder Legislativo na sua definição, integrou os níveis nacional, regional e setorial, preocupou-se com a questão relativa às desigualdades regionais e de renda e transformou-se num instrumento potencial de controle da sociedade sobre o Estado (OLIVEIRA, 2009, p. 102).

Pelo que determina as regras constitucionais de 1988, a aplicação dos recursos públicos tem como objeto a oferta de políticas públicas voltadas para o atendimento das ambições coletivas e a atuação na dinâmica da atividade macroeconômica, pela utilização e manuseio dos recursos públicos, beneficiando o conjunto da população. Esse instrumento é constituído, anualmente, por meio das

leis orçamentárias, contendo a previsão das receitas e a fixação das despesas públicas, enquanto um mecanismo de planejamento, controle e execução das finanças públicas.

Para formar o orçamento público, o Estado transfere recursos do patrimônio particular para o tesouro da nação, com vistas a transformar fundos individuais em empreendimentos coletivos para o atendimento das demandas sociais e econômicas. “[...] o orçamento constitui, *stricto sensu*, a peça mediante a qual se administram as receitas, as despesas e a dívida dos poderes públicos” (OLIVEIRA, 2009, p. 83).

Teoricamente, são riquezas arrecadadas que fazem parte do fundo público, com o intuito de custear bens e serviços de ordem comunitária em benefício de todos os cidadãos e, especialmente, distribuídos de forma equitativa para o atendimento de acordo com as necessidades humanas e coletivas. “O que é público é de todos, trata-se de uma relação de força, da qual advém a natureza compulsória do tributo” (ALBUQUERQUE; FEIJÓ; MEDEIROS, 2008).

A normatização da política tributária e a distribuição de recursos, por intermédio do orçamento público, sujeitam-se a uma disputa de poder, que obedece a correlação de forças ou conjuntura política e social, prevalecente na representação estruturada no poder legislativo, ou seja, na câmara dos deputados ou no senado federal, entidades responsáveis pelo disciplinamento e pela oficialização dos recursos públicos, tanto no processo de recolhimento como na partilha do fundo público. Entretanto a participação da sociedade civil, garantida na constituição, ainda não se faz presente.

A repartição dos recursos do orçamento público é dependente de decisões políticas, as determinações envolvem interesses de todas as classes sociais, que representam o conjunto da sociedade brasileira. Porém, o processo orçamentário brasileiro, ainda, apresenta-se como uma peça dependente da condição técnica e contábil.

O recurso público pode promover a justiça ou injustiça social em dois sentidos: primeiro, no momento em que determina a arrecadação, ao deliberar sobre a quem recai a oneração tributária; e segundo, nas tomadas de decisões que envolvem a distribuição dos bônus relativos aos benefícios provenientes dos gastos públicos, diretos ou indiretos.

O que é público pertence ao universo da população nacional, e não a segmentos privilegiados vinculados aos setores dominantes da sociedade brasileira. A prerrogativa de vantagens a grupos específicos concede regalias particulares, o que torna os recursos públicos mais privativos e menos públicos.

Isso indica que o processo orçamentário tem sido pautado em aspectos técnicos em detrimento de um debate político mais amplo e aberto, prevalecendo uma postura burocrática e autoritária com vistas à manutenção do controle sobre o destino dos recursos públicos por parte dos setores dominantes (ANHUCCI, 2016, p. 127).

O elemento político, sobre a decisão de arrecadação e distribuição de recursos públicos, está presente desde o planejamento tributário até a execução final dos gastos públicos diretos e indiretos. Mesmo depois de aprovada e sancionada a lei orçamentária, ainda se permite remanejamento de recursos públicos por meio da Desvinculação da Receita da União (DRU).

Aprofundando o poder discricionário e o processo de centralização das decisões sobre o orçamento público brasileiro, recentemente, elevou-se o percentual da DRU, passando de 20% para 30% do orçamento público. Neste quesito, a decisão fica centralizada na iniciativa do poder público, com autonomia absoluta, apenas com pequenas restrições, podendo alocar, atualmente, até 30% dos valores compreendidos no orçamento público da União. E mais uma vez os recursos ficam expostos e dependentes da dimensão política materializada na composição do poder público federal, que normalmente não contempla os interesses e as necessidades da coletividade, especialmente os relativos à classe trabalhadora.

Isso significa que a classe dominante impõe seus interesses, na relação com o Estado, e “[...] as formas de financiamento da acumulação do capital passavam pelos investimentos do Estado em ciência e tecnologia e por intermédio dos diferentes subsídios em favor das atividades produtivas” (ANHUCCI, 2016, p. 130-131).

É necessário observar que essa centralização de poder, normalmente, retira recursos das políticas sociais públicas, o que a ANFIP (2016) previa como temeridade foi aprovada pelo congresso nacional (Câmara dos Deputados e Senado), uma vez que,

Não bastasse a votação da PEC 04/2015, da DRU, que desvincula 30% das contribuições sociais, deslocando esses recursos da Seguridade Social para o orçamento fiscal, agora o governo aprovou a maior reversão dos direitos sociais, com outra mudança constitucional para congelar as despesas do setor público com os mais diversos programas de governo (ANFIP, 2016, p. 129).

Morgado (2011) revela que os procedimentos de formulação, normatização e aplicação do orçamento público são eminentemente políticos. Apesar da alocação dos recursos públicos seguir critérios de ordem técnica, as deliberações obedecem às orientações políticas em conformidade com a representação, social, econômica e política do poder público, seja no executivo ou no legislativo, tendo em vista a quase inexistente participação da sociedade civil.

[...] No âmbito político, deve-se verificar que a elaboração do Orçamento segue procedimentos que são maciçamente políticos. As agências governamentais, diante da ausência de uma teoria racional da alocação de despesas, elaboram suas diversas propostas orçamentárias conforme critérios técnicos e políticos. Após serem submetidas ao parlamento, a quem incumbe a importante função de controle das despesas públicas, as propostas são submetidas a um intenso processo político capaz de reduzir ou aumentar os valores das iniciativas de gasto, bem como de criar outras. Em vistas desse cenário, pode-se assumir que a técnica orçamentária pública atual é predominantemente política (MORGADO, 2011, p. 9).

Segundo as normas legislativas, o parlamento tem a responsabilidade de regulamentar a arrecadação por meio da política tributária e da distribuição dos recursos com o auxílio da política fiscal. Os dispêndios são normatizados e hospedados no instrumento qualificado de orçamento público, que discrimina a forma pela qual se aloca os recursos públicos. Em relação aos gastos públicos, ainda há de se considerar as renúncias fiscais, que correspondem a uma despesa pública regular, por se tratar de recursos públicos. O processo acaba sendo produto de um contexto, materializado na institucionalidade do poder público, tanto do executivo, quanto do parlamento, que estão sujeitos às pressões externas, dos grupos organizados pertencentes à classe dominante. “[...] por detrás do processo de crescimento das despesas têm raízes em aspectos políticos e institucionais. Um primeiro diz respeito ao exercício de influência por parte dos grupos de interesse organizados e de lobbies de setores da sociedade que disputam espaço no orçamento”. Pires e Borges (2017, p. 7) Cujas resultante depende da composição histórica, social, política e econômica na qual estão envolvidos. Também na ótica de Morgado,

[...] Embora a técnica orçamentária básica seja simples, a elaboração do orçamento como um todo envolve um complicado jogo político, com a presença de inúmeros tomadores de decisão e várias fontes de pressão externas, em vista de um único macro-objetivo: determinar as diversas iniciativas orçamentárias que merecerão a alocação de valores financeiros em detrimento de outras tantas possíveis (MORGADO, 2011, p. 8).

Os recursos contidos no orçamento possuem como característica essencial uma rigidez fiscal e reduzida maleabilidade, decorrente do condicionamento da tramitação anual que passa pelo crivo do parlamento. O legislativo é composto por diversas correntes de ordem ideológica, social, política e econômica. A apreciação no congresso nacional aprova e indica a destinação do uso dos recursos, detalhando a maneira pela qual serão financiados os gastos públicos.

As forças políticas e sociais presentes no “lócus” legislativo mobilizam-se e estabelecem uma árdua disputa política pelo fundo público, cada segmento procura encaixar os seus interesses. O resultado da alocação orçamentária reflete a composição dos interesses presentes no congresso nacional em cada momento histórico.

O trâmite da proposta orçamentária envolve o debate da política fiscal, que tem como referencial a análise da estimativa de receita, cuja concretização se dá na arrecadação dos recursos públicos e autoriza a alocação das verbas orçamentárias nos chamados gastos públicos diretos. A instituição parlamentar discute e regulamenta a propositura do executivo, com vistas ao financiamento das políticas públicas sociais e econômicas. Os valores são devidamente registrados em termos de entradas e saídas nas correspondentes rubricas contábeis, no instrumento tradicional designado orçamento público.

Desde a confecção da Lei Orçamentária Anual (LOA) até a sua aplicação final, “Todas as pessoas podem e devem ter acesso aos seus números e saber para onde vai o dinheiro que os governantes arrecadam. Esse dinheiro pertence não a um grupo de pessoas, mas a todos” (INESC, 2006, p. 20). Todavia, ocorre que as decisões em torno do orçamento público, apesar, dessa possibilidade, ainda permanecem limitadas a um número reduzido de pessoas e gestores públicos, que formam a sociedade brasileira. Normalmente, prevalece somente a dimensão técnica na definição da política tributária e fiscal, que define a arrecadação, a aplicação dos recursos públicos.

O instrumento orçamentário está plenamente revestido e dependente de expressões e dimensões políticas, sociais, econômicas e ideológicas, envolvendo todo o seu ciclo, desde a fase inicial, que trata da sua elaboração, pelo poder executivo, aplicação e fiscalização, até a sua fase final com a prestação de contas. É incompreensível dispensar os condicionamentos sociais, políticos e econômicos nos quais o ambiente orçamentário está envolto. Porém o resultado da alocação dos recursos orçamentários e extrafiscais, no Brasil, representam a atuação das forças sociais e políticas que produzem a feição da peça orçamentária, do ponto de vista social, político e econômico.

Na verdade, a decisão sobre os objetivos de gastos do Estado e a definição sobre a origem dos recursos para financiá-los, obedecem a critérios não somente econômicos, mas predominantemente políticos, espelhando a direção tomada na sua definição e a correlação das forças sociais e políticas atuantes na sociedade. É aqui que reside a feição política da peça orçamentária, no seio da qual se travam os embates entre os representantes das classes e das suas frações para definir a direção e a forma de ação do Estado, ao mesmo tempo em que se transforma ela em importante instrumento de controle que a sociedade possui sobre o executivo, por meio de seus representantes políticos (OLIVEIRA, 2009, p. 84).

A disputa relativa à destinação dos recursos que compõem o fundo público ocorre de maneira desproporcional, em função da prevalência da correlação de forças desfavoráveis aos vendedores da força de trabalho, “[...] o orçamento público é um espaço de luta política, com as diferentes forças da sociedade buscando inserir seus interesses”. (SALVADOR, 2012, p. 123). O resultado da disputa política acaba sendo favorável à classe dominante pela sua participação e poder de pressão junto às instâncias deliberativas.

A composição política dos espaços decisórios, que delibera sobre a arrecadação e a destinação dos recursos públicos, constitui-se de maneira desfavorável ao conjunto da sociedade civil. Nota-se a desconsideração das dimensões políticas, econômicas e sociais, que possam beneficiar a população como um todo, ao promover o recolhimento dos tributos e o desembolso da receita pública, compreendido na peça orçamentária. “[...] na prática quase nada funcionou e o orçamento, longe de se transformar em eficiente instrumento de administração e planejamento das contas públicas funcionou, na realidade, como um esquema de corrupção e malversação de recursos públicos” (OLIVEIRA, 2009, p. 102).

Percebe-se também que há “[...] desconcompassos entre o discurso e a prática [...] principalmente em relação à participação popular e ao controle social democrático” (OLIVEIRA, 2009, p. 26), no aspecto deliberativo dos recursos públicos. A sua aplicação subordina-se a uma disputa de poder político, que se dá de maneira desfavorável, aos que mais necessitam de políticas sociais públicas, para obter uma vida digna.

Os despachos estão sujeitos ao condicionamento do jogo de dominância e influência, existente entre os setores e grupos que constituem o universo populacional de determinado país. Um instrumento da importância do orçamento público, em que está presente a disputa e a seleção de recursos e interesses das classes sociais, compreendendo todo o processo de planejamento, execução, acompanhamento e prestação de contas, demanda a participação de todos os grupos sociais. Em todas as fases do orçamento público, empreendem-se escolhas políticas, sociais, econômicas, culturais e ideológicas, as quais podem contribuir para o equilíbrio ou o agravamento das desigualdades nas relações sociais.

Verifica-se um desconhecimento generalizado em relação às particularidades do orçamento público e a possibilidade de mediação de maneira direta sobre o processo orçamentário. “[...] conhecer o conteúdo do orçamento e de se organizar para participar de sua elaboração, a população pode e deve acompanhar sua execução (a aplicação dos recursos), evitando o descumprimento da Lei Orçamentária, o desperdício e o desvio de dinheiro público” (INESC, 2006, p. 20). Constata-se, de maneira geral, um comportamento indiferente, por parte do cidadão, sobre a atuação nos destinos dos recursos públicos, fruto do desconhecimento dos termos técnicos e contábil da peça orçamentária. A acidez técnica acoberta a dimensão política que se encontra no orçamento público. “[...] O controle social não passou do plano da idealização, já que não foram criados mecanismos que possibilitassem a sua ocorrência. Não se verificou na estrutura do Estado [...] canais que permitissem a inserção das demandas populares” (BAGATOLLI, 2009, p. 8).

Apesar de a legislação instruir a ampla comunicação sobre o acompanhamento do processo orçamentário, desde o seu início até a prestação de conta, inclusive viabilizar a transparência, por intermédio da participação popular, por meio da sociedade civil, parece que não há interesse por parte dos gestores públicos em promover a divulgação e viabilizar a participação social.

Art. 48 são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos (BRASIL, 1988, [n.p.]).

As dificuldades iniciam-se na maneira pela qual é confeccionado tecnicamente o orçamento público. Desconsidera-se a dimensão política, presente no ato da deliberação sobre a distribuição dos recursos públicos. O detalhamento da estrutura orçamentária e a utilização de termos de difícil compreensão induzem ao afastamento da participação popular nas diversas fases do ciclo orçamentário, inclusive na fase final, que é a prestação de contas sobre a repartição dos recursos públicos.

Apenas se registra a previsão da renúncia de receita pública nos Demonstrativos dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT), no conceito de gastos tributários, que acompanham os Projetos de Lei Orçamentária Anual e enviados diretamente ao Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado). São apresentadas as previsões da renúncia de receitas públicas com o objetivo de subsidiar a elaboração do orçamento para o exercício subsequente. A RFB é o órgão encarregado da elaboração do DGT, desconsidera-se o aspecto político que a medida está envolta.

A renúncia fiscal (gasto tributário) constitui-se em um gasto público, porém sem desembolso físico por parte do contribuinte. Entretanto, ela influencia os agentes econômicos, políticos e sociais, ao redirecionar recursos reduzindo o montante do orçamento público oficial, constituindo-se em gasto governamental como outro qualquer.

A política que renuncia receita pública causa debilidade financeira ao erário e compromete o financiamento das políticas públicas. Pressupõe-se que os recursos que compõem o orçamento público asseguram materialidade a sustentabilidade no desempenho das atividades do Estado, na realização das políticas sociais públicas.

A administração das finanças públicas ocorre de maneira a prestigiar a classe dominante, pelo seu poder de persuasão sobre as instâncias deliberativas. É

perceptível a ausência de transparência e participação popular nos destinos dos recursos públicos.

O capítulo a seguir tem como objetivo identificar e analisar a renúncia de receitas públicas e seus impactos na Seguridade Social.

## 5 A RENÚNCIA DE RECEITA PÚBLICA COMO POLÍTICA DE ESTADO

A motivação para a análise da política de renúncia de receita pública, contida nesta tese, deriva-se do pressuposto de que o procedimento fiscal do Estado brasileiro envolve recursos públicos que produzem repercussões, sociais, políticas, econômicas, administrativas e culturais, semelhantes às dos gastos públicos diretos, compreendidos no orçamento público habitual da nação.

### 5.1 CONCEITUAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA PÚBLICA

O enquadramento da renúncia de receita pública, enquanto política de Estado, “Pressupõe, a exemplo da prática internacional, uma lógica orçamentária, com os seus objetivos econômicos, sociais, culturais, políticos, científicos e administrativos, de que esse benefício pode ser substituído por um gasto direto” (ROSA, 2013, p. 23). Nessa perspectiva, a renúncia fiscal pode ser abarcada pelo orçamento público da União, com a sua devida escrituração, efetivo registro das entradas e saídas de recursos públicos e gerar a possibilidade de controle social, transparência, acompanhamento dos valores renunciados e prestação de conta no final do exercício fiscal.

O eixo fundamental da pesquisa está na descoberta da movimentação da ação fiscal, decorrente dos instrumentos utilizados pelo governo brasileiro sobre a renúncia de recursos públicos. A pesquisa tem como propósito identificar e analisar a renúncia fiscal e seus impactos no orçamento da seguridade social (OSS), a partir do uso dos dispositivos de política fiscal, como as renúncias fiscais e as Desvinculações de Recursos da União (DRU).

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em atenção à orientação advinda do mandamento constitucional incluso no art. 165, § 6º da Constituição Federal CF/1988, combinado com o art 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) elabora, anualmente o Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT), que acompanha as leis orçamentárias, por ocasião da aprovação do orçamento da união.

sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, expressando a aplicação do princípio da transparência das contas governamentais. Consoante à Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar nº 101/2000, em seu art. 14, § 1º, a renúncia de receitas “compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado” (LIMA, 2017, p. 5).

Entre a promulgação da Constituição brasileira, de 1988 e 2003, as perdas de receitas públicas eram classificadas como benefício tributário, seguindo a diretriz da normatização constitucional. A RFB “[...] vinha utilizando o termo benefícios tributários como sinônimo de gastos tributários que era elaborado, desde 1988, o Demonstrativo dos Benefícios Tributários – DBT referentes aos tributos federais administrados por essa Secretaria” (BRASIL, 2004, p. 10). Os gastos tributários são considerados como renúncia fiscal, mas nem todas as renúncias de recursos públicos são caracterizadas como gastos tributários. Isso significa dizer que a renúncia de receita pública é muito maior que a soma divulgada pela RFB em seus Demonstrativos de Gastos Tributários (DGT).

No entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), alguns incentivos fiscais não se encaixavam no conceito de “benefício tributário” e, na visão do órgão governamental, isso dificultava a classificação e o respectivo registro no DGT. A partir de 2004, a renúncia de receita pública, considerada pela RFB, passou a receber a especificação técnica intitulada de “gasto tributário” em sucessão ao termo “benefício tributário”. A justificativa para a mudança relaciona-se à presença de algumas coincidências, presentes na metodologia aceita internacionalmente.

Buscando aprimorar o conceito utilizado e promovendo uma maior uniformização com o entendimento utilizado em outros países, a SRF passou a utilizar o termo “gasto tributário” em substituição ao termo “benefício tributário”, passando, a partir deste demonstrativo de 2004, a adotar o seguinte conceito: “Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais”. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região (BRASIL, 2004, p. 10-11).

O conteúdo do DGT representa uma manifestação subsidiária para o exercício fiscal vindouro, que acompanha as leis orçamentárias anuais ao normatizar a distribuição dos recursos públicos compreendidos no orçamento público federal. A partir de 2011, com base nas declarações dos contribuintes, pessoas físicas (PF) e pessoas jurídicas (PJ), a RFB incorporou às estimativas denominadas de “bases efetivas”<sup>10</sup>, trata-se da série de cinco anos anteriores, levando-se em consideração o ano calendário. Portanto, as bases efetivas de 2011 abarcaram os anos entre 2006 e 2010.

Segundo a RFB, as “estimativas de bases efetivas”,<sup>11</sup> têm como meta a produção de uma análise com maior detalhe sobre os valores renunciados, que encaixam no conceito de gasto tributário. Apesar da designação “efetivas”, os resultados ainda estão assentados sob suposições, uma vez que usa como referência, para a sua elaboração, os valores declarados pelas Pessoas Físicas (PF) e Pessoas Jurídicas (PJ), dessa maneira, a apuração alcançada, ainda fundamentam-se em estimativas.

A RFB é a instituição encarregada de estruturar a projeção do possível montante da renúncia de receita pública, relativo aos gastos tributários, a ser executado no ano subsequente. Os DGT apresentados pela RFB acompanham o Projeto de Lei Orçamentária anual (PLOA). Eles tratam das renúncias fiscais e pronunciam as previsões da renúncia de receitas tributárias, que se enquadram no conceito técnico de “gastos tributários”. O que aparenta é que o documento da RFB, não registra a totalidade das renúncias de receita pública, podendo ser muito maior do que os valores publicados. Na leitura de Ávila (2017, p. 2), existem, “[...] Renúncias Fiscais, que não constam nos demonstrativos da Receita Federal. A primeira delas é a não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto na Constituição de 1988, porém jamais colocado em prática”.

Almeida (2000, p. 19-20) apresenta a seguinte qualificação para a renúncia de recursos públicos: “[...] O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de

---

<sup>10</sup> “A metodologia de cálculo também depende em grande monta da disponibilidade e especificidade da informação: quanto mais específica for a fonte de informação, mais a metodologia de cálculo se aproximará da apuração real do tributo, e mais preciso será o resultado da estimativa” (RFB, 2017, p. 34).

<sup>11</sup> “Diferentemente da arrecadação, os valores dos tributos que deixam de ser arrecadados, em decorrência dos gastos tributários, não podem ser observados diretamente. Por essas razões, as mensurações apresentadas neste demonstrativo têm natureza de estimativas, projeções ou previsões” (RFB, 2017, p. 31).

desempenhar as funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal”.

O governo tem duas formas de aplicação do dinheiro público: a primeira é a norma tradicional, que se dá com a execução de gastos públicos diretos, “[...] aquelas constantes dos créditos consignados no orçamento fiscal, da Seguridade Social e de Investimentos das Estatais” (SANTA HELENA, 2009, p. 196), representada pelos recursos contidos no orçamento público regular da União.

A segunda maneira trata dos dispêndios públicos atípicos classificados como indiretos, por lidar com despesas “[...] relativas às renúncias e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia, não presentes nas dotações orçamentárias” (SANTA HELENA, 2009, p. 196).

Essa última trata da renúncia fiscal, compreendida no conceito de gasto tributário. “[...] O conceito de gastos tributários foi usado pela primeira vez em 1967 por Stanley Surrey, então Secretário Adjunto de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos” (VILLELA, 2013, p. 5).

As duas maneiras produzem o mesmo efeito em termos de dispêndio para o governo e ônus para a sociedade, pois compõem os gastos públicos. Os gastos tributários (renúncia fiscal) correspondem a uma forma indireta de execução de despesas públicas, que renuncia recursos públicos “[...] 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” (RFB, 2017, p. 9).

Diante disso, os benefícios tributários se referem aos gastos governamentais indiretos decorrentes de desvio do sistema tributário, que distribui recursos públicos a um grupo diferenciado de contribuintes. O governo autoriza a renúncia de receita pública, que deveria fazer parte do montante das finanças públicas totais, que compõem o tesouro nacional. “Parece ser consenso entre os doutrinadores que a análise dos benefícios fiscais pela ótica do orçamento público teve como marco inicial os estudos de Stanley S. Surrey, desenvolvidos em seu trabalho na Secretaria do Tesouro dos Estados Unidos nas décadas de 1960 e 1970” (HENRIQUES, 2009, p. 7).

Para Salvador (2014a), a renúncia de receita pública corresponde a um dispêndio de recursos equivalente a uma despesa governamental regular. A diferença entre os gastos públicos, que compõem o orçamento público ordinário da

união e os relativos à renúncia de receita pública, encontra-se na materialização de desembolso ou não por parte do contribuinte. São recursos, que o Estado deixa de arrecadar, cuja justificativa recai sobre o fomento do desenvolvimento social e econômico, especialmente em momentos de crise do capital.

Os dois modelos de gastos públicos (direto ou indireto) determinam o padrão de arrecadação e a distribuição de recursos públicos, bem como a maneira pela qual atinge os cidadãos brasileiros. Um acontece de maneira direta, absorvido pelos recursos compreendidos no orçamento público; enquanto o outro aparece na vantagem corporificada na dispensa do recolhimento de tributo por parte do beneficiário, cuja argumentação recai sobre a defesa de objetivos econômicos e sociais. “[...] “gastos tributários” são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais” (LIMA, 2017, p. 6).

Apesar da distinção, ambos são considerados, na literatura, como gastos empreendidos pelo Estado, que integram a estrutura tributária brasileira, embora com aparência distinta, mas na prática, desempenham a mesma função, caracterizando um dispêndio de recursos públicos. Então as

Renúncias, desonerações ou gastos tributários são faces de um mesmo fenômeno, visto sob o ângulo do ente tributante, do tributado ou da sociedade financiadora e, em tese, beneficiada. Mecanismo de incentivo econômico e social larga e generosamente utilizado pelos estados contemporâneos, a renúncia de receitas públicas, em especial as tributárias, apresenta-se como um dos mais frequentes instrumentos da atual política econômica. Mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública, como isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto e depreciações para efeito de imposto de renda de pessoa jurídica, produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública, assim como as subvenções, subsídios, ou restituições de impostos (BRASIL, 2013b, p. 4).

Para Pellegrini (2016), a renúncia de receita pública (gasto tributário) difere-se do gasto público direto, incluso no orçamento público usual, apenas por não acontecer à coleta de recursos e não ser extensivo a toda a sociedade, configurando-se em um gasto público que representa a

[...] não arrecadação que financia a realização, na órbita privada, de um determinado resultado esperado pelo poder público, por exemplo, gasto extra com educação ou inovação tecnológica ou ainda investimento extra em determinada região ou setor. Assim, embora sejam distintos, ambos são

gastos; daí a expressão “gasto tributário” ou ainda “gasto indireto”, realizado por meio do sistema tributário. (PELLEGRINI 2016, p. 8).

As duas categorias de despesas correspondem a gastos públicos que afetam as finanças e a ação do Estado, por interferir no fluxo de financiamento das políticas públicas brasileiras. Na visão dos autores Salvi, De Paula e Loures (2003), a renúncia de receita pública prejudica a capacidade econômica e financeira do Estado, por renunciar receita e provocar resultados indesejados no custeio das políticas sociais públicas. Os autores revelam que a renúncia de receita pública poderia passar pelo orçamento público regular, por meio de uma função orçamentária exclusiva, este expediente concederia maior visibilidade e possibilidade de controle e supervisão dos recursos renunciados.

Gastos tributários são despesas indiretas que, em princípio, poderiam ser substituídas por gasto orçamentário, alocado a uma função orçamentária própria. Estão inseridos no sistema tributário por meio de isenções, deduções, abatimentos, imunidades, presunções creditícias e outros benefícios de natureza tributária, reduzindo o potencial de arrecadação do tributo (SALVI, DE PAULA E LOURES, 2003, p. 7).

A RFB ainda afirma que as renúncias de receita pública “[...] Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região” (RFB, 2017, p. 9).

Por outro lado, é necessário admitir a ocorrência de uma transferência de recursos públicos, em direção ao segmento privado da economia, por privilegiar uma parcela da sociedade e sem a exigência de contrapartida social que possa beneficiar de fato todos os cidadãos brasileiros.

Para Pellegrini (2016), o expediente da renúncia de receita pública assume um caráter de parcialidade e favorecimento questionável, ao remeter recursos públicos para uma porção reduzida de contribuintes pertencente ao segmento particular. O autor alega que as mesmas finalidades poderiam ser conseguidas com os recursos que passam pelo orçamento público federal permitindo, pelo menos, clareza sobre o direcionamento dos recursos públicos renunciados.

[...] gasto tributário pode ser definido como dispositivo da legislação tributária que: a) reduz o montante recolhido do tributo; b) beneficia apenas uma parcela dos contribuintes; c) corresponde a desvios em relação à estrutura básica do tributo; e ou d) visa objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos

públicos diretos. Os dispositivos podem assumir várias formas como redução da base a ser tributada, diminuição da alíquota incidente sobre a base, dedução do montante a ser recolhido ou postergação do pagamento (PELLEGRINI, 2016, p. 8).

A RFB (2017) declara que, apesar do sistema tributário brasileiro conviver com a técnica de concessões de incentivos fiscais, há muito tempo, somente no início da década de 1980, ocorreram as primeiras atividades com vistas às anotações das renúncias de receitas públicas em um documento. Isso expressa a escassez de preocupação e o descontrole do dinheiro público, inerente à renúncia de receita pública, que ocorre em benefício de uma categoria reduzida de contribuinte, com maior poder de barganha e, em prejuízo da maioria dos cidadãos brasileiros, pois os recursos públicos pertencem ao universo populacional da nação.

As operações iniciais tiveram dois encaminhamentos: as primeiras foram focadas nas atividades acadêmicas e, na sequência, o destaque foi para o acompanhamento das renúncias de receitas, provenientes do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas. Somente após as reformas políticas, econômicas, sociais e administrativas, desenvolvidas por ocasião da Assembleia Nacional Constituinte de 1988, que as autoridades públicas passaram a dedicar atenção à temática da renúncia de receitas públicas, mas ainda os controles, fiscalização e acompanhamento permanecem muito frouxos. “[...] As estimativas de renúncia fiscal passaram a acompanhar o projeto da lei orçamentária a partir da Constituição de 1988” (LIMA, 2017, p. 4).

Ao discriminar favoravelmente apenas em prol de um grupo social restrito de contribuintes brasileiros, o procedimento fiscal, que trata da renúncia de receita pública, assume uma característica de benesses na distribuição de recursos públicos. A medida gera distorções e prejudica a equidade entre os cidadãos brasileiros, em termos de justiça fiscal e equilíbrio social, por promover tratamento diferenciado.

Segundo Pureza (2007), há controvérsia quanto à questão conceitual dos mecanismos de controle, apresentados a partir do advento da Lei Complementar n.º 001 de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Embora com o anúncio de um comportamento rigoroso, quanto aos critérios de cessão de renúncia tributária, essa lei ainda permite parcialidade quanto à sua interpretação e

aplicação. O regramento produzido no ano 2000 tem como objetivo resguardar o equilíbrio financeiro da administração do Estado. Contudo, para Pureza,

[...] o texto legal ressenete-se de certa subjetividade, que tem permitido uma razoável margem de interpretação sobre o conceito de benefício tributário, levando a que persistam inúmeras dúvidas sobre se um determinado tratamento tributário efetivamente representa um benefício no sentido estrito do termo. Tal fragilidade conceitual reflete-se nas próprias informações divulgadas pelo Poder Executivo que são utilizadas pelo Congresso Nacional como embasamento para a análise dos agregados orçamentários. A cada ano, por ocasião da apreciação do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, o governo federal elabora quadros demonstrativos detalhados do conjunto de benefícios tributários, cujos valores acham-se subestimados por não incluírem determinados incentivos, particularmente no âmbito do imposto de renda da pessoa jurídica. Entre os principais incentivos não computados como tal pelo governo federal, cumpriria citar a isenção do IRPJ na distribuição de lucros e dividendos e a dedução dos juros sobre o capital próprio das empresas da base de cálculo do imposto. O elemento caracterizador destes benefícios é o tratamento tributário diferenciado concedido a uma determinada classe de contribuintes – os acionistas. (PUREZA, 2007, p. 4).

O Tribunal de Contas da União (TCU), ao analisar os documentos elaborados pela Receita Federal do Brasil (RFB), identifica fragilidades de encaminhamento, no processo de gestão da renúncia de receita pública, no tocante aos gastos tributários, desde a elaboração, à execução, ao controle, à fiscalização e à prestação de contas. “[...] há órgãos que são responsáveis por alguma renúncia tributária, porém não têm o devido conhecimento sobre isso e, por consequência, acabam por não preencher as informações solicitadas nos relatórios de gestão anuais”. (TCU, 2014, p. 47).

Na leitura de Almeida (2000, p. 20), as estimativas que compõem o DGT permitem o descontrole e a inexistência de supervisão, no que tange à apuração do seu resultado, eficácia e efetividade, porque, “[...] acontece à margem dos orçamentos públicos, e por esta razão, a aplicação de recursos decorrentes da renúncia de receita é tratada como gastos tributários indiretos, tratamento distinto daquele reservado aos recursos de custeio e investimento inseridos no contexto dos orçamentos da União classificados como gastos diretos”.

[...] o que difere a aplicação desta política pública no Brasil, em comparação à realidade dos países mais desenvolvidos, é o controle e o monitoramento dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados e a mensuração do nível de satisfação da sociedade, ou seja, uma avaliação da eficácia e efetividade desta política (ALMEIDA, 2000, p. 20).

O governo não disponibiliza mecanismos que dão conta de precisar com clareza a real soma dos recursos que monta a renúncia de receita pública e, por consequência deixa de entrar nos cofres públicos, anualmente. Assim como não publica os efetivos resultados sociais, econômicos, regionais e setoriais, conforme determina a legislação, o anúncio da renúncia fiscal (gasto tributário) não ultrapassa os limites das estimativas, este procedimento pode caracterizar uma atitude relapsa do Estado, inclusive descumprindo,

[...] os mandamentos constitucionais estabelecidos no § 6º do artigo 165 da CF/88 e demais dispositivos que tratam desta matéria, o governo federal ainda não instituiu mecanismos de controle que permitam conhecer, em nível agregado e por exercício financeiro, os montantes de recursos renunciados, os beneficiários destes recursos e os resultados efetivos comparados aos objetivos dos planos do governo. Significa dizer que o Estado não tem controle do que deixa de arrecadar, sob a forma de renúncia de receita e não avalia os resultados desta política, adotando desta forma uma postura negligente na gestão de recursos (ALMEIDA, 2000, p. 20).

A forma de compreender os benefícios tributários como uma despesa semelhante às declaradas no orçamento corriqueiro da união, expressa a necessidade de estabelecer controles com maior rigor, sobre o montante de recursos renunciados. Lima (2017) declara que a ineficiência de controles faz com que o governo não tenha informações concretas sobre a efetividade da renúncia de receita pública, conhecida tecnicamente como gasto tributário. Assinala que “Faltam instrumentos de avaliação da eficiência dos programas de desoneração fiscal. Tais instrumentos são necessários para verificar se a relação custo-benefício é positiva para o Brasil como um todo ou se está atendendo apenas aos interesses de pequenos grupos organizados” (LIMA, 2017, p. 29).

Segundo Salvador (2015), a aparente distinção da renúncia de receita pública (gasto tributário) em relação aos recursos, materializados no orçamento público usual, desmancha-se quando a própria RFB considera a renúncia de receita pública como um gasto público regular (gasto tributário). Trata-se de um gasto indireto que se corporifica em um dispêndio de recursos públicos e que poderia perfeitamente fazer parte dos gastos diretos integralizados no orçamento regular do governo federal, com apontamento do seu destino e resultados.

A renúncia de receita pública não integra o montante de recursos que compõem o orçamento e o tesouro nacional, por ser dispensado o recolhimento aos

cofres da União. Logo, a renúncia de receita pública difere apenas pela circunstância de não exigir o recolhimento aos cofres públicos, por parte dos beneficiados. Entretanto consubstancializa-se em um gasto público subjetivo e invisível, e perante aos olhos do cidadão aparenta custo zero, sem impacto nas demais políticas públicas, especialmente as que compõem a seguridade social (Previdência Social, Saúde e Assistência Social).

A despeito da vulnerabilidade encontrada pelo TCU (2014), sobre a renúncia fiscal no Brasil, há um número representativo de países, considerados desenvolvidos, já escrituram as renúncias de receita pública no orçamento público regular da nação, explicitando com clareza a origem e destino dos recursos públicos renunciados.

Atualmente, a prestação de informações sobre renúncias fiscais por meio da peça orçamentária é prática adotada na Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Portugal e Suécia. Uma pesquisa realizada em 1999 revelou que três quartos dos países da OCDE declaram suas renúncias fiscais regularmente, sendo que, dentre estes, a metade o faz por meio da documentação orçamentária (PUREZA, 2007, p. 6).

Então, a abordagem para a renúncia de receita pública, que classifica o dispêndio como um gasto regular do Estado, tal qual os que compõem o orçamento público usual, indica a necessidade de maior cuidado em relação ao acompanhamento, ao controle social e à transparência sobre a renúncia de receita pública, dado o seu volume e as suas possíveis repercussões políticas, sociais e econômicas.

[...] Em 1974, um ato do congresso norte-americano tornou o orçamento de gastos tributários uma parte integrante do processo legislativo de aprovação orçamentária, de tal forma que, desde então, todo ano este é apresentado pelo executivo como um anexo ao orçamento fiscal para apreciação e aprovação parlamentar. [...] Os gastos tributários ou benefícios concedidos através de disposições especiais, que representam desvio da norma tributária, podem ter o mesmo efeito de uma doação – quando o contribuinte tem uma parte ou todo o seu imposto a pagar perdoado – ou ainda um empréstimo – quando a este é permitido um prazo especial para recolher o tributo aos cofres públicos (ALMEIDA, 2000, p. 48-49).

As renúncias relativas ao Regime Geral da Previdência Social (RGPS) são denominadas renúncias previdenciárias; até o ano de 2013, eram divulgadas separadamente dos gastos tributários pela RFB. “[...] na divulgação das projeções

para o ano de 2014, a RFB passou a incluir as renúncias previdenciárias, denominando-as Contribuição para a Previdência Social, como uma das contas que constituem a totalidade dos gastos tributários”. (DINIZ e AFONSO, (2014, p. 4). A partir de então, as desobrigações fiscais correspondentes às contribuições previdenciárias passaram a integrar o DGT, da RFB. Então, a partir de 2014, a RFB passou a incluir as renúncias previdenciárias no DGT, de modo que a renúncia de receita pública engloba as renúncias tributárias, financeiras e creditícias, além das renúncias de receitas previdenciárias. Esse boletim, emitido pela RFB, acompanha as leis orçamentárias, que projetam, distribuem e autorizam o gasto público anualmente.

Apesar da tentativa de estabelecer critérios relativamente uniformizados do ponto de vista internacional, não há consenso na literatura sobre a categorização de renúncia de receita pública. “[...] não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários” (SALVI; DE PAULA; LOURES, 2003, p. 10).

A RFB identifica algumas similaridades na análise dos gastos tributários entre as nações. Entretanto, relata a existência de dificuldades de uniformização do termo, do ponto de vista internacional, ao afirmar que o “[...] grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar ‘gastos tributários’. Infelizmente, não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários” (RFB, 2013a, p. 10).

As dificuldades de adoção de parâmetros uniformes, entre os países, decorrem da aplicação de diferentes sistematizações, conceitos e linguagens orçamentárias, desenvolvidos entre as diferentes nações. “[...] Não existe uma definição consensual de gasto tributário. São vários os elementos que podem ser agregados ou não de modo a tornar a definição mais ou menos restritiva” (PELLEGRINI, 2016, p. 6).

Além disso, observa-se diferentes níveis de estruturação social, política, econômica e administrativa vigente em cada país, denotando a diversidade de estruturas mundo a fora. O autor ainda informa que “[...] as diferenças entre os países a respeito do que deva ou não integrar a estrutura básica são grandes, o que dificulta bastante as comparações internacionais e mesmo a elaboração de séries históricas consistentes de gasto tributário para um mesmo país” (PELLEGRINI, 2016, p. 7).

A própria RFB reconhece que, até internamente, as tentativas de uniformização deparam-se com dificuldades<sup>12</sup> para definir critérios de cálculo que observe a eficácia, a efetividade e a abrangência das renúncias fiscais. Os obstáculos referem-se à identificação da real situação de ocorrência dos fatos, que envolvem a globalidade da renúncia de receitas públicas. A RFB considera apenas as renúncias fiscais inclusas no conceito de gasto tributário.

A renúncia fiscal, para ser considerada como gasto tributário, necessita possuir caráter específico e natureza esporádica, pois “Estas renúncias apresentam-se como sendo um desvio da estrutura normal da tributação, sendo sempre de caráter não geral” (RFB, 2013a, p. 11). Esta classificação expressa que a soma de renúncia de receita pública pode superar os valores apresentados pela RFB nos DGT.

Os valores estimados e compreendidos no DGT, da RFB, não integram o orçamento público anual, em termos de escrituração contábil dos dados orçamentários sobre as entradas e saídas, bem como a apreciação por parte do parlamento brasileiro. O DGT acompanha a peça orçamentária anual apenas como um documento adicional e subsidiário ao orçamento público da União, aparentemente apenas como cumprimento parcial da orientação constitucional.

A ausência de registro, em um orçamento próprio, relativo à renúncia de receita pública, dificulta o controle e inviabiliza a fiscalização, o acesso aos valores renunciados, bem como a quantificação e a qualificação dos seus resultados, e embaraça o entendimento sobre as dimensões sociais, econômicas, política. Países da OCDE como “[...] Áustria, Austrália, Canadá, Alemanha, Irlanda, Portugal, Espanha, Reino Unido e EUA” Pureza (2007, p. 6), já registram as entradas e saídas de recursos, relativos aos gastos tributários, no orçamento público e submetem ao parlamento.

A sistemática de gasto tributário, que considera apenas parte da renúncia de receita pública e ser assentada sobre valores estimados, não possibilita a apuração, com clareza, do quanto efetivamente foi renunciado e os respectivos beneficiários, bem como os seus resultados sociais e econômicos. “No caso do Imposto de Renda, por exemplo, facilita o cálculo da renúncia de receita tributária o fato da estimativa

---

<sup>12</sup> “No Brasil, o alto nível de exploração das bases de incidência acarreta a pluralidade de tributos, de fatos geradores e de tipos de gastos tributários, o que dificulta a padronização das metodologias de cálculo” (RFB, 2017, p. 34).

assentar-se em dados efetivos das declarações de renda das pessoas físicas e jurídicas”. (ROSA, 2013, p. 14). O mesmo não acontece com a renúncia fiscal (gasto tributário).

Em relação à renúncia de receita pública se faz apenas projeções *ex-ante* e posteriormente, com base nos valores declarados pelas PJ e PF, elabora-se as estimativas de bases efetivas, também fundamentadas em presunções, com um elevado caráter de subjetividade. O procedimento promove alterações nas condições econômicas, sociais, políticas e administrativas, pairando suspeição sobre o processo, por assumir uma característica de aproximação, que demonstra incerteza sobre o resultado final e, a real necessidade de se renunciar à receita pública. Pois é impossível quantificar com precisão, o quanto o governo deixa de arrecadar ou subsidiar sem estar explícito no orçamento público. Não é de conhecimento público a soma efetivamente renunciada pela dificuldade de mensuração e invisibilidade da somatória de recursos renunciados.

[...] a inexistência de uma definição precisa dos elementos caracterizadores da renúncia de receita fiscal dificulta o seu monitoramento, pois dá margem à apuração de números que guardam falhas de consistência ao longo do tempo, comprometendo a credibilidade das informações prestadas pelos órgãos públicos encarregados de sua apuração (PUREZA, 2007, p. 5).

A ideia de equivalência de que a renúncia de receita pública corresponde a um gasto direto semelhante aos que compõem o orçamento público da união também é compartilhada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). O órgão afirma que a medida governamental influencia o fluxo das finanças públicas, por deixar de receber recursos que comporiam o Tesouro Nacional. O instituto declara que, apesar de aparentar uma operação sem custo para a sociedade, o procedimento tem materialidade em um dispêndio de recursos públicos que oferece benefício direto e privilegiado a uma parcela específica do setor privado.

Para Pellegrini (2016), a renúncia de receita pública acaba elevando a complexidade da estrutura tributária brasileira pelo fato de consistir em um desdobramento do próprio ordenamento tributário. O autor argumenta que as fragilidades, que envolvem os gastos tributários, podem elevar o risco à evasão e à elisão fiscal.

Tomados em conjunto, a difusão indiscriminada de gastos tributários pode também elevar a complexidade da estrutura tributária com o consequente aumento do custo do cumprimento das obrigações tributárias e o maior risco à evasão e à elisão fiscal. A complexidade dificulta ainda a verificação da funcionalidade de todo o sistema, e, também, a avaliação dos resultados de cada gasto tributário individualmente considerado, dada as interconexões entre os gastos. Vale observar que todos esses efeitos negativos são diretamente proporcionais ao número de gastos tributários, ainda que seja baixa a perda de receitas advinda de cada um deles (PELLEGRINI, 2016, P. 13)

A lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é classificada por Pureza (2007) como um avanço no controle e na clareza dos gastos da União, dos Estados e dos Municípios, dado o descontrole que permanecia na administração pública brasileira. Entretanto, a autora questiona a eficiência, a eficácia e a efetividade da LRF, decorrente da relutância dos governos da União, Estados e Municípios, em não fazer cumprir, especialmente, o conteúdo do art. 14, § 1º, que disciplina a autorização, o acompanhamento e a prestação de contas, relativamente aos incentivos fiscais.

A excessiva subjetividade de alguns conceitos adotados na LRF tem ensejado algum grau de arbítrio na aplicação da lei. Sob esse prisma, é de grande importância aprimorar a definição de gasto tributário, o qual não se confunde com a de benefício fiscal. A noção do gasto tributário vincula-se estreitamente com uma determinada ação governamental que deixa de ser executada diretamente pelo Poder Público, mas que produz impacto orçamentário, nem sempre adequadamente avaliado e monitorado pelos órgãos da administração fazendária (PUREZA, 2007, p. 15).

Percebe-se que a política de renúncia de receita pública é carente de acompanhamento desde a sua concessão até a prestação de contas final. Não se leva em conta o interesse coletivo ao deliberar sobre a necessidade efetiva de promover a renúncia fiscal, especialmente por contemplar apenas uma parcela da sociedade, com maior poder de permuta, cujo processo se dá à margem dos recursos orçamentários e o trâmite efetivo é de completo desconhecimento da sociedade. “[...] o quadro é elaborado com valores estimados que não são comparados à renúncia efetiva e, por ser enviado ao Congresso como anexo ao projeto de lei orçamentária, não é objeto de análise crítica consistente por parte de deputados e senadores” (ALMEIDA, 2000, p. 20).

Diante da ausência de transparência e considerando a potência da política fiscal, e o montante de recursos envolvidos na renúncia de receita pública, ela

orienta a ampliação do debate, abarcando a pluralidade política, social e econômica na dinâmica decisória sobre renúncia de receitas públicas. Assim sendo, se faz necessária a verificação do impacto da renúncia fiscal sobre as políticas sociais públicas, especialmente as que fazem parte do OSS, pois se trata da retirada de recursos públicos da Previdência Social, Saúde e Assistência Social, demandando controle democrático sobre a autorização e apuração dos resultados e a real necessidade de se efetivar a renúncia fiscal. A autora ainda aconselha o desenvolvimento de uma auditoria permanente, com ênfase na identificação da fonte sobre a qual recaem as renúncias fiscais, bem como quantificar e qualificar a repercussão dos recursos renunciados.

[...] pode-se afirmar que a renúncia fiscal é uma das formas mais complexas e menos transparentes de alocação de recursos públicos, pois além de não se submeter ao crivo anual da aprovação orçamentária, sua efetiva aplicação depende de avaliações e decisões que geralmente extrapolam a esfera pública, sendo definidas de forma dispersa no âmbito dos beneficiários privados, em condições que nem sempre se coadunam com os objetivos mais amplos da política econômica (PUREZA 2007, p. 14).

Da mesma maneira, destaca-se a necessidade de definir limites de receitas públicas a serem renunciadas, com o propósito de evitar prejuízos ou supressões de programas, ações e atividades, relacionadas às políticas sociais públicas, desenvolvidas pelo Estado, em benefício dos interesses públicos e coletivos.

Adicionalmente, identifica-se a presença de flexibilidade e autonomia discricionária por parte do poder executivo na manipulação de recursos, através dos ajustes fiscais, principalmente, sobre as políticas sociais públicas que possuem caráter universal, que beneficiam um número representativo da população brasileira.

Um problema causado pela instituição de benefícios fiscais é que, com frequência, não é definido a qual ente pertence os recursos transferidos. Isso porque, em um Estado federal, muitas vezes o produto da arrecadação de um tributo é repartido entre dois ou mais entes políticos, diretamente ou por meio de fundos de participação. Este seria o caso, no Brasil, da concessão de reduções de alíquotas e isenções do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pela União Federal para determinados contribuintes, na medida em que o “custo” de tais normas benéficas também será suportado pelos estados e municípios, tendo em vista que parte da receita desse tributo é destinada ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), nos termos do art. 159, I, da Constituição Federal. Sobre a questão, cumpre ressaltar a decisão do STF no Brasil nos autos do RE n. 572.762-SC (HENRIQUES, 2009, p. 6).

Aos olhos dos cidadãos, que não estão envolvidos com o processo, torna-se imperceptível o montante de recursos renunciados, assim como os seus impactos sociais e econômicos, na invisibilidade da operação, transparece a compreensão de que não há custo para a sociedade, e nem abatimento no tesouro público, muito menos nas políticas sociais públicas. Entretanto a renúncia fiscal materializa-se em um gasto público regular. As denominações são as variadas possíveis, pois “[...] As designações para os gastos tributários são diversas, podendo-se citar: renúncia fiscal ou tributária, benefício fiscal ou tributário, incentivo fiscal ou tributário, alívio fiscal ou tributário e desoneração fiscal ou tributária” (SANTA HELENA, 2009, p. 196).

Para o TCU (2014), a ausência de designação de unidade gestora, responsável pela globalidade da renúncia de receita pública, constitui-se em um entrave para a sua análise e apuração; tal procedimento deixa muito frouxo o seu monitoramento. O termo “gasto tributário” não contempla a totalidade das renúncias fiscais concedidas, todo gasto tributário corresponde a uma renúncia fiscal, entretanto, nem toda renúncia fiscal equivale a um gasto tributário, pois a própria Constituição brasileira de 1988, em seu artigo 165 § 6º, faz menção e determina que sejam consideradas todas as renúncias fiscais de ordem tributária, financeira e creditícia que representam, similarmente, renúncias de receitas públicas.

Toda renúncia de receita pública equivale a uma despesa pública habitual e provoca dano no orçamento público, ao reduzir o possível potencial financeiro do Estado e, conseqüentemente, pode representar comprometimento da capacidade de financiamento do OSS. “[...] a concessão de benefícios e as renúncias fiscais promovidas pelo próprio governo contribuem para a redução da capacidade do Estado brasileiro para promover as políticas sociais e a melhoria dos benefícios previdenciários”. (ANFIP, 2016, p. 13-14).

## 5.2 ALOCAÇÃO DE RECURSOS DO FUNDO PÚBLICO E AS POLÍTICAS SOCIAIS

A renúncia tributária constitui-se em um elemento determinante para compreender o processo de ajuste fiscal e a utilização do fundo público em favor do capital na atual crise do capitalismo, porque “[...] Diante do agravamento da crise do capital, o governo intensificou, a partir de 2010, as concessões de renúncias fiscais

para permitir a recomposição das taxas de lucros de diversos setores econômicos”, (SALVADOR, 2017, p. 427). Além da ausência de clareza e controle social na aplicação de recursos, a renúncia de receita pública afeta pesadamente o Orçamento da Seguridade Social (OSS). Este procedimento provoca discrepâncias na distribuição da renda e riqueza, que gera uma situação de desequilíbrio econômico e social permanente, ao deslocar recursos públicos que atende uma parcela da sociedade, carente de políticas públicas.

Ocorre que, no capitalismo, os recursos que compõem o fundo público estão em permanente disputa, ambiente em que a classe dominante defende e encaixa os seus interesses. No campo da renúncia de receita pública, praticamente não existe disputa, por não haver transparência e controle social, o seu procedimento resulta na distribuição de dinheiro público, em socorro ao capital que nem chega a entrar nos cofres da união, pois “[...] Sob o comando das políticas neoliberais foi esgarçada a liberalização financeira com o enfraquecimento do Estado e da proteção social, sob o efeito dos juros do serviço da dívida, potencializando a crise estrutural do capitalismo” (SALVADOR, 2012, p. 5).

Pureza (2007) argumenta que a medida fiscal adota um comportamento parcial ao privilegiar um segmento específico da sociedade brasileira, por que ocorre uma disputa desigual e favorecida. A autora condena a ação dos entes federativos, no sentido de cumprir rigorosamente os comandos da LRF, tais como e, especialmente, a rigorosidade adotada em relação aos limites prudenciais de gastos relacionados ao segmento de recursos humanos. Por outro lado, ela reprovava o fato do cumprimento relativo ao *superávit primário*, ao longo dos anos, que, para atender interesses do capital rentista, retira recursos das políticas sociais públicas e, remete para o setor privado financeiro, detentor dominante dos papéis da dívida pública brasileira, que vem apresentando uma tendência de crescimento progressivo da sua taxa de rentabilidade, independente da conjuntura econômica.

[...] os termos da LRF são sempre mais rigorosos quando se trata de estabelecer controles sobre o aumento da despesa. Nessa linha, tem-se o art. 19, que define limites para os gastos com pessoal, art. 21, que impede o aumento de despesas com pessoal no último semestre do mandato do titular de Poder ou órgão, ou, ainda, o art. 42, que veda contrair despesa nos dois últimos quadrimestres do mandato, sem suficiente disponibilidade de caixa. A questão que se coloca é: porque não estender o mesmo tratamento para a concessão de benefícios fiscais? A eliminação dessa brecha da legislação viria justamente no sentido de fortalecer a noção do gasto tributário, gasto camuflado que não se submete ao crivo anual do

Congresso Nacional, e coibir práticas políticas nefastas adotadas com o objetivo de ampliar apoios e contribuições para as campanhas eleitorais (PUREZA, 2007, p. 7).

Segundo a ANFIP (2016), o serviço e a rolagem da dívida consomem aproximadamente metade dos recursos orçamentários todos os anos. Usa-se, parcialmente, a lei de responsabilidade fiscal para sustentar a lucratividade do setor financeiro, que obtém resultados acima do limite razoável, em detrimento dos demais segmentos da sociedade brasileira, especialmente, em prejuízo das políticas sociais públicas (tabela 03).

O Estado, para atender aos interesses do segmento beneficiado, deixa de cumprir integralmente o que determina o global da lei de responsabilidade fiscal, caracterizando uma conduta fragmentada. Este procedimento esperteza política nas três esferas de governo, no sentido de driblar a exigência da legislação, com interpretações engenhosas para justificar e compensar a renúncia de receitas públicas, que não beneficia toda a população. A autora denuncia as manobras e os ajustes orçamentários, financeiros e creditícios que não contemplam o universo dos interesses coletivos. Isso faz com que a lei de responsabilidade fiscal deixe de cumprir a plenitude da sua dimensão de controle de recursos públicos.

As atitudes do governo demonstram a preferência estatal, no desenvolvimento de vantagens a serviço de setores específicos da economia brasileira, ao privilegiar o segmento privado com o uso de dinheiro público, em prejuízo das políticas sociais públicas.

O modelo de gestão pública, que permite o tratamento tributário diferenciado e favorecido, utiliza o expediente da renúncia de receita pública para beneficiar apenas uma parcela reduzida de brasileiros, no atendimento de interesses de caráter privados. A autora ainda declara que os números publicados por conta dos gastos tributários têm uma grande probabilidade de não corresponder ao montante efetivo renunciado, primeiro por tratar de estimativas, e segundo por não considerar todos os benefícios fiscais concedidos. O que a RFB projeta nos DGT são os categorizados tecnicamente como “gastos tributários”.

A cada ano, por ocasião da apreciação do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, o governo federal elabora quadros demonstrativos detalhados do conjunto de benefícios tributários, cujos valores acham-se subestimados por não incluírem determinados incentivos, particularmente no âmbito do imposto de renda da pessoa jurídica. Entre os principais

incentivos não computados como tal pelo governo federal, cumpriria citar a isenção do IRPJ na distribuição de lucros e dividendos e a dedução dos juros sobre o capital próprio das empresas da base de cálculo do imposto. O elemento caracterizador destes benefícios é o tratamento tributário diferenciado concedido a uma determinada classe de contribuintes - os acionistas (PUREZA, 2007, p. 4).

A tabela a seguir mostra a disparidade de alocação dos recursos orçamentários dirigidos para cobertura da dívida pública brasileira que, segundo o PLOA de 2017, mais da metade do orçamento federal será consumido pelo refinanciamento, pagamento de juros e amortizações da dívida pública brasileira. A escolha prioriza a canalização de recursos públicos para o setor privado financeiro, detentor majoritário dos títulos da dívida pública.

Este comportamento carrega recursos públicos para o segmento financeiro e prejudica o financiamento e oferta das políticas sociais públicas. A classe social menos favorecida sofre o maior impacto da medida, decorrente da discrepância verificada sobre a alocação de recursos no espaço orçamentário. É usada a seguinte estratégia, primeiro separa-se uma parte do potencial tributário para a renúncia fiscal ao retirar dinheiro da área social, em favor de um grupo particular seletivo da economia brasileira, em detrimento dos demais cidadãos. Em um segundo momento, distribui-se, de maneira desproporcional os recursos que compõem o orçamento público, de acordo com as forças políticas organizadas nas instâncias decisórias.

**Tabela 03** – Alocação percentual do Orçamento Federal por funções selecionadas entre os anos 2006-2017.

<b>FUNÇÃO</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Juros e amortizações da dívida	45.62	45.86	37.79	36.71	36.94	45.36	40.94	40.00	39.98	45.67	44.93	51.26
Previdência Social	25.73	27.50	27.84	25.91	22.12	22.01	22.47	24.14	21.76	22.69	22.54	19.13
Transferência a Estados e Municípios	15.38	12.80	13.61	11.06	9.24	9.95	10.21	10.43	9.19	8.96	9.06	7.00
Saúde	4.82	5.17	4.81	4.64	3.91	4.07	4.17	4.29	3.98	4.14	3.90	3.16
Educação	2.27	2.58	2.57	2.88	2.89	2.99	3.34	3.70	3.73	3.91	3.70	3.26
Assistência Social	2.70	3.01	3.08	3.09	2.74	2.85	3.15	3.41	3.08	3.05	3.02	2.45
Trabalho	2.17	2.52	2.38	2.68	2.20	2.29	2.42	3.58	3.21	2.88	2.72	2.20
Ciência e tecnologia	0.38	0.41	0.43	0.45	0.38	0.32	0.34	0.38	0.28	0.27	0.27	0.24
Agricultura	1.12	1.02	0.79	1.05	0.64	0.61	0.60	0.55	0.47	0.60	0.80	1.05

**Fonte:** Elaboração própria com auxílio dos dados da PLOA entre 2006 e 2017– MPOG – Seção I Estimativa da Receita e Gastos Tributários da RFB, entre 2006 e 2017.

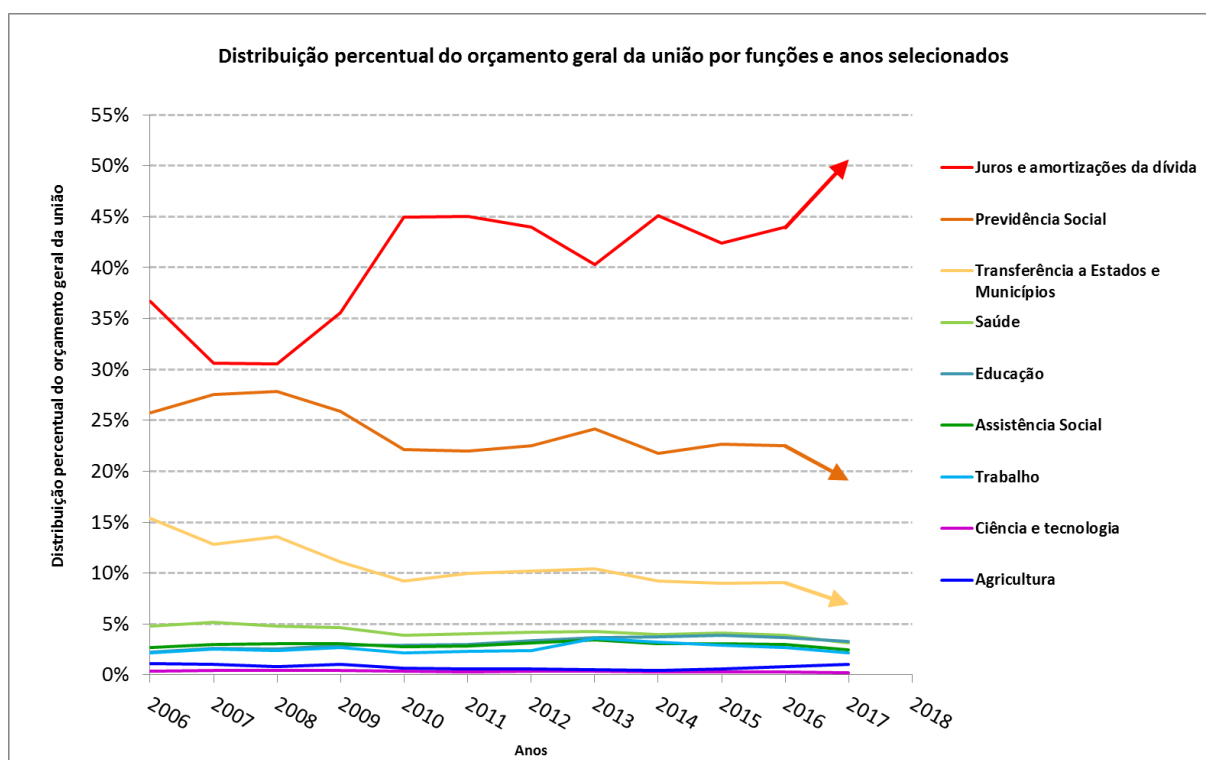
A tabela 03 destaca a elevada fixação percentual de recursos públicos destinados ao refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública brasileira. As funções selecionadas correspondem a mais de 90% do orçamento público da União, sendo que o refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, para o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) de 2017 prevê o uso de 51,26% do orçamento público federal. Os números mostram a aplicação dos gastos públicos, concentrados em poucas funções orçamentárias.

Segundo o PLOA/2017, o valor do orçamento federal para o ano é de R\$ 3,5 trilhões. Deste montante, 51,26% está reservado para a função refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, este percentual corresponde a R\$1,794 (um trilhão setecentos e noventa e quatro bilhões). Trata-se da soma de uma quantidade expressiva de recursos públicos, beneficiando um número reduzido de famílias brasileiras, vinculadas ao ramo financeiro. Pode-se dizer que são recursos públicos, produzindo benefícios privados a um restrito grupo social da população brasileira.

A exposição dos números revela que o valor destinado ao refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública para 2017 representa: 2,68 vezes o orçamento da Previdência Social; 7,32 vezes o orçamento das transferências para Estado e Municípios; 16,22 vezes o orçamento da Saúde; 15,72 vezes o orçamento da educação e; 20,92 vezes o orçamento da Assistência Social.

Em sentido inverso, retiram-se recursos das políticas sociais públicas com a adoção de uma política fiscal que reduz a dotação de recursos para a Previdência Social em prejuízo de um número expressivo de famílias brasileiras. A tabela mostra que, em 2008, a Previdência Social recebeu 27,84% do orçamento público da União, já, para 2017 estão previstos apenas 19,13%. Esta diferença percentual de 8,71% aplicada sobre o orçamento público federal projetado para 2017 corresponde a 304,85 (trezentos e quatro bilhões e oitenta e cinco milhões de reais). Na prática, ao longo do tempo, identifica-se um progressivo comprometimento da saúde financeira da Previdência Social, ao surrupiar recursos públicos pertencentes à função orçamentária de proteção e amparo social, para honrar compromisso de ordem financeira com um dos segmentos privados do país que vem apresentando ao longo dos últimos anos uma taxa de lucratividade acima do razoável, conforme demonstra os balanços das instituições financeiras.

A distribuição desigual do orçamento público federal e o decorrente direcionamento de recursos públicos ao segmento privado da economia revela que o desenvolvimento da política fiscal brasileira está fazendo com que o benefício particular sobreponha o interesse coletivo. Esse movimento gera distorções, ao favorecer, particularmente, uma parcela limitada da sociedade civil em detrimento do todo, isso denota que os recursos públicos não estão cumprindo com a finalidade descrita na Constituição Brasileira de 1988.



**Figura 1** – Distribuição percentual do orçamento geral da união por funções em anos selecionados entre 2006 e 2017. Fonte: Elaboração própria, fundamentada na RFB (2017).

O gráfico apresentado na figura 01 destaca três funções orçamentárias, a saber, refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, previdência social e transferência para Estados e Municípios, que correspondem, em média, a 76,79% do orçamento total da União, entre os anos 2006 a 2017. Cabe salientar que, entre as três categorias de gastos mais relevantes, somente a que remete recursos para o refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, apresenta uma tendência de crescimento progressivo e continuado de dotação de recursos, no decorrer dos anos analisados. Então, a escolha preferencial de aporte de recursos em direção à dívida pública vem ampliando-se de maneira contínua, comprometendo o orçamento das políticas sociais públicas, ao

longo dos anos, especialmente as que pertencem à Seguridade Social, porque vem experimentando um permanente processo de encurtamento (conforme demonstra a tabela 11).

Considerando as três categorias de gastos em destaque, os recursos atribuídos à Previdência Social e Transferências para Estados e Municípios vêm apresentando uma tendência de queda acentuada, ao longo dos anos examinados, em relação à participação no orçamento geral do país. O valor designado aos Estados e Municípios sofreu uma queda superior a 50% entre os anos 2006 e 2017. Em 2006, era de 15,38% do orçamento federal e para 2017 está previsto apenas 7%, equivale a uma diferença de 8,38% pontos percentuais. Este percentual aplicado ao orçamento público federal previsto para 2017 corresponde a 293,30 (duzentos e noventa e três bilhões e trinta milhões de reais). Esta escolha política representa escassez de recursos públicos aos entes subnacionais que implicam na incapacidade de honrar com a oferta de políticas sociais públicas.

Fattorelli (2015) denuncia a utilização de dispositivos que desloca recursos públicos, especialmente da Seguridade Social para o superávit primário (destinado à dívida pública), por intermédio da Desvinculação de Recursos da União (DRU). A autora classifica o procedimento como privilégio ao setor privado por drenar recursos públicos, potencializando a lucratividade do ramo financeiro em detrimento das políticas sociais. A transferência de recursos do orçamento público beneficia poucas pessoas que são detentoras preponderantes dos títulos da dívida pública brasileira. A autora indica a necessidade de efetuar uma auditoria sobre a dívida pública brasileira para conhecer a real situação do saldo devedor e identificar a sangria que representa o comprometimento de recursos públicos com a dívida do país.

Salvador (2017) também destaca a manobra do governo brasileiro, ao utilizar, pesadamente, a Desvinculação de Recursos da União (DRU) para redirecionar recursos públicos conforme seus interesses e de seus aliados. A ferramenta fiscal passou a vigorar a partir do ano 2000, com contínuas protelações. A última ocorreu em 08/09/2016, que postergou a DRU até 31/12/2023. Além de prolongar a validade até 2023, ampliou de 20% para 30% o percentual das receitas de tributos federais que podem ser remanejados desembaraçadamente.

Adicionalmente, o governo brasileiro concede generosos benefícios fiscais ao segmento privado, potencializando a dívida pública, por intermédio da renúncia de receitas públicas. A despeito de garantir os pagamentos das despesas financeiras

com a dívida pública, o Estado vem constituindo sucessivos superávits primários<sup>13</sup>. E para viabilizar o saldo primário, usa-se a DRU, cuja aplicação tem atingido pesadamente o OSS, deslocando recursos públicos para o pagamento de juros da dívida, garantindo a lucratividade do setor financeiro brasileiro, em detrimento das políticas sociais públicas. “[...] Os superávits primários, no período de 2000 a 2007, foram obtidos basicamente por meio da incidência da DRU nas receitas exclusivas da seguridade social, que representaram 62,45% do superávit primário do governo federal” (SALVADOR, 2017, p. 429).

A linha de atuação do atual governo brasileiro não poupa a ortodoxia neoliberal com o desmonte da capacidade do Estado brasileiro em honrar com as políticas sociais públicas. O Novo Regime Fiscal (NRF), formalizado pela aprovação da Emenda Constitucional (EC) nº 95, impossibilita a associação dos recursos para as políticas sociais públicas, nos padrões previstos na Constituição Federal (CF) de 1988. Isso decorre do congelamento das “[...] despesas primárias do governo (exceto as despesas financeiras com o pagamento de juros da dívida) por vinte anos, limitando-se a correção pela inflação” (SALVADOR, 2017, p. 429). O ajuste fiscal atinge a redução dos gastos correntes, com impacto direto sobre a implementação das políticas sociais, em prejuízo de milhões de brasileiros. No entanto, os gastos com o pagamento dos serviços da dívida pública não estão sujeitos a nenhum limite orçamentário.

O desenlace do regulamento constitucional incluso no (art. 195. § 2º) determina a seguinte orientação “[...] A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos”. Além de não assegurar a execução do art. 195, § 2º da CF/88, o governo desenvolve sucessivas operações, que retiram dinheiro público do OSS, desconstruindo as políticas que compõem a seguridade social, deixando de garantir a cada política à gestão dos seus recursos vinculados.

Pelo contrário, o ajuste fiscal tem desviado recursos do OSS de algumas maneiras: pratica-se um ataque implacável via renúncia fiscal; cobre-se despesas não inclusas no OSS e usa-se a Desvinculação de Recursos da União (DRU), para

---

<sup>13</sup> Superávit primário é o resultado positivo de todas as receitas e despesas do governo, excetuando gastos com pagamento de juros.

produzir artificialmente desfalques nos recursos da previdência e justificar o falatório corrente da necessidade de executar novos arranjos previdenciários, que importam em redução de direitos sociais. Para Salvador (2017, p. 430), “[...] O ajuste fiscal tem implicado de forma permanente o (des) financiamento da seguridade social e corroborado com um discurso público de elevados ‘déficit previdenciários’ como justificativas para contrarreformas previdenciárias”. O autor ainda informa que o OSS está inchado com despesas de outros orçamentos sem ser o da seguridade social. “No lado das despesas o OSS encontra-se inflado por despesas que deveriam ser do orçamento fiscal, notadamente as que se referem à cobertura dos direitos previdenciários dos servidores públicos”. (SALVADOR, 2017, p. 443). Nessa perspectiva, o orçamento da Seguridade Social (OSS) transformou-se em uma enganação, os recursos existem somente de maneira formal, pois não ultrapassa a seara do discurso. Dá-se com uma mão e retira-se com a outra. A remoção de recursos públicos do OSS inviabiliza a universalização de direitos sociais prescritos na previsão constitucional de 1988.

Na sequência, a tabela 04 revela que o déficit do orçamento da seguridade social é produzido, especificamente pela intervenção das renúncias tributárias e das Desvinculações de Recursos da União (DRU).

**Tabela 04** – Gasto Tributário e as Desvinculações de Receita da União (DRU) sobre a Seguridade Social.

Valores em R\$ bilhões, deflacionados pelo IGP-Dia, preços médios de 2016.

Ano	Receitas	Despesas	Saldo (1)	DRU (2)	Gasto tributário GT (3)	DRU + GT (4) (2) + (3)	Resultado (4) – (1)
2008	597,29	656,77	-59,48	71,65	33,86	105,51	46,03
2009	663,71	776,39	-112,68	63,75	48,43	112,17	-0,51
2010	652,03	762,73	-110,70	69,87	98,09	167,96	57,26
2011	711,98	808,47	-96,48	76,41	104,26	180,66	84,18
2012	729,88	838,50	-108,63	76,47	125,44	201,92	93,29
2013	770,91	881,06	-110,15	79,16	152,73	231,89	121,74
2014	750,76	919,29	-168,53	74,31	169,46	243,78	75,25
2015	710,30	938,33	-228,03	86,03	185,70	271,72	43,69
2016	680,65	949,53	-268,89	101,09	168,41	269,50	0,61

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Salvador e RFB.

A tabela 04 mostra como o governo constrói propositadamente o déficit no orçamento da seguridade social, para justificar a retirada de direitos das políticas sociais públicas. Percebe-se que o saldo negativo é gerado, artificialmente, com os instrumentos relativos às renúncias fiscais e às Desvinculações de Recursos da União (DRU). O procedimento sarrupia dinheiro público em benefício do setor privado, com a justificativa de gerar expansão econômica e social. A utilização dos dois instrumentos são escolhas que retiram e limitam os recursos do orçamento da seguridade social, prejudicando o desenvolvimento das políticas vinculadas à previdência social, saúde e assistência social. A tabela revela que somente o afastamento dos dispositivos que retiram recursos, que são destinados ao OSS tornaria o resultado superavitário, apesar da expansão das despesas, mais que proporcional em relação às receitas do OSS. Outros elementos contribuem também com este resultado, como a cobertura de despesas pertencentes ao orçamento fiscal e a própria crise em que se encontra o capitalismo contemporâneo, no Brasil e no mundo, ao buscar socorro no fundo público para garantir a sua margem de rentabilização. Especificamente, a operacionalização da DRU se dá com a concessão de total discricionariedade e liberdade ao poder público, ao conceder

permissão ao governo para agir livremente, de acordo com seus interesses e de seus aliados.

A CF/1988, em seu art. 165 § 6º, diz que o projeto de lei orçamentária deve estar acompanhado de “[...] demonstrativo regionalizado do possível efeito, sobre as receitas e despesas públicas, advindas de anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (BRASIL, 1988, [n.p.]). Entretanto, a gestão da renúncia de receita pública, ao considerar somente o “gasto tributário”, não abrange todas as desonerações e por consequência não atende a integralidade das exigências constitucionais em vigor a partir de 1988. E, ainda, as informações constantes no DGT elaborado pela RFB fundamentam-se em estimativas, fato que deixa os controles, fiscalização e acompanhamento dos recursos envolvidos na renúncia fiscal debilitado. Esta fragilidade impossibilita o conhecimento do resultado da renúncia tributária. Se houve ou não o repasse das vantagens recebidas para os preços dos bens e serviços, se houve ou não benefícios sociais ou apenas serviu para incrementar a lucratividade de quem recebeu o benefício fiscal.

Nessa perspectiva, embora o tema da renúncia fiscal seja objeto de tratamento específico na Constituição brasileira de 1988, percebe-se que a matéria não tem recebido a devida atenção e cuidado, tendo em vista o elevado volume de recursos públicos que vêm sendo renunciados ao longo do tempo, especialmente em prejuízo das políticas sociais públicas, com destaque para as que compõem a Seguridade Social. “[...] A análise desta questão não pode prescindir da participação e prevalência do interesse público, uma vez que este estando presente deverá prevalecer na determinação da alocação mais adequada dos recursos financeiros geridos” (ALMEIDA, 2000, p. 41).

O desenvolvimento da renúncia de receita pública ocorre de uma forma fragmentada e direcionada a um grupo social específico da sociedade brasileira. Os benefícios são especificamente conduzidos para setores, regiões e grupos econômicos particulares, sem considerar a abrangência integral dos demais setores, regiões, empresas e cidadãos que pertencem ao país. Embora os recursos renunciados sejam públicos, não possuem tratamento igualitário, pois atendem apenas segmentos organizados, com poder de pressão política, que consegue inserir seus interesses junto aos órgãos públicos responsáveis pela aplicação dos recursos públicos.

A renúncia fiscal (gasto tributário) representa um prêmio para quem a recebe e deixa de oferecer vantagens explícitas para aqueles que não desfrutam ou não têm acesso aos benefícios fiscais oferecidos pelo Estado. De maneira que as regalias disponibilizadas pelas renúncias fiscais não alcançam toda a população de maneira análoga. A forma de aplicação dos recursos referentes às renúncias de receita pública promove privilégios, por permitir tratamentos diferenciados e favorecidos, ao desconsiderar as necessidades humanas do universo populacional do país.

Por outro lado, o dinheiro da renúncia de receita pública, que deixou de entrar nos cofres do Estado, passa a incrementar a lucratividade do segmento privado, pois “[...] as renúncias tributárias concedidas pelo governo federal em favor do capital, nos últimos anos, retiraram recursos das fontes orçamentárias que financiam as políticas de previdência social, assistência social, saúde e seguro-desemprego”. (SALVADOR, 2017, p. 440). A ocorrência deste movimento de recursos públicos de maneira contínua, além de não amortizar contribui com a expansão da dívida pública. A continuidade deste processo faz aparecer a necessidade do governo promover o refinanciamento da dívida pública, por meio da emissão de títulos públicos, ampliando o comprometimento de recursos públicos com as despesas financeiras nos exercícios futuros.

A tabela 05 mostra a distribuição dos recursos do OSS nas funções Assistência Social, Previdência Social, Saúde, Trabalho e o item outras funções que não pertencem ao OSS, mas onera a seguridade social.

**Tabela 05** — Orçamento da Seguridade Social, por funções.  
Valores em R\$ bilhões, deflacionados pelo IGP-DI, a preços médios de 2016.

Ano	Assistência Social	Previdência Social	Saúde	Trabalho	Outras Funções	Despesas do OSS	Despesas da STN	Diferença OSS-STN
2008	51,40	435,73	80,47	37,70	20,27	656,77	625,67	31,10
2009	53,64	450,54	80,65	44,29	25,12	776,39	654,24	122,15
2010	61,86	500,07	88,68	47,22	28,63	762,73	726,45	36,25
2011	67,91	523,97	96,64	52,29	28,80	808,47	769,61	38,86
2012	75,17	536,74	99,60	55,59	28,91	838,50	796,00	42,50
2013	79,97	565,85	100,80	59,40	29,58	881,06	835,61	45,45
2014	82,96	585,35	107,14	63,32	31,84	919,29	870,61	48,68
2015	78,74	606,05	110,57	55,10	36,92	938,33	887,38	50,95
2016	85,46	638,97	110,40	60,16	36,87	949,53	931,86	17,67
<b>VARIAÇÃO</b>	<b>65,95%</b>	<b>46,64%</b>	<b>37,20%</b>	<b>59,56%</b>	<b>81,88%</b>	<b>44,57%</b>	<b>48,93%</b>	

Fonte: Elaboração própria com base no Siga Brasil, 2017.

Existem disparidades entre os dados anunciados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o acervo de dados público do Sistema Siga Brasil<sup>14</sup>. A tabela mostra que as informações sobre a execução orçamentária, divulgadas no final de cada ano, relativas às despesas do OSS, confrontadas com as informações anunciadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), apresentam-se com divergências entre si. São duas bases públicas de dados que entram em conflito por prestar informações discordantes, ao dar publicidade sobre o mesmo instrumento público federal. Esta observação foi constatada também por Salvador (2017, p. 443): “[...] Ressalva-se ainda a discrepância das bases públicas de dados orçamentários que apontam para o mesmo orçamento diferenças relevantes de valores”.

Este contexto justifica uma verificação mais abrangente para descobrir as razões pelas quais fundamentam-se as discrepâncias existentes sobre os números

<sup>14</sup> As informações utilizadas para a confecção da tabela 05 foram retiradas da execução orçamentária anual das funções orçamentárias, em relação ao Orçamento da Seguridade Social (OSS). Foi utilizado como fonte o repositório de informes públicos da instituição Siga Brasil e os dados veiculados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a fim de comparar as duas fontes de informações públicas oficiais. O Sistema Siga Brasil é um banco de dados, que agrega informações orçamentárias produzidas pelo Senado Federal em um site exclusivo. A página eletrônica do Senado disponibiliza senha específica para pesquisadores (classificados como especialistas), que desejam ter acesso às informações complementares com maior detalhamento.

informados. Cabe esclarecimento sobre a divulgação de documentos públicos oficiais com inúmeras diferenças tratando-se de orçamento idêntico. Diante disso, causa estranhamento a pretensão e a insistência do governo federal em propor mudanças, principalmente na previdência social, com supressão de direitos sociais, porque pelos números apresentados o que causa déficit no orçamento da seguridade social é o dinheiro retirado via renúncia tributária, e depois a aplicação da Desvinculação de Receitas da União (DRU). O que justificaria uma reforma na previdência social seria a necessidade de devolução do dinheiro desviado do OSS.

A coluna outras funções, da tabela 05, trata de dispêndios que não pertencem ao OSS, mas são assumidos por recursos vinculados à Seguridade Social. São despesas que vêm crescendo, em uma velocidade acima da inflação, a expansão, no período de 2008 a 2016, foi de 81,88%. São gastos públicos relacionados aos benefícios previdenciários dos servidores civis e militares e, segundo a determinação constitucional de 1988, pertence ao orçamento fiscal, entretanto vêm sendo absorvidos pelo OSS. Ainda chama a atenção os recursos destinados à função saúde, que sucessivamente vêm perdendo espaço ao longo dos anos, no agrupamento das políticas da seguridade social. O orçamento da saúde é o que apresenta maior declínio de recepção de recursos públicos, com uma variação de apenas 37,20%, no período entre 2008 e 2016. Este procedimento prejudica a efetivação da universalização dessa política, porque gera escassez de recursos que inviabilizam o seu financiamento, assim como a sua execução.

Para Salvador (2017), as renúncias fiscais (gasto tributário), além de prejudicar o financiamento da Seguridade Social, impactando, negativamente nos recursos enviados aos estados e municípios, acarreta redução das transferências para cobertura das políticas sociais públicas, como educação e saúde no âmbito dos entes federativos subalternos.

A tabela a seguir mostra como o governo realiza gastos, através da renúncia fiscal e compromete a capacidade de honrar com seus compromissos financeiros. Fez-se uma comparação entre a destinação de recursos públicos nas categorias de gastos com o refinanciamento, juros e amortização da dívida pública, orçamento da seguridade social (OSS) e gasto tributário entre os anos 2006 e 2017. O que chama a atenção é o elevado, ininterrupto e progressivo comprometimento do orçamento da união com a dívida pública, ao longo dos anos. Levando-se em conta as informações apresentadas, pode-se afirmar que a renúncia de receitas públicas

representa descaixa financeiro ao tesouro nacional e constitui-se em uma das fontes geradoras da dívida pública brasileira, que, em um segundo momento compromete o orçamento público federal, obrigando as autoridades monetárias a emitir títulos para rolagem da sua dívida.

**Tabela 06** – Distribuição do Orçamento Federal por funções selecionadas entre 2006 e 2017.

Valores nominais em R\$ bilhões.

ANO	Orçamento Federal Total	CATEGORIAS DE GASTOS						
		Refinanciamento juros e amortização da Dívida Pública		Orçamento da Seguridade		Gasto Tributário		
<b>2006</b>	1.186	541	45,62%	281	23,69%	65	5,48%	
<b>2007</b>	1.232	565	45,86%	312	25,32%	88	7,14%	
<b>2008</b>	1.302	492	37,79%	330	25,35%	99	7,60%	
<b>2009</b>	1.482	544	36,71%	386	26,05%	116	7,83%	
<b>2010</b>	1.573	581	36,94%	425	27,02%	135	8,58%	
<b>2011</b>	2.048	929	45,36%	475	23,19%	152	7,42%	
<b>2012</b>	2.225	911	40,94%	535	24,04%	181	8,13%	
<b>2013</b>	2.250	900	40,00%	599	26,62%	223	9,91%	
<b>2014</b>	2.476	990	39,98%	643	25,97%	257	10,38%	
<b>2015</b>	2.860	1.129	39,48%	693	24,23%	277	9,69%	
<b>2016</b>	3.000	1.348	44,93%	643	21,43%	270	9,00%	
<b>2017</b>	3.500	1.794	51,26%	688	19,66%	275	7,86%	

Fonte: Elaboração própria com auxílio dos dados da PLOA entre 2006 e 2017 – Seção I Estimativa da Receita e Gastos Tributários da RFB, entre 2006 e 2017.

A tabela 06 indica a disparidade existente na alocação de recursos pertencentes ao orçamento público federal. Os números destacam o padrão de comprometimento de recursos públicos com o refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, comparativamente ao orçamento da Seguridade Social e o montante destinado à renúncia de receita pública no conceito conhecido tecnicamente como “gasto tributário”.

Confrontando a previsão de gasto com a dívida pública brasileira, ao da Seguridade Social para o PLOA 2017, a soma reservada para o refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública absorve 2,69 vezes o orçamento da Seguridade Social, que tem a responsabilidade de financiar a previdência social, saúde e assistência social.

A movimentação das despesas financeiras, relativas aos serviços da dívida pública afeta negativamente as finanças do Estado e a execução das políticas sociais públicas. O fato ocorre em favor da camada social que detêm o maior poder de organização e pressão política sobre as instâncias que distribuem os recursos públicos. Em consequência desta postura, a maioria dos cidadãos pobres fica desprotegida de condições mínimas e imprescindíveis, para que se tenha uma sobrevivência decente enquanto ser humano.

A parcela de recursos públicos retirada do orçamento da seguridade social compromete a oferta de políticas sociais públicas fundamentais, como a Previdência Social, Saúde e Assistência Social. A adoção deste procedimento fiscal, que sursurpia recursos públicos, representa um contínuo desmonte do seguro social básico para milhões de cidadãos brasileiros. Segundo o TCU (2014, p. 54-55), “O crescimento dos valores renunciados em consequência de benefícios tributários concedidos pode apresentar riscos para o equilíbrio fiscal e o alcance de metas e resultados planejados”. Sobretudo, a escassez de recursos sobre o financiamento das políticas de cunho social, pela quantidade de recursos públicos desviados do OSS.

A tabela a seguir revela as principais funções orçamentárias que absorvem os maiores percentuais de gastos tributários (renúncia fiscal), entre o ano de 2010 e 2014. A função comércio e serviços se destacam no recebimento do benefício fiscal, ao ser beneficiada com aproximadamente um terço de todo o gasto tributário, inventariado pela Receita Federal do Brasil (RFB). Vale salientar que, ao inverso das renúncias que beneficiam o capital ou o segmento privado, o gasto tributário sobre

as funções sociais representa retirada de recursos públicos, sobre as políticas sociais públicas que gera enfraquecimento da proteção e amparo social, pois gasto tributário sobre as políticas sociais públicas representa retirada de dinheiro. Por outro lado, o gasto tributário sobre o capital significa autorização para o não recolhimento de tributo.

**Tabela 07** – Gastos Tributários por Função Orçamentária – entre os anos 2010 e 2014. Valores em R\$ milhões a preços correntes.

Função orçamentária	2010		2011		2012		2013		2014	
	GT		GT		GT		GT		GT	
Comércio e Serviço	34.378	29.05%	45.093	29.58%	56.299	30.28%	64.998	29.11%	69.935	27.01%
Trabalho	12.837	10.85%	14.726	9.66%	20.000	10.76%	31.633	14.17%	43.726	16.89%
Indústria	17.454	14.75%	21.617	14.18%	24.044	12.93%	28.304	12.68%	31.321	12.10%
Saúde	15.192	12.84%	16.487	10.82%	19.002	10.22%	25.844	11.57%	29.083	11.23%
Agricultura	8.931	7.55%	13.535	8.88%	15.283	8.22%	20.808	9.32%	22.069	8.52%
Ciência e Tecnologia	7.938	6.71%	8.626	5.66%	10.649	5.73%	14.279	6.39%	14.997	5.79%
Educação	5.688	4.81%	6.048	3.97%	10.649	5.73%	10.847	4.86%	11.950	4.62%
Assistência Social	5.733	4.84%	13.613	8.93%	15.952	8.58%	9.530	4.27%	10.781	4.16%
Habitação	5.104	4.31%	7.231	4.74%	7.022	3.78%	7.121	3.19%	9.093	3.51%
Energia	1.261	1.07%	1.553	1.02%	2.857	1.54%	4.038	1.81%	5.529	2.14%
Transporte	1.340	1.13%	1.581	1.04%	1.653	0.89%	3.028	1.36%	3.953	1.53%
Cultura	1.205	1.02%	1.357	0.89%	1.296	0.70%	1.391	0.62%	1.563	0.60%
Outras	1.294	1.09%	978	0.64%	1.242	0.67%	1.483	0.66%	4.878	1.88%
<b>TOTAL</b>	<b>118.355</b>	<b>100%</b>	<b>152.445</b>	<b>100%</b>	<b>185.948</b>	<b>100%</b>	<b>223.304</b>	<b>100%</b>	<b>258.878</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor, com base em RFB (2017).

Então, quanto maior o percentual de gasto tributário sobre uma política social pública, menor são os recursos que ela recebe. Já o gasto tributário (renúncia fiscal) concedido sobre uma função relacionada ao capital, representa permissão para reduzir o recolhimento de tributos aos cofres do Estado, em benefício do patrimônio particular, sem a exigência de contrapartida social.

Dessa maneira, independentemente de se tratar de uma função relacionada à política social ou ao capital, o beneficiário sempre será o capital. Porque a renúncia de receita sobre uma política social pública significa retirada de dinheiro. Renúncia

de receita sobre o capital significa recebimento de vantagem atribuída ao segmento privado, pela simples dispensa do pagamento do tributo aos cofres da União.

A interferência na função trabalho, em relação ao gasto tributário é a desoneração de obrigações sociais, especialmente a autorização que consiste na renúncia (parcial ou integral) da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários, pela redução da incidência tributária sobre o faturamento da empresa, que caracteriza benefício privado com recursos públicos. Por isso, neste quesito, a vantagem está incorporada na determinação da redução de recursos destinados às políticas sociais públicas, sobre o faturamento da empresa que tem como resultante, o aprimoramento da lucratividade particular e desprovemento de recursos para as políticas sociais públicas, sobretudo às relativas à Seguridade Social. Ao escolher a renúncia de receita pública, sobre a seguridade social, o Estado prejudica a população como um todo, em políticas fundamentais, como a Previdência Social, Saúde e Assistência Social. A vantagem fiscal, oferecida ao segmento privado, retira recursos públicos consagrados para proteção social, vital destinados a sociedade, o procedimento manifesta a desconstrução do suporte social indispensável e legitimado na constituição federal de 1988.

A tabela 07 demonstra a persistência da prática de renúncia de receita pública, no decorrer dos anos analisados, independente da ocorrência de crise econômica ou não. A renúncia de receita pública não tem resultado no encolhimento do desequilíbrio econômico, regional, setorial e social, a não ser sustentar o benefício da lucratividade privada, além disso: “Nos últimos anos, chamaram a atenção às renúncias fiscais que afetaram as receitas da Seguridade Social” (ÁVILA, 2017, p. 1).

Segundo o TCU (2014), a atividade fiscal apresenta-se de maneira vulnerável e subjetiva, pela sua invisibilidade e indisponibilidade de mecanismos de controle e fiscalização efetiva sobre os valores renunciados e a contrapartida social sobre os benefícios recebidos; quem efetivamente tem noção dos seus efeitos é quem recebe a vantagem tributária. Aliás, isso ocorre por descontrole dos recursos e ausência de escrituração no orçamento público, que deixa de efetuar amarrações sobre a compensação coletiva, que envolve o conjunto dos contribuintes.

[...] Se reconhecermos que a gestão pública deve apontar para uma maior transparência fiscal, os gastos tributários introduzem uma matiz de opacidade, em comparação com programas de gastos diretos que estão

sujeitos à aprovação legislativa anual e a revisão pelos órgãos de controle, mesmo que os objetivos sejam semelhantes (VILLELA, 2013, p. 5).

Para Pellegrini (2016), a prática de renúncia de receita pública representa riscos, para sustentabilidade das finanças públicas e, conseqüentemente, para o equilíbrio fiscal do Estado ao longo do tempo porque enfraquece o caixa do governo. O autor ainda adverte sobre a eficácia e efetividade dos gastos tributários, quanto à reparação social e econômica, assim como afirma que os custos da renúncia de receita pública recaem sobre a parte da população mais necessitada e os benefícios não distribuídos igualmente.

Tendo em vista a propensão à expansão e os riscos presentes, os gastos tributários requerem controle cuidadoso da sociedade e dos poderes executivo e legislativo. Os objetivos perseguidos são de fato de interesse público ou servem ao interesse de grupos organizados? Os gastos tributários são o melhor instrumento para perseguir os objetivos em relação a outros instrumentos como o gasto direto e a regulação? O conjunto dos gastos tributários está ameaçando a sustentabilidade das contas públicas ou está sobrecarregando a parcela da população não beneficiada com uma carga tributária muito elevada? Essas perguntas devem ser respondidas não apenas no estágio de introdução, mas também periodicamente, ao longo da vigência do gasto tributário (PELLEGRINI, 2016, p. 14).

Vale ainda destacar as vulnerabilidades identificadas nas políticas públicas patrocinadas por intermédio da renúncia de receita pública, por ocasião da averiguação nos documentos da RFB, pela equipe de auditores do Tribunal de Contas da União (TCU, 2014).

Os auditores constataram inconsistência na sistemática de apuração no processo de controle, fiscalização, gestão e regulamentação da renúncia fiscal. “[...] Há benefícios tributários que se realizam sem qualquer atuação específica da Administração Pública, bastando ao contribuinte preencher os requisitos legais para fruição”. (TCU, 2014, p. 11). Anunciaram que a fragilidade está presente desde a concessão, acompanhamento, avaliação sobre a soma de recursos renunciados e os impactos financeiros na execução das políticas sociais públicas. Ao realizar a investigação “[...] A equipe de auditoria identificou fragilidades na estrutura de governança das políticas públicas financiadas por meio de renúncias tributárias” (TCU, 2014, p. 54).

A impossibilidade de apuração do montante da renúncia de receita pública, no final de cada exercício fiscal, por inacessibilidade aos números relativos que compõem o faturamento de cada empresa beneficiada, inviabiliza a avaliação

concreta dos valores renunciados “[...] As lacunas no ciclo dessas últimas políticas públicas ocorrem mais comumente quanto às etapas finais, dado que a avaliação de resultados e a correção de procedimentos não se mostram frequentes nas rotinas dos órgãos gestores de renúncias”. (TCU, 2014, p. 11). Assim como a qualificação e quantificação dos beneficiários, identificação do retorno para a sociedade e necessidade efetiva da permissão da renúncia fiscal, classificada tecnicamente pela RFB de gasto tributário. A equipe de auditores do TCU identificou ainda a “[...] ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias; ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias tributárias; deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre RFB e os órgãos gestores” (TCU, 2014, p. 48).

Almeida (2000) condena a desobrigação de escrituração dos valores renunciados em um orçamento específico, por se tratar de um gasto público regular, configurando-se em um dispêndio volumoso de recursos públicos sem o integral controle e acompanhamento por parte dos órgãos públicos. Argumenta que a ausência de lançamento de entradas e saídas dos recursos no orçamento público federal dificulta a gestão do processo de renúncia de receita pública. A falta de visibilidade coloca em cheque a transparência do dispositivo. “[...] Para tornar transparentes os subsídios concedidos por meio do sistema tributário, quantificá-los e identificar propósitos e beneficiários, é fundamental a elaboração de um orçamento de gastos tributários” (ALMEIDA, 2000, p. 47).

Pellegrini (2016) desaprova a prática de renúncia fiscal da maneira como ela é executada. Explica que os recursos que não passam pelo orçamento público estão sujeitos a controles frágeis e frouxos, facilitando a disputa por recursos públicos, por parte dos grupos de interesse mais organizados e com maior poder de pressão sobre os órgãos decisórios, fazendo valer as suas ambições. As “[...] facilidades existentes estimulam a demanda de gastos tributários por parte dos grupos de interesse, especialmente se os gastos diretos estão mais sujeitos a controles do que os gastos tributários” (PELLEGRINI, 2016, p. 12).

O fato de a renúncia fiscal ser considerada um gasto público, que envolve as finanças do Estado, obrigatoriamente implica em necessários ajustes das atividades desenvolvidas pelo Estado, para compensar a receita renunciada, os recursos desviados, além de prejudicar as políticas sociais públicas, contribui com a expansão da dívida pública, pois são recursos que deixam de entrar no caixa do

governo, forçando a emissão de títulos para cobertura dos desenhos fazendários. Pellegrini (2016, p. 14) relata que “[...] o total dos gastos tributários pode ameaçar o equilíbrio das contas públicas, do mesmo modo que a expansão desordenada do gasto direto”.

O autor é um dos críticos da concessão de renúncia de receitas públicas e destaca a parcialidade do procedimento fiscal, por se tratar de um gasto indireto, invisível e de difícil aferição de seus resultados, pois, “[...] Na prática, nem sempre é fácil definir com precisão o universo de contribuintes a ser considerado ou aferir se os contribuintes são atingidos de igual modo por uma determinada desoneração tributária” (PELLEGRINI, 2016, p. 7).

Salvador (2015) aponta que a renúncia de receita pública possui um caráter de privilégio, por contemplar o segmento privado da economia em desvantagem para os demais membros da sociedade brasileira. Se, em momento de crise econômica, existe a necessidade de socorro e os recursos são públicos, os benefícios devem ser extensivos a toda a sociedade, entretanto não é isso que ocorre. A política de renúncia de receita pública desvia recursos públicos em benefício de uma parcela reduzida da sociedade brasileira.

Diante disso, torna-se indispensável a reavaliação da renúncia fiscal, por meio da execução de uma “[...] análise das renúncias tributárias, permitindo assim identificar a transferência indireta e extraorçamentária de recursos para o setor privado da economia”, por se tratar de “[...] um instrumento de socorro às empresas em momentos de crise do capitalismo” Salvador (2015, p. 7), com o uso de recursos públicos.

Para Salvador (2015), a renúncia de receitas públicas (gasto tributário) representa um contínuo favorecimento ao segmento privado e, ao mesmo tempo, escassez de recursos para a execução das políticas sociais públicas, de caráter universal. A renúncia pública, obrigatoriamente gera a necessidade de ajustes fiscais compensatórios, com repercussão no rearranjo dos recursos orçamentários. Essa reconstituição ocorre em prejuízo da camada mais empobrecida da sociedade, por afetar especialmente a seguridade social, (tabela 11).

Para Almeida (2000), estabelecer uma nova sistemática de análise, permissão e execução dos gastos tributários, significa rever as injustiças promovidas pelo sistema tributário brasileiro ao longo dos anos e estabelecer uma reordenação para os gastos públicos do país. O autor orienta que os procedimentos que

envolvem as renúncias fiscais (gasto tributário) devem ultrapassar o campo das estimativas, com o acatamento de uma sistemática que viabilize a integração dos recursos públicos em um orçamento, que contabilize as entradas e saídas dos recursos, possibilitando a visibilidade da renúncia de receita pública, objetivando a permissão da transparência, controle social, acompanhamento, racionalidade na aplicação das finanças públicas e retorno social dos recursos públicos.

Empreender uma análise dos gastos tributários significa introduzir um novo enfoque ao sistema tributário e ao processo de orçamentação e controle do gasto público. Quando os dispositivos legais dispersos na legislação tributária e que acarretam renúncia à arrecadação tributária passarem a ser destacados e organizados segundo os impostos envolvidos, os objetivos perseguidos e os potenciais beneficiários, um importante passo terá sido dado. Esta lista organizada de gastos tributários, quando acompanhada de estimativas da perda de arrecadação corresponde a cada dispositivo legal, é chamada de orçamento de gastos tributários. Trata-se de um importante instrumento que propicia maior transparência e racionalidade no uso de recursos públicos (ALMEIDA, 2000, p. 48).

Por se tratar de recursos públicos, recomenda-se que a renúncia de receita pública, seja objeto de um rigoroso debate, desde o momento da permissão até a prestação de contas final, envolvendo integrantes de todos os segmentos sociais que possam interessar. O DGT não pode ser classificado como um mero anexo ao orçamento público, sem transparência, controle social, efetiva escrituração contábil e sistematização que desemboque na totalidade das renúncias de receitas públicas, que envolva inclusive a apuração do seu produto final.

Para Salvador (2015), o procedimento relativo à renúncia fiscal (gasto tributário) demanda o reconhecimento de sua dimensão política e viabilização da participação efetiva dos segmentos que compõem a sociedade civil, com vista à defesa das ambições coletivas ao aplicar recursos públicos. Por outro lado, o autor ressalva o completo desconhecimento e ausência, por parte dos setores populares, sobre a renúncia de receita pública, decorrente da escassez de informação (apesar da Lei de acesso a Informação - LAI). Na leitura de Salvador (2015), prevalece um completo desinteresse, por parte das autoridades em viabilizar o acesso às informações, relativas ao processo de renúncia fiscal, especificamente, aquelas vinculadas ao orçamento da seguridade social (OSS), parece até ser proposital a manutenção do desconhecimento sobre o discurso oficial, relativo à desconstrução do amparo e proteção social, inclusive as justificativas para a retirada de direitos sociais da previdência social pública.

### 5.3 O DESENVOLVIMENTO DA SISTEMÁTICA DA RENÚNCIA FISCAL

Segundo Salvador (2015, p. 3), a utilização da renúncia de receita pública é um dispositivo que se intensifica, durante as crises próprias do sistema capitalista, para atender os interesses privados, que veem as suas taxas de lucratividade reduzir. A economia brasileira, com alguns pequenos intervalos de prosperidade, vem experimentando, nas últimas décadas, seguidos períodos de crises econômicas. “[...] Após uma breve recuperação em 2010, o crescimento econômico voltou a estagnar em 2011. Com isso, o governo voltou a anunciar várias medidas de renúncias tributárias e incentivos fiscais para socorrer o capital”. Segundo o autor, o Estado brasileiro, seguindo a dinâmica do capitalismo, privilegia o capital privado em detrimento das políticas sociais públicas, especialmente as relativas ao orçamento da seguridade social, com o uso de recursos públicos, pertencentes ao universo da sociedade do país.

Para Salvador (2015), a concessão de benefício fiscal (gasto tributário) vem se constituindo em um modelo de aplicação indireta de recursos públicos que têm sido utilizados como socorro direcionados a um segmento específico da sociedade, vinculados ao capital privado. O autor revela que o dispositivo ganhou destaque, nos primeiros anos do século XXI e, especificamente, após a perturbação econômica e financeira no final da primeira década do atual milênio, que assolou o núcleo central do mundo capitalista exigindo socorro e aprofundamento na utilização do fundo público.

A medida fiscal vem sendo utilizada, com intensidade pelo governo brasileiro, como parte da execução da sua política macroeconômica de socorro ao capital privado. É um modo de execução de política pública, cuja justificativa governamental vincula-se ao processo de estímulo à atividade econômica e expectativa de reflexos sociais, de maneira especial, por ocasião de estagnação da economia ou pela modesta expansão da atividade produtiva, porém pratica-se a renúncia fiscal de maneira permanente. Isso significa que a crise do sistema capitalista é contínua e a retirada de recursos públicos se dá de forma ininterrupta, que gera um panorama de desmonte das políticas sociais públicas como a previdência social, saúde, assistência social entre outras e uma dinâmica contínua de concentração de renda e riqueza.

Apesar da crescente utilização da renúncia de receita pública, nos últimos anos, a economia brasileira não vem apresentando resposta em termos de recuperação. Isso significa que a justificativa sobre a necessidade de executar a renúncia fiscal é improcedente, porque retira recursos das políticas sociais públicas e a economia não recupera. Então, com o aprofundamento da crise no início da década de 2010, houve um processo de aceleração da renúncia fiscal, sem repercussão na atividade econômica e no nível de emprego.

O incremento dos recursos renunciados não resultou na melhoria dos indicadores macroeconômicos da economia brasileira, de maneira suficiente, tanto do ponto de vista social como econômico, pois continuam anunciando um comportamento desfavorável, apresentando padrões numéricos insatisfatórios, em relação à produção e geração do nível de empregos para atender as demandas sociais.

A tabela, a seguir, mostra que a renúncia de receita pública vem apresentando um movimento de crescimento progressivo entre 2006 e 2017, com aceleração nos últimos anos.

**Tabela 08** – Dados comparativos das estimativas de gastos tributários 2006 a 2017. Valores em R\$ milhões.

ANO	PIB	GT	GT/PIB	RFB/Receita Administrada	GT/Receita
2006	2.332.936	65.397	2.80%	372.911	17.54%
2007	2.597.611	88.628	3.41%	431.962	20.52%
2008	3.031.864	99.197	3.27%	479.724	20.68%
2009	3.185.125	116.097	3.64%	671.613	17.29%
2010	3.770.084	135.860	3.60%	775.603	17.52%
2011	4.373.658	152.440	3.49%	938.928	16.24%
2012	4.814.760	181.747	3.77%	992.088	18.32%
2013	5.331.619	223.310	4.19%	1.100.178	20.30%
2014	5.778.953	257.223	4.45%	1.149.166	22.38%
2015	6.000.570	277.139	4.62%	1.191.239	23.26%
2016	6.264.735	270.873	4.32%	1.265.498	21.40%
2017	6.704.672	275.870	4.11%	1.349.863	20.44%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da RFB (2017).

Nota-se que, a partir de 2012, ocorreu uma expansão significativa no uso da renúncia de receita pública (gasto tributário), tanto em relação ao PIB quanto aos recursos administrados pela RFB. A renúncia fiscal alcançou o percentual de 4,62%

do PIB e de 23,34% da receita administrada pela RFB em 2015. Vale ressaltar que, a partir de 2010, a renúncia de receita pública adquire, em média, uma velocidade de crescimento superior à média anterior, tanto em relação ao PIB quanto à receita administrada pela RFB.

A Tabela mostra o processo progressivo das concessões de renúncia fiscal (gasto tributário), nos últimos anos, esses benefícios equivalem aos gastos indiretos executados pelo Estado. “Como as despesas obrigatórias, eles são determinados por leis permanentes, que não são revistas ordinariamente pelo Legislativo a cada ano e crescem em resposta a fatores externos” (BRASIL, 2013b, p. 8).

Verifica-se que a renúncia de receita pública constituiu-se em um instrumento fartamente utilizado, com a justificativa de contrapor os efeitos da crise econômica, mas o auxílio não é extensivo a toda a população, que também sofre com o desajuste econômico. A explicação da medida governamental tem como foco fomentar o aquecimento da economia, cujo intuito econômico e social, visa ao crescimento econômico e à geração de emprego. Porém o que se verifica é o deslocamento de recursos públicos em direção ao segmento privado, sem a exigência de contrapartida social sobre os recursos públicos renunciados.

[...] um programa de fomento baseado em incentivos fiscais apresenta um viés em direção ao planejamento privado e uma política não intervencionista do Estado. Na medida em que as decisões de alocação passam a ser do empresário privado e não do governo, o que ocorreria no caso de transferências diretas (SANTA HELENA, 2009, p. 201).

Santa Helena (2009) desenvolve uma severa crítica sobre a renúncia de receitas públicas, assinalando que a medida fiscal sempre beneficia uma parte do segmento privado. Nessa perspectiva, com a argumentação de resgatar a economia e viabilizar melhorias sociais, em relação as políticas sociais públicas, aplica-se o instrumento que resulta na renúncia de receitas públicas, sem a obrigatoriedade da contrapartida social.

Para Santa Helena (2009), as instituições financeiras e corporações empresariais vêm sendo, continuamente, beneficiadas com recursos públicos, materializados no auxílio governamental por intermédio da elevação da renúncia fiscal. Uma parcela significativa do alívio fiscal oferecido para as corporações privadas é retirada das políticas sociais públicas, via renúncia fiscal e Desvinculações de Recursos da União (DRU), especificamente as que recaem sobre

as contribuições sociais, como: Contribuição da Previdência Social (CPS); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL); e contribuição para o PIS/PASE, direcionadas ao orçamento da Seguridade Social.

Uma das críticas destinadas ao expediente fiscal, que resulta na renúncia de receita pública, trata do descontrole de vultosos recursos públicos enviados ao segmento mais privilegiado da sociedade brasileira, porque são beneficiados com a permissão de ausência de recolhimento tributário e uso de recursos que seriam destinados às políticas sociais públicas. A medida fiscal ignora as necessidades humanas e as dificuldades do universo populacional do país relativos à camada social mais empobrecida.

A prática da renúncia de receita pública (gasto tributário) proporciona maior flexibilidade na manipulação de fundos públicos, por parte do Estado, ao ser comparado aos recursos correntes pertencentes ao orçamento regular da união. Apesar do trâmite no congresso nacional ser contaminado pelos grupos de interesses, pelo menos haveria o confronto de ideias e ambições presentes no ambiente parlamentar, que pode ser alterado com o passar do tempo, em conformidade com o movimento da participação social em cada momento histórico.

O texto constitucional de 1988, a exemplo de seus anteriores, apresenta-se generoso em comandos fixando possibilidades de incentivos fiscais, como nos artigos: 146, III, c, para cooperativas; 156, § 3º, III, serviços de qualquer natureza; 170, IX, e 179, microempresas e de pequeno porte; 180, turismo; 149, § 2º, I, 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, a, estímulos à exportação; 195, § 7º, e 150, VI, c, entidades de assistência social; 215, cultura; 217, IV, desportes; 217, § 3º, lazer como promoção social; 227, § 3º, VI, proteção e guarda de criança ou adolescente órfão ou abandonado; e no art. 40 do ADCT, para a Zona Franca de Manaus (BRASIL, 2013b, p. 5).

O poder público possui liberdade e autonomia de manuseio, direcionamento e independência na alocação de recursos públicos, valendo-se de instrumentos como as medidas provisórias, que raramente encontra oposição após o seu anúncio. As desvinculações de receitas da união, que permite o poder discricionário aos agentes públicos, podendo remanejar recursos públicos. Verifica-se que, mesmo com a legislação atual determinando que a renúncia de receita pública (gasto tributário) tenha prazo definido, o DGT (2017) ainda revela que um número representativo de renúncias fiscais permanece com prazo indeterminado, transformando-se em um presente perene.

[...] a tradição brasileira confere aos benefícios fiscais o formato de “benesse eterna”, já que depois de integrados ao sistema tributário, tais benefícios tendem a nele permanecer indefinidamente, em razão da ausência de fiscalização e de análise de custo-benefício das renúncias de receitas (MENDES, 2012, p. 35).

A política de renúncia de receita pública, relativa aos gastos tributários, na leitura de Pellegrini (2016), não contribui com a dinâmica econômica e social conforme preconiza a justificativa anunciada pelo governo e pela classe empresarial, porque usam-se recursos públicos, sem considerar as implicações que possam resultar em prejuízo social, político, cultural, administrativo e econômico que tenha reflexo no universo da população.

Admitindo a desventura, com o uso do dinheiro público e visando à regulamentação do prazo de validade das renúncias de receita pública, “[...] as LDOs vêm fixando termo final para vigência de renúncias de receitas da União de cinco anos a partir da sua edição, art. 91, § 1º, da LDO/2013” (BRASIL, 2013b, p. 7). Entretanto verifica-se que, no DGT (2017), existem benefícios tributários que não seguem o regramento compreendido no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Apesar da determinação legislativa, que compõe o conteúdo da LRF criada em 2000, limitar o uso indiscriminado de renúncia de receitas públicas, alguns benefícios fiscais são concedidos “*Ad eternum*”. Percebe-se que a LRF não é seguida à risca quando se trata de questões sociais, parece que depende do interesse que está em jogo e a que grupo de pressão ele está sujeito, pois “[...] os gastos, uma vez no sistema, vigoram por prazo indeterminado, e novos gastos são introduzidos, o total se expande continuamente” (PELLEGRINI, 2016, p. 11).

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina, em seu artigo 14, o seguinte:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base

de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. (BRASIL, 2000, [n.p.]).

Salvador (2015) revela que, com o encolhimento de recursos à disposição do caixa do governo, é de se esperar uma reestruturação adversa na distribuição de recursos sobre as políticas sociais públicas, resultante dos necessários ajustes fiscais para fechamento das contas públicas. Jamais ocorreram ajustes desfavoráveis no refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, pelo contrário, rotineiramente, ocorre drenagem de dinheiro do orçamento da seguridade social para a formação do superávit primário destinado à cobertura das despesas financeiras.

Segundo o autor, cabe à sociedade civil se estruturar para participar das decisões relativas ao recolhimento e à aplicação dos recursos públicos, garantindo progressividade na arrecadação e justiça na sua distribuição. Nessa perspectiva, deve-se assegurar a transparência no uso dos recursos públicos; viabilizar o controle social sobre a movimentação dos recursos, de maneira que a oferta de benefícios seja extensiva à sociedade como um todo consiste-se em uma necessidade urgente.

A movimentação dos gastos tributários trata-se de um procedimento, que mobiliza uma quantidade de recursos públicos significativos. As estimativas de bases efetivas sobre gasto tributário (renúncia fiscal) para 2017, segundo a estimativa do DGT da RFB será renunciada em R\$275,8 bilhões, dos quais R\$144,3 bilhões sairão da Seguridade Social, em prejuízo da classe pobre brasileira.

Os recursos que transitam no campo da renúncia de receita pública permitem uma maior flexibilidade de manuseio, comparado aos que trafegam pelo orçamento público da união, porque “[...] os incentivos fiscais são concedidos uma única vez e não necessitam registro anual nos orçamentos. Dessa forma, é muito mais cômodo ao poder público conceder incentivos fiscais” (SANTA HELENA, 2009, p. 201).

A regra de outorga das vantagens fiscais não demanda maiores enfrentamentos políticos, por não fazer parte do debate parlamentar presente no congresso nacional, na ocasião da aprovação do orçamento público tradicional. A autonomia e o controle permitido ao poder público, sobre o manuseio de recursos

públicos, especialmente, as desvinculações de recursos da união (DRU) são praticados mediante a discricionariedade atribuída aos agentes públicos.

Para o TCU (2014), a característica de subjetividade da renúncia de receita pública implica, em dificuldade de realização de uma análise detalhada, sobre o controle e a fiscalização das finanças públicas envolvidas na operação da renúncia fiscal. A operacionalização dos dados relacionados aos gastos tributários é apenas estimada e registrada na perspectiva da extrafiscalidade,<sup>15</sup> não se registra as entradas e saídas de recursos públicos na escrituração fiscal, correspondente ao orçamento público federal. A política de renúncia tributária produz incertezas sobre a quantidade de recursos públicos efetivamente renunciados. Empreende tratamento diferenciado, beneficiando apenas a uma parcela reduzida de agentes privados. Não é possível identificar a quantidade de recursos públicos apropriados por cada segmento econômico e social.

O DGT, da RFB, apenas faz projeções por função orçamentária “*ex-ante*”, cuja atividade é de cunho meramente presumido. A avaliação “*ex-post*” refere-se às estimativas de bases efetivas que também são fundamentadas em uma categoria de análise presumível, sobre o montante renunciado, assentado no método da perda inicial. A medida estima somente os possíveis resultados, pelo fato de terem como referência os valores declarados pelas PF e PJ. “[...] O método da perda inicial de receita é teoricamente bem mais frágil que o método da perda final, ao não levar em conta os efeitos em cadeia da existência do gasto tributário” (PELLEGRINI, 2016, p.10).

A Constituição brasileira de 1988 determina que o

[...] Congresso Nacional e o Tribunal de Contas da União”. “[...] art. 70, caput, cabe ao Congresso Nacional a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, inclusive quanto às renúncias de receita. O art. 71 da CF/88, por sua vez, estabelece o papel do Tribunal de Contas da União como órgão auxiliar do Congresso Nacional no tocante à função de controle externo, cujas atividades de fiscalização abrangem, nos dizeres da Lei 8.443/92 (art. 1º, § 1º), as renúncias de receita”. [...] A extrafiscalidade dos impostos se resumem em algo muito além de uma mera arrecadação de receitas para o Estado, relaciona, principalmente com os deveres constitucionais do Estado, em manter a ordem econômica, política e social. Os impostos com o caráter de extrafiscal

---

<sup>15</sup> “A extrafiscalidade [...] consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados” (PERGUNTE DIREITO, 2012, [n.p.]).

podem ser classificados como aqueles que detêm o propósito de regular a conjuntura estatal (BRASIL, 1988, [n.p.]) (grifo do autor).

A própria revista do TCU (2013) admite que a ausência de controles, referentes às entradas e às saídas, no orçamento público dos recursos renunciados, e a falta de escrituração em um orçamento próprio conduzem à geração de um processo de dificuldades na quantificação e qualificação dos valores envolvidos na renúncia de receita pública (gasto tributário). “[...] uma calibragem mais ajustada do contingenciamento de dotações e das renúncias de receitas [...] poderia se traduzir em uma combinação fiscal mais adequada” Revista do TCU nº 167 (mai/ago, 2013, p. 7). Não é possível precisar as razões pelas quais não se descobriu uma metodologia capaz de identificar os dados reais das renúncias fiscais concedidas. Aparentemente, pressupõe-se que o DGT, da RFB, anuncia apenas estimativas dos presumíveis valores que compõem a renúncia de receita pública, cujo objetivo é socorrer as organizações privadas nos períodos de instabilidade do sistema capitalista.

Uma das questões pouco estudadas sobre o sistema tributário brasileiro refere-se às renúncias tributárias, que são relevantes para a compreensão do custeio do fundo público, isto é, o chamado financiamento indireto da política pública. Para tanto, é necessária a análise das renúncias tributárias, permitindo assim identificar a transferência indireta e extraorçamentária de recursos para o setor privado da economia. Além disso, trata-se de um instrumento de “socorro” às empresas em momentos de crise do capitalismo (SALVADOR, 2015, p. 8-9).

As circunstâncias de presunção que caracterizam a previsão das renúncias fiscais e a ausência de registros das entradas e saídas de recursos públicos, no orçamento do governo federal, dificultam a apuração de resultados anunciados, pois se desconhece a realidade e a quantidade dos recursos renunciados.

Segundo Almeida (2000, p. 49), a gestão da renúncia de receita pública, nos países que fazem parte do bloco subdesenvolvido, são vulneráveis e carregadas de fragilidades. Para o autor prevalecem à ausência de transparência, de controle social, e identificação do destino da renúncia fiscal, afirmando que “[...] É preocupante o fato dos países em vias de desenvolvimento se utilizar amplamente de incentivos fiscais como instrumento de política econômica com pouco ou nenhum controle”. Uma reduzida parcela da sociedade brasileira é distinguida com o benefício da redução ou isenção de tributos, a equalização de juros e a

desresponsabilização de recolhimento da dívida fazendária, por meio da renúncia tributária, financeira e creditícia, respectivamente.

Encontram-se dificuldades em quantificar a totalidade das renúncias fiscais. Por isso estima-se apenas o possível montante de gastos tributários, sem considerar a real repercussão sobre os resultados sociais, culturais, políticos, administrativos e econômicos. Parece que, propositadamente, não se constrói instrumentos de avaliação e acompanhamento sobre as importâncias renunciadas, caso contrário seria escancarado o prejuízo e a feição imperfeita da medida fiscal correspondente a renúncia de receita pública, sobre os cidadãos brasileiros não beneficiados.

Pellegrini (2016, p. 37) assegura que a técnica de presunção expressa incerteza em relação à mensuração de resultados concretos, sobre os impactos decorrentes da política de aplicação da renúncia de receitas públicas, porque “[...] as estimativas precisam ser vistas com cautela por conta das limitações do uso do método da perda inicial de receita e do desconhecimento dos detalhes a respeito de como as estimativas são feitas”.

A renúncia fiscal faz com que o Estado deixe de receber créditos relativos à tributação, haveres financeiros e creditícios, que constituem o montante de recursos públicos que em tese faria parte do fundo público. Na ótica de Pellegrini (2016), para que a renúncia de receita pública seja justificável, é necessário que a extensão do benefício alcance o universo da população brasileira. Caso contrário, torna-se indefensável a prática de renúncia de receita pública, pois todos os contribuintes cooperam com a constituição do fundo público e o procedimento caracteriza uma distribuição desproporcional de recursos públicos.

Os gastos tributários transitam na parte externa do orçamento público, como um instrumento acessório, fato que deixa a ação administrativa muito vulnerável e sujeita a definições tendenciosas por parte dos tomadores de decisão quanto a quem deve receber o benefício tributário, fruto da renúncia de receita pública. É preocupante a declaração do TCU (2014), afirmando que não há norma que discipline a rotina de gestão para a concessão da renúncia fiscal.

Com o fim de conhecer como ocorre a instituição de uma renúncia tributária, a equipe de fiscalização solicitou, por meio dos Ofícios 1, 3 e 4-426/2013-TCU/Semag, de 2/9/2013 (peças 4, 6 e 7), informações aos órgãos centrais, Casa Civil da Presidência da República, MF e MP, respectivamente, sobre o processo de criação de benefícios tributários, incluindo os órgãos envolvidos e suas responsabilidades. Além disso, questionou-se se esse

processo está regulamentado. [...] Os referidos órgãos não informaram claramente sobre a normatização do processo de criação de renúncias tributárias em suas respostas às diligências. No entanto, em reunião realizada com representantes do MF e do MP esclareceu-se que, de fato, não há nenhuma norma que disponha sobre o rito administrativo para criação de benefícios fiscais (TCU, 2014, p. 12).

Observa-se que a literatura disponível sobre renúncia de receita pública, apresenta uma razoável consensualidade entre os estudiosos da área como, por exemplo, Salvador (2015), referindo-se ao efetivo tratamento diferenciado e favorecido da medida, com prejuízo para a sociedade como um todo. Para o autor, a renúncia fiscal implica na perda de receitas públicas e influencia desfavoravelmente as finanças do Estado, com impacto na execução do orçamento da seguridade social.

Salvador (2015) revela que o critério governamental categorizado como renúncia de receita pública, ao desenvolver o procedimento em condições vantajosas, beneficia somente uma pequena parcela de contribuintes. A postura fiscal caracteriza a feição regressiva da distribuição de recursos públicos no Brasil, pois beneficia a classe social mais abastada da sociedade brasileira. Ainda a atitude de privilegiar a classe mais próspera da sociedade é realizada com retirada de dinheiro público, dos mais pobres, aprofundando as desigualdades entre os estratos sociais.

Em relação à memória dos cálculos sobre as renúncias de receitas públicas, a análise e a demonstração dos indicadores não ultrapassam a seara das estimativas. Diniz e Afonso (2014) relatam que os DGT formulados pela RFB são incompletos pelo motivo de não deixarem explícito o detalhamento operacional de apuração dos resultados. Eles indicam que os números relativos às estimativas de renúncia fiscal (gasto tributário) deveriam ser apurados no final de cada exercício, explicitando os beneficiários e os resultados sociais e econômicos alcançados com a política pública para justificar a sua continuidade ou não.

Pellegrini (2016) critica o uso da metodologia da perda inicial de receita como instrumento de projeção dos gastos tributários. Argumenta que a sistemática permite a simplificação dos cálculos e, ao mesmo tempo, fragilidade no levantamento dos recursos renunciados. Deve-se considerar somente o prejuízo inicial da receita de maneira estática, por ocasião da autorização da renúncia fiscal, sem imaginar os

possíveis desdobramentos no andamento do processo, que poderão provocar distorções, em relação aos dados concretos. Então,

[...] Existem dois métodos principais. O método da perda inicial de receita é o mais empregado por conta da sua simplicidade. Consiste apenas em calcular a perda inicial de receita decorrente da introdução do gasto tributário, tudo o mais constante, notadamente o comportamento do contribuinte. Assim, se o gasto tributário se refere ao IVA e consiste em aplicar uma alíquota inferior à alíquota da estrutura básica do imposto, a perda de receita corresponde à diferença entre a alíquota normal e a alíquota inferior, aplicada sobre a base tributada. A distorção é ampliada quando as estimativas relativas a cada gasto tributário são somadas para se chegar ao total da perda de receita. Essa informação é importante para avaliar a evolução desse total ao longo do tempo ou comparar os vários países (PELLEGRINI, 2016, p. 9-10).

O autor classifica como mais eficiente o uso da verificação sobre a conjuntura contemporânea, considerando parâmetros mais ajustados e com maior aproximação da real situação, cujo resultado seria produto da sua dimensão em termos qualitativos e quantitativos, o que destacaria os seus reflexos sociais, econômicos e políticos *ex-post* sobre os números finais. O autor orienta a utilização do método da perda final, pois segundo ele, apesar de apresentar maior dificuldade na aplicação seria mais eficiente. O “[...] método da perda final de receita é mais complexo, pois calcula a perda de receita levando-se em conta os efeitos em cadeia advindos da introdução do gasto tributário” (PELLEGRINI, 2016, p. 10).

Na percepção de Salvador (2017), a carência de estudos sobre a renúncia fiscal é nítido, indispensável e urgente, nos três níveis de governo, Municipal, Estadual e da União. O autor aconselha a adoção de uma agenda de pesquisa permanente para diagnosticar como os benefícios da política de renúncia de receita pública (gasto tributário) estão sendo recepcionados por toda a sociedade, em relação ao destino e se há necessidade efetiva de autorização de renunciar receita pública nos patamares atuais.

O autor também indica a execução de um estudo amplo, especificamente, sobre a duração das renúncias de receitas, o acompanhamento, a aplicação, os controles e as avaliações, com a participação dos os interessados, inclusive a sociedade civil, com o objetivo de definir uma sistemática que seja capaz de mostrar os resultados alcançados, além da simples presunção de renúncia de receita pública executada pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Para Salvador (2015), as renúncias tributárias geram regressividade no sistema contributivo e distributivo brasileiro. Pelo seu tratamento diferenciado e favorecido. A natureza regressiva da renúncia de receita pública contribui com o processo de concentração de renda e riqueza no país. A renúncia de receita pública, da forma como ela é praticada no Brasil representa o tributo ao avesso, por beneficiar os contribuintes mais abastados em prejuízo dos mais pobres.

A interferência sobre o erário tem repercussão negativa na oferta de políticas sociais públicas. A regra que institui os incentivos fiscais propõe ao segmento privado a redução do recolhimento de tributos, com a argumentação de promover o desenvolvimento econômico e social. Entretanto, para o autor, esse procedimento fiscal do governo ampara somente uma parte da sociedade, abastecendo financeiramente a iniciativa privada em detrimento das políticas sociais públicas.

Na perspectiva de Salvador (2017), a renúncia de receita pública penaliza os mais pobres, ao negar a oferta de políticas sociais públicas fundamentais, para a obtenção de uma vida com dignidade. Reduz a capacidade potencial do tributo e compromete o financiamento dos serviços sociais públicos de caráter universal, cujas vantagens, paradoxalmente, são concedidas aos cidadãos mais prósperos.

Segundo Afonso e Diniz (2014), a renúncia de receita pública merece um olhar cauteloso e uma análise profundamente criteriosa, decorrente do seu impacto econômico e social. A carência de detalhamento no diagnóstico se justifica em decorrência do envolvimento de vultosas importâncias que são renunciadas. Os autores criticam a falta de transparência e coerência na maneira como são distribuídas as renúncias de receitas públicas no Brasil.

Segundo os autores, cabe um processo de análise sobre a identificação de quais e como são as políticas sociais públicas atingidas com a renúncia de receita pública (gasto tributário). Merece um estudo continuado e aprofundado para identificar o patamar de prejuízo que cada uma delas sofre em decorrência dos ajustes fiscais, a partir da efetivação da renúncia, uma vez que a desistência de recebimento de recursos envolve obrigatoriamente a compensação ou o corte de gastos públicos, por meio de ajuste escritural, caso contrário, a contabilidade fica em aberto. Diante disso, as “[...] estimativas precisam ser vistas com cautela por conta das limitações do uso do método da perda inicial de receita e do desconhecimento dos detalhes a respeito de como as estimativas são feitas, além das dúvidas acerca

de como os gastos tributários são separados das demais desonerações tributárias” (PELLEGRINI, 2016, p. 37).

O princípio primário da contabilidade, relativo à técnica de escrituração que compreende o método das partidas dobradas, defende que cada crédito equivale a um débito. Então, os valores renunciados necessariamente exigem uma compensação, a qual deve sair de algum lugar, e pelas demonstrações apresentadas nesta tese, mais de cinquenta por cento, dos recursos públicos renunciados saem do orçamento da Seguridade Social, prejudicando as políticas relativas à previdência social, saúde e assistência social.

A renúncia de receita pública, em relação às políticas sociais públicas, possui duas particularidades que oportunizam a escassez de recursos na área social. A primeira delas resulta da execução da política fiscal, correspondente ao processo de arrecadação, pela sua regressividade e na renúncia fiscal, que oferece benefícios diferenciados e favorecidos a uma parcela específica da sociedade brasileira. A segunda modalidade está corporificada na redução da aplicação de recursos, nas políticas sociais tais como: educação, saúde, assistência social, entre outras, por meio do remanejamento de verbas, já consagradas e destinadas, por ocasião da homologação da lei orçamentária anual. Para isso, é utilizado o instrumento conhecido como Desvinculação das Receitas da União (DRU), que recentemente passou de 20% para 30% do orçamento público, concedendo autonomia discricionária ao poder público, podendo remanejar recursos públicos, dentro de determinadas condições, até este patamar, conforme seus interesses e de seus aliados.

Em 2015, a DRU subtraiu R\$ 63 bilhões da conta da Seguridade Social. A utilização desse expediente para construir uma conta de déficit da Seguridade Social demonstra que o interesse real na desvinculação nunca foi resolver problemas de gestão financeira de recursos, mas potencializar os discursos em prol das reformas para supressão de direitos financiados pela Seguridade Social (ANFIP, 2016, p. 36).

O outro instrumento fartamente utilizado pelo governo, com a argumentação de melhoramento econômico e social, são as renúncias fiscais (gasto tributário). Entretanto, Carvalho (2011) relata que a área educacional brasileira vem sofrendo um contínuo processo de privatização do ensino superior, desde a segunda metade do século XX. Durante o regime militar, o governo, por pressão do progressivo

crescimento demográfico, da urbanização e da industrialização, atendeu à pressão da classe média que clamava por abertura de vagas na graduação. A abertura coincidiu com os interesses do segmento privado, cobiçando em atuar no campo educacional.

Na visão do autor, o procedimento foi realizado para agradar o estrato social que apoiava o regime que se encontrava no poder e, ao mesmo tempo, contribuiu com o desmantelamento do ensino superior público. Concedem-se benefícios fiscais às corporações de ensino particular, garantindo-lhes privilégios ao desobrigá-los do recolhimento de tributos ao fisco nacional, sem a transparência e a exigência de contrapartida social, que pudesse beneficiar o conjunto da sociedade brasileira.

A Lei nº. 5.172/66, que instituiu o Código Tributário Nacional, em concordância com a Constituição Federal de 1967, determinava que não houvesse incidência de impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços dos estabelecimentos de ensino de qualquer natureza. Em outras palavras, os estabelecimentos privados gozaram do privilégio, desde a sua criação, de imunidade fiscal, não recolhendo aos cofres públicos a receita tributária devida (CARVALHO, 2011, p. 3).

Para a obtenção da imunidade fiscal, classificaram-se as entidades de ensino superior, na órbita privada, em três grandes categorias, a saber:

- a) filantrópicas: para adquirir esta classificação é necessário obter a declaração de utilidade pública (federal, estadual ou municipal) e o de entidade beneficente de assistência social, adquirido no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). Para se obter essa classificação, não se permitia a distribuição de lucros nem remuneração dos seus condutores;
- b) sem fins lucrativos: são organizações privadas que possuem personalidade jurídica que tenha como meta a realização de objetivos comuns e a ausência de finalidade lucrativa, entretanto, mobilizaria recursos;
- c) instituições com fins lucrativos: a motivação fundamental é a busca de lucratividade ao desenvolver a sua atividade econômica.

Essas corporações passaram a receber tratativas diferenciadas e favorecidas, ao gozar de benefícios fiscais vantajosos. Então, o padrão de regalias que cada uma recebe depende da sua categorização. De qualquer maneira, Carvalho (2011) assegura que, independentemente da classificação, o procedimento fiscal

representa a privatização do ensino público, ao oferecer condições privilegiadas ao segmento particular da educação, em detrimento da manutenção e estruturação do segmento público.

As medidas acarretaram sequelas comprometedoras na qualidade da produção do conhecimento e viabiliza a desconstrução da estrutura educacional pública de caráter universal. O procedimento passou a direcionar vultosos recursos oficiais, em circunstâncias favorecidas às organizações vinculadas ao segmento privado da educação, com o recebimento de vantagens tributárias. Por outro lado, reduziram-se os investimentos nas instituições de ensino público, destruindo a política e desmontando a estrutura de educação oficial. Para Chaves (2010, p. 2) “[...] o Estado vem desenvolvendo uma política expansionista de cunho privado, materializada, principalmente, no estímulo à criação de instituições isoladas de ensino superior e transformando, paralelamente, os espaços públicos e democráticos em espaços privados regidos pela lógica individualista, economicista, optando pelo fortalecimento da ordem capitalista”. A expansão do financiamento do campo particular da educação superior vem ocorrendo, por meio de dispositivos relacionados à renúncia de receitas públicas materializadas nas

[...] isenções tributárias; isenção da contribuição previdenciária das instituições filantrópicas; bolsas de estudo para alunos carentes via programa do crédito educativo hoje transformado no Fundo de Financiamento ao Estudante de Ensino Superior (FIES); empréstimos financeiros a juros subsidiados por instituições bancárias oficiais como o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES; o Programa Universidade para Todos – PROUNI; dentre outras formas de estímulo ao setor privado (CHAVES, 2010, P. 2).

O Programa Universidade para Todos (Prouni) significa uma renúncia fiscal que encaixa no âmbito do gasto tributário e, na leitura de Chaves (2010, p. 2), “[...] representa a continuidade da manutenção do crescimento do segmento particular por meio da sustentação financeira de estabelecimentos educacionais privados”, com recursos públicos que saem dos cofres do Estado. A iniciativa é uma política individualista e focalizada, apesar de que no curto prazo pode possibilitar o ingresso de estudantes de baixa renda na universidade, no médio e longo prazo favorece o enfraquecimento e escassez de recursos educacionais no espaço público e universal. A continuidade deste processo viabiliza a destruição da estrutura

educacional relacionada à universidade pública. Diante disso, o autor condena a estratégia por se tratar de privatização do ensino superior brasileiro.

Na leitura de Carvalho (2011), as corporações privadas foram beneficiadas duplamente, ao serem desobrigadas do recolhimento de tributos e, ao mesmo tempo, serem agraciadas com o preenchimento de vagas em cursos de baixa procura, que já eram ociosas, além disso, sem a possibilidade de inadimplência, pois as bolsas são patrocinadas pelo não recolhimento de tributos. Assim, torna-se um programa que oferece benefícios individuais e irriga a rentabilidade da educação particular. Então, apesar de no curto prazo oferecer oportunidades individuais; no médio e longo prazo promove o desmonte da estrutura pública de ensino superior. Para Carvalho (2011, p. 3), “[...] o instituto da desobrigação fiscal, no campo da educação superior, faz com que as instituições privadas progressivamente passem a ocupar o espaço disponibilizado e não preenchido pelo poder público”.

Nessa perspectiva, a oferta de bolsas do Programa Universidade para Todos significa o desenvolvimento de uma política educacional individual e de curto prazo. Entretanto, num período mais elástico, deixa de gerar melhorias nas condições de oferta da estrutura oficial universitária. A medida não é estruturante atrapalha e compromete a oferta de recursos educacionais, de característica pública. Costa afirma que

[...] não é desprezível o valor dos tributos não embolsados pelo Poder público federal. Isso torna problemático o PROUNI, considerando a evasão fiscal que causa, fazendo com que o valor seja retido pelo empresariado do setor privado, representando um ganho adquirido com a criação do Programa para as mantenedoras das IES privadas. Neste sentido, o valor embolsado pelo setor privado decorrente do programa reitera o fato de existir, por parte do Governo, incentivo e uma espécie de estímulo para expansão e manutenção do sistema da educação privada, mantendo os lucros na própria Instituição ou monopólios educacionais (COSTA 2013, p. 8).

Na leitura de Costa (2013, p. 8), o Programa Universidade para Todos caracteriza-se como “[...] renúncia fiscal em troca de bolsas de estudos aos estudantes carentes, o governo realiza transferências de recursos orçamentários para concessão de bolsas permanência e o uso do crédito estudantil como medida complementar”. O benefício fiscal concedido ao segmento privado da educação superior não atinge os seus objetivos, uma vez que se torna perceptível a manutenção da desigualdade educacional país afora. A decisão governamental, que

culmina na prática de renúncia de receita pública (gasto tributário), na educação, não é um mecanismo estruturante e de longo prazo, pois deixa de privilegiar o efeito multiplicador do conhecimento, apenas incrementa uma política de educação focalizada em segmentos específicos da sociedade, contribuindo com a lucratividade do segmento privado, além de estrangular a estrutura física e pedagógica do ensino público superior.

Nessa perspectiva, Chaves (2006) argumenta que a medida governamental resultou na elevação da rentabilidade do setor educacional privado brasileiro, assumindo proporções internacionais, inclusive com negociações de suas ações em bolsas de valores mobiliários até em outros países. A autora ainda denuncia a

[...] privatização/mercantilização da educação superior brasileira, que possibilitou a [...] 'formação de oligopólios com a criação de redes de empresas e/ou fusão de IES privadas do país, por empresas de capital nacional e internacional de ensino superior e pela abertura de capital destas nas bolsas de valores' (CHAVES, 2009, p. 10).

Para Carvalho (2011), a destinação favorecida de recursos públicos, no espaço educacional superior serve para alimentar a lucratividade do setor privado. O autor afirma que o incremento no lucro das instituições de ensino superior a partir das concessões de renúncias fiscais ultrapassa o benefício social que o segmento particular oferece à sociedade brasileira.

O Fundo de Financiamento Estudantil (Fies) desenvolve a mesma lógica do Prouni: destina verbas públicas em condições vantajosas ao setor privado, cuja postura representa mercantilização do ensino de 3º grau. As corporações privadas, ao aproveitar da medida governamental, visam em primeiro plano à perseguição da ampliação da margem de rentabilidade dos seus negócios particulares.

A busca da lucratividade constitui-se no elemento de primeira grandeza para o segmento privado. Por isso, a destinação permanente de recursos públicos, via renúncia de receitas públicas, em benefício ao setor privado do ensino superior, favorece o abastecimento do lucro do negócio privado sem levar em conta a qualidade e a disseminação do conhecimento, bem como o retorno social do dinheiro público destinado, em termos de contrapartida. A legislação brasileira sobre a educação continua se transformando de modo a favorecer o setor privado. Depois da

[...] aprovação da lei de nº 9.394/1996, as normatizações para o ensino superior, como no caso das leis, dos decretos, das medidas provisórias, das resoluções e das portarias passaram a receber uma maior atenção, no intuito de se elencar a contribuição dessas medidas para o setor privado do segmento particular, tendo em vista certos aspectos, como o processo de regulação, de supervisão e de fiscalização por parte dos Poderes Públicos; ou as políticas públicas para o financiamento estudantil, a renúncia fiscal das IES e as bolsas de estudo; etc. [...] o Estado é um importante ator que incentivou a expansão do ensino superior privado, em especial aqueles com finalidades lucrativas, por meio de extensas legislações (COSTA, 2016, p. 32).

A utilização da renúncia de receita pública, no campo da educação superior brasileira, assumiu uma dimensão destacada nas últimas décadas do século XX e continua no novo milênio. Essa política tornou-se sujeito fundamental na proliferação das organizações particulares de ensino universitário nacional e internacional, transformando-se em fonte de alimentação da rentabilidade do setor educacional privado.

A concessão de bolsas de estudo e financiamento favorecido contribuiu para a majoração do número de matrículas, a queda da inadimplência, a redução de despesas e, conseqüentemente, o aumento do lucro das instituições particulares. Ainda, a partir de 2005, essas organizações receberam o benefício de isenção referente ao pagamento de impostos e contribuições federais, pois a “[...] isenção de impostos e contribuições para as instituições lucrativas e não lucrativas refere-se a uma concessão governamental atrelada ao cumprimento dos termos de adesão ao PROUNI, sujeita ao poder discricionário do MEC” (CARVALHO, 2011, p. 4).

Os benefícios fiscais e a liberalização por parte dos últimos governos brasileiros ainda permitiram cursos rápidos voltados para a aprendizagem desvinculada da pesquisa, direcionados a atendimentos das demandas de mercado, com focalização na lucratividade do segmento educacional privado.

Observa-se que o governo usa a renúncia de receita pública (gasto tributário), como medida compensatória às ações complementares relativas às funções singulares de Estado, repassando-as às entidades de natureza privativa, fazendo concessões vantajosas e privilegiadas. “[...] Ao longo do processo de elaboração do PROUNI em face da atuação das pressões das associações representativas das instituições particulares, é possível afirmar que houve flexibilização de requisitos e a redução da contrapartida por parte das instituições particulares” (CARVALHO, 2011, p. 4).

#### 5.4 BENEFÍCIOS FISCAIS E A POLÍTICA DE SAÚDE

A renúncia de receita pública, que retira dinheiro do setor da saúde, requer uma revisão do procedimento, pelo fato da dotação orçamentária já ser insuficiente para atender a demanda corrente, especialmente do segmento mais pobre da sociedade brasileira. Além do mais, trata-se de uma política social pública de primeira necessidade, pois a medida fiscal, segundo Ocké-Reis (2014, p. 75), “[...] induz o crescimento do mercado de planos de saúde, em detrimento do fortalecimento do SUS.” Enquanto a oferta de serviços da saúde padece com a escassez de material de apoio, recursos tecnológicos e disponibilidade de profissionais especializados, o instituto da renúncia fiscal drena recursos públicos para o segmento privado da saúde.

Com base em uma política fiscal anticíclica, os recursos oriundos da renúncia poderiam ser aplicados na atenção primária – no Programa de Saúde da Família (PSF), de prevenção – e na média complexidade – em unidades de pronto atendimento (UPAs), com profissionais especializados e recursos tecnológicos de apoio diagnóstico e terapêutico. [...] Nada garante, entretanto, que o governo federal transforme gasto indireto (tributário) em gasto direto, apesar de o subsídio destinado ao consumo dos planos privados de saúde ter alcançado a cifra de R\$ 7,7 bilhões em 2011 (OCKÉ-REIS, 2014, p. 75).

Para o autor, a renúncia de receita pública, no segmento da saúde, gera uma situação de desprovido e injustiça social, e favorece os estratos superiores de renda, patrimônio e atividades econômicas lucrativas, em prejuízo dos segmentos mais carentes da sociedade brasileira. Os valores inclusos nos recibos de gastos com saúde, e utilizados como abatimento nas despesas, por ocasião do ajuste anual do imposto de renda, são vantagens destinadas ao setor privado, que abastece os rendimentos da saúde particular. Por outro lado, provoca dano à saúde pública e universal.

Esse benefício possui característica parcial e regressiva, especialmente ao beneficiar a parcela mais abastada da sociedade, o que expressa, na prática, um incremento da desigualdade social, no atendimento de política social pública fundamental para uma vida digna. Isso revela que a medida possui uma particularidade perversa, ao produzir distorções em um campo vital para a sociedade brasileira. E, ao mesmo tempo, desconsidera o princípio da universalidade previsto na determinação constitucional brasileira de 1988. Este procedimento pode estar

revelando a quem o Estado brasileiro está privilegiando em decorrência do direcionamento de recursos que compõem o fundo público.

Na sequência, a tabela 09 mostra a aplicação do orçamento federal em algumas funções escolhidas sobre a alocação de recursos públicos. O exercício compara a destinação de recursos públicos para o refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, com gasto tributário e orçamento da saúde, em relação ao orçamento público federal.

**Tabela 09** – Distribuição do Orçamento Federal por funções selecionadas entre 2006 e 2017.

Valores em R\$ bilhões.

ANO	Orçamento Federal Total	CATEGORIAS DE GASTOS					
		Refinanciamento juros e amortização da Dívida Pública		Gasto Tributário		Orçamento da Saúde	
2006	1.186	541	45,62%	65	5,48%	44	3,71%
2007	1.232	565	45,86%	88	7,14%	46	3,73%
2008	1.302	492	37,79%	99	7,60%	52	3,99%
2009	1.482	544	36,71%	116	7,83%	59	3,98%
2010	1.573	581	36,94%	135	8,58%	66	4,20%
2011	2.048	929	45,36%	152	7,42%	77	3,76%
2012	2.225	911	40,94%	181	8,13%	91	4,09%
2013	2.250	900	40,00%	223	9,91%	99	4,40%
2014	2.476	990	39,98%	257	10,38%	106	4,28%
2015	2.860	1.129	39,48%	277	9,69%	121	4,23%
2016	3.000	1.348	44,93%	270	9,00%	118	3,93%
2017	3.500	1.794	51,26%	275	7,86%	125	3,57%

Fonte: Elaboração do autor com auxílio dos dados da LOA entre 2010 e 2014 – MPOG – Seção I – Estimativa da Receita e Gasto Tributário – DGT.

A tabela 09 revela a discrepância que existe na alocação de recursos do orçamento público brasileiro, entre os anos 2006 e 2017, sobre previsões das funções orçamentárias: refinanciamento, pagamento de juros e amortizações da dívida pública, gasto tributário e os gastos com a saúde. Isso significa que a renúncia de dinheiro público pode estar comprometendo o atendimento adequado, para os cidadãos brasileiros que dependem de políticas sociais públicas essenciais para o alcance de uma vida digna.

O favorecimento da atividade econômica particular, no âmbito da saúde com recursos públicos, dá-se em detrimento das condições estruturais e estruturantes do SUS. O procedimento retira recursos e prejudica o funcionamento do sistema, que é fundamentado na regra da universalidade<sup>16</sup> e atende política social pública indispensável para a sociedade.

A renúncia de receita pública, na área da saúde, aprofunda a regressividade do sistema público de saúde (SUS), porque compromete o atendimento da população desprovida de recursos. A prática aprofunda a disparidade da distribuição *per capita* do gasto público e gera vantagens ao complexo privado de saúde. Ao oferecer o benefício fiscal, o próprio Estado desconstrói o princípio da universalidade, ao disponibilizar bens e serviços públicos de modo seletivo, ao segmento privado da saúde. A medida prejudica o atendimento das necessidades primárias da população carente.

Nota-se que a permissão de abatimento dos gastos médico-hospitalares, sem limites, beneficia, em tese, quem teria condições de pagar e possuir um plano privado de saúde. Essa vantagem prejudica a classificação *per capita* do gasto público e distribui vantagens ao agrupamento privado de saúde. Ao escolher a oferta de benefício fiscal ao setor privado, o governo deixa de disponibilizar bens e serviços públicos de acordo com a demanda e as necessidades dos cidadãos, conforme determina o princípio da universalidade disposto na constituição federal de 1988.

Ocké-Reis (2014) propõe que o Ministério da Saúde analise, de maneira imediata, a situação em que se encontra o SUS brasileiro e os impactos causados pela renúncia de receita pública no segmento da saúde, por ser considerado

---

<sup>16</sup> O direito ao atendimento não depende da capacidade de pagamento, mas sim das necessidades humanas e sociais de cada cidadão.

imprescindível à população brasileira. Da mesma maneira, sugere que sejam buscadas alternativas no sentido de estabelecer limites, planejar a redução, desenvolver uma política regulatória ou mesmo investigar a possibilidade de extinção do gasto tributário no setor, pelo fato de representar retirada de dinheiro público que atende uma necessidade primária da sociedade para incrementar a lucratividade da saúde privada.

A próxima tabela mostra que, entre os anos de 2006 e 2017, o crescimento dos recursos destinados à renúncia de receita pública, no conceito de gasto tributário, vem apresentando uma tendência de elevação superior aos recursos destinados ao setor da saúde pública. A tabela revela os gastos tributários, os gastos com a saúde e faz uma comparação entre os anos selecionados, em quantas vezes a renúncia de receita pública classificada como gasto tributário cobriria o orçamento da saúde.

**Tabela 10** – Gastos tributários e gastos com a saúde, entre os anos 2006 e 2017.

Valores em R\$ milhões.

Ano/Categoria de gastos	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>GASTO TRIBUTÁRIO</b>	65.397	88.628	99.197	116.097	135.860	152.440	181.747	223.310	257.223	277.139	270.873	275.870
<b>ORÇAMENTO DA SAÚDE</b>	44.276	46.399	52.578	59.519	66.703	77.149	91.754	99.272	106.019	121.011	118.472	125.380
<b>GT/ORÇAMENTO DA SAÚDE</b>	1,48	1,91	1,89	1,95	2,04	1,98	1,98	2,25	2,43	2,29	2,29	2,20

**Fonte:** Elaboração própria com auxílio dos dados da LOA entre 2006 e 2017– MPOG – Seção I Estimativa da Receita e Gastos Tributários – Estimativas de bases efetivas, da RFB, entre 2006 e 2017.

A tabela 10 mostra que a soma de recursos correspondente à estimativa de renúncia de receita pública (gasto tributário), espelha uma predisposição de crescimento induzido, que supera o montante de recursos que o orçamento público da união remeteu para o cômputo da saúde, entre os anos de 2006 e 2017. Em 2006, os recursos renunciados por intermédio dos gastos tributários eram equivalentes a 1,48 orçamentos da saúde. Já, em 2014, a receita pública renunciada coincidiu com 2,43 orçamentos da saúde.

Ao longo dos anos analisados, a renúncia fiscal relativa à saúde apresentou uma ligeira movimentação de crescimento, em relação aos gastos destinados ao orçamento da saúde. Na média, chegou a 2,06 vezes o orçamento da saúde. As políticas sociais públicas pertencentes ao orçamento da Seguridade Social jamais deveriam ser objeto de renúncia fiscal por se tratar de políticas essencialmente vitais à obtenção de uma vida digna.

De acordo com o anexo III, Ocké-Reis (2014) anuncia que a renúncia de receita pública, entre os anos de 2003 e 2012, abocanhou valores que superaram 29% dos recursos designados ao Ministério da Saúde, em média anual. A renúncia de receita pública, em 2006, consumiu aproximadamente 31% dos recursos designados ao setor pela lei orçamentária. Em 2012 o gasto tributário consumiu 23% dos R\$ 98,37 bilhões do orçamento do Ministério da Saúde, o que resultou em um montante de R\$18,3 bilhões, que foram suprimidos do orçamento da saúde e remetidos ao segmento privado.

## 5.5 A ENGENHOSIDADE DA RENÚNCIA DE RECEITA PÚBLICA

A tabela a seguir revela o procedimento da constituição do gasto tributário e em quais políticas ele predomina. O desfalque recai sobre as seguintes contribuições sociais: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição Social para o PIS-Pasep e Contribuição para a Previdência Social.

**Tabela 11 – Gastos tributários – consolidação por tipo de tributo valores nominais e percentuais em anos selecionados.**

Valores em R\$ milhões.

<b>TRIBUTO</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins	42.950	54.767	60.432	63.364	62.575	62.178
Contribuição para a Previdência Social	30.663	44.768	57.956	66.486	57.736	58.351
Contribuição Social para o PIS-Pasep	8.412	10.869	12.010	12.705	12.499	12.362
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	8.185	9.046	9.856	10.507	10.977	11.495
<b>Total dos gastos tributários sobre a Seguridade Social</b>	<b>90.210</b>	<b>119.468</b>	<b>140.254</b>	<b>153.062</b>	<b>143.787</b>	<b>144.386</b>
Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	32.172	35.831	39.374	41.203	43.392	45.228
Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF	27.881	31.300	35.072	39.932	41.331	42.925
Imposto sobre Produtos Industrializados - Operações Internas - IPI-Interno	17.954	20.904	24.307	23.126	22.827	23.866
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF	4.696	5.535	7.152	8.673	9.656	9.263
Imposto sobre Importação - II	2.905	3.485	3.514	3.465	2.957	3.084
Imposto sobre Produtos Industrializados - Vinculado à Importação - IPI-Vinculado	2.679	3.166	3.272	3.272	2.815	2.932
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	2.063	2.125	2.720	2.778	2.929	2.953
Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	1.149	1.476	1.518	1.585	1.132	1.185
Imposto s/ Propriedade Territorial Rural - ITR	30	32	34	37	40	42
<b>Total dos demais gastos tributários</b>	<b>91.529</b>	<b>103.836</b>	<b>116.963</b>	<b>124.071</b>	<b>127.079</b>	<b>131.487</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>181.739</b>	<b>223.304</b>	<b>257.217</b>	<b>277.133</b>	<b>270.866</b>	<b>275.864</b>
Gasto tributário retirado da Seguridade social	<b>49,64%</b>	<b>53,50%</b>	<b>54,53%</b>	<b>55,23%</b>	<b>53,01%</b>	<b>52,34%</b>
Demais Gastos Tributários	<b>50,36%</b>	<b>46,50%</b>	<b>45,47%</b>	<b>44,77%</b>	<b>46,91%</b>	<b>47,66%</b>

Fonte: Elaboração do autor com base na RFB (2017, p. 144-147).

Observa-se que somente a renúncia fiscal sobre a Cofins, que é uma das principais contribuições sociais, responsáveis pelo financiamento do orçamento da Seguridade Social, somente para o ano de 2017 está prevista, uma renúncia de receita pública na ordem de R\$62,1 bilhões. Esta renúncia de recursos públicos representa 22,53% do valor de todas as renúncias fiscais (gasto tributário) do ano, controlada pela RFB, cuja estimativa total, para o ano de 2017, perfaz um montante de R\$275,8 bilhões (RFB, 2017).

Vale destacar que depois que institui uma renúncia de receita pública, ela se torna uma benesse constante, com tendência a ampliar-se ou ser substituída. Conseqüentemente, o ato de renunciar recursos públicos enfraquece o potencial de financiamento das políticas sociais públicas, no caso específico, com efeito direto no orçamento da Seguridade Social. Com o encolhimento da recepção de recursos é de se esperar uma deterioração nas condições de oferta e manutenção das políticas sociais públicas, inclusive as que integram a Seguridade Social.

A renúncia fiscal exige ajustes compensatórios, remanejamento e restrição de recursos que financiam as políticas sociais públicas, que afetam diretamente os direitos sociais básicos. As “[...] desonerações reduzem o orçamento da seguridade social, o que resulta na diminuição dos recursos disponíveis para os direitos sociais de todos os brasileiros, como saúde, assistência social e previdência social” (LIMA, 2017, p.27).

A Previdência Social também é vítima da renúncia fiscal, além da repercussão provocada pela redução de receitas, advinda das contribuições que financia a Seguridade Social, a própria Previdência Social padece com as renúncias de receitas públicas, especificamente, as previdenciárias concedidas sobre a folha de pagamento, sobre as contribuições patronais, conhecidas como “desoneração da folha de pagamento”. Para 2017, somente a estimativa do perdão de dívida para com a previdência, relativo ao aporte patronal, é de R\$58,3 bilhões.

Apesar de não ser objeto de investigação desta tese, somente para registro a RFB “[...] identificou irregularidades no pagamento da contribuição previdenciária em 46.483 empresas de pequeno e médio porte. Esse grupo apresentou dados inconsistentes na hora de acertar as contas com o Leão, o que indica uma sonegação de R\$1,406 bilhão” (26/09/2017 - 13h59 - Atualizada às 14h12 - por agência o globo). É importante observar que a informação trata apenas de empresas

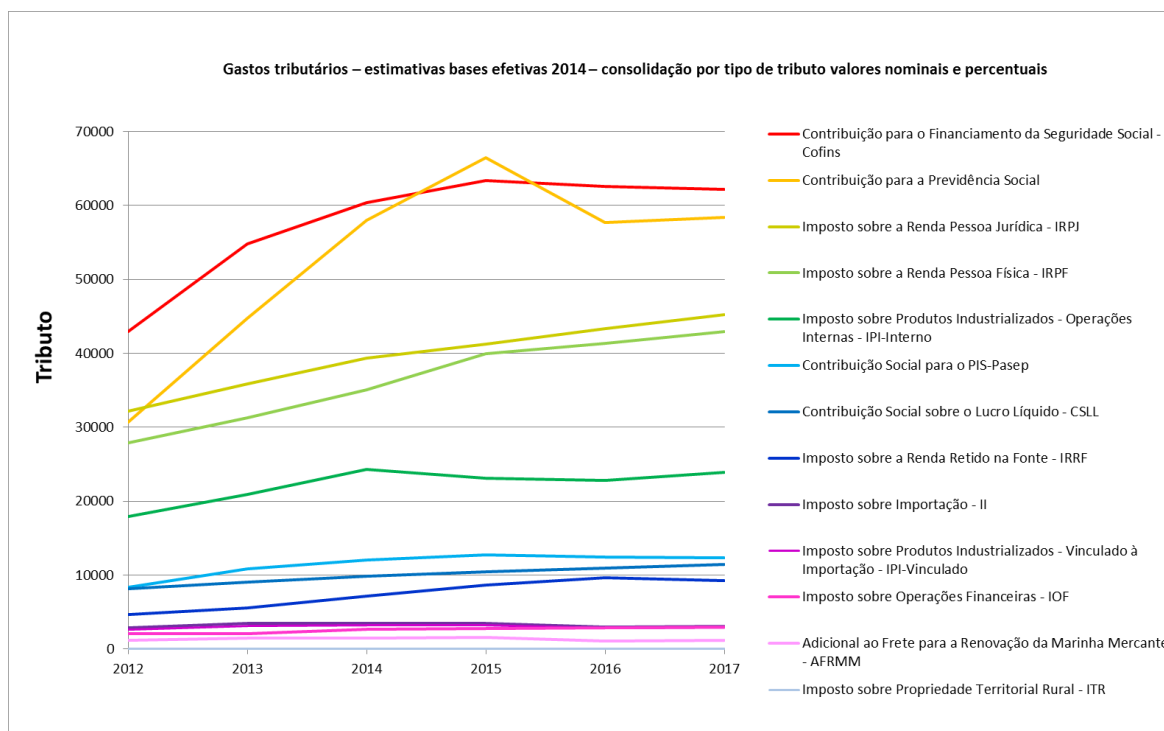
de pequeno e médio porte. A renúncia fiscal deste grupo de empresas trata-se do enquadramento classificado como “Simples Nacional”.

Tratando-se do orçamento da seguridade social, a tabela ainda revela a renúncia de mais R\$23,8 bilhões, equivalente às Contribuições Sociais Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e contribuições sociais para o PIS-PASEP. Dos 275,8 bilhões de reais previstos para a renúncia de receita pública, para o ano de 2017, 144,3 bilhões de reais vão ser sursurpiados do orçamento da seguridade social, o fato ocorre depois de aprovado e homologado pelo congresso nacional no orçamento público federal. Esta soma significa 52,34% de toda a renúncia fiscal, administrada pela Receita Federal do Brasil (RFB).

A partir de 2013, o gasto tributário sobre o orçamento da Seguridade Social assumiu o seguinte comportamento 53,50%, em 2013; 54,53%, em 2014; 55,23%, em 2015 e 53,01% em 2016. Assim, quem perde é a sociedade brasileira, pertencentes às classes menos favorecidas da população, que ficam desprotegidas em áreas vitais, como é o caso da Previdência Social, Saúde e Assistência Social.

Esta política governamental, no campo fiscal, favorece os setores mais organizados da economia, que se apropriam de recursos públicos, em função de deter um maior poder de pressão e barganha na defesa de seus interesses. A justificativa de que a renúncia de receita pública gera mais crescimento econômico, mais emprego e bem-estar para a população pode não ser procedente, pelos números apresentados e analisados na tabela anterior. A lógica utilizada pelo governo e pelo setor empresarial para defender a política de renúncias fiscal parece simples, mas esconde o real impacto da diminuição de arrecadação que financia o orçamento da Seguridade Social, a escolha simboliza menos direitos sociais para a camada da população mais desprotegida e carente de serviços públicos.

O gráfico, apresentado na figura a seguir, mostra a evolução das desonerações fiscais (gasto tributário) vinculadas à seguridade social em relação ao descarte total das receitas públicas.



**Figura 2** – Gastos tributários – estimativas de bases efetivas 2014.

Considerando a continuidade da evasão de recursos é possível estimar que com o passar do tempo ocorrerá um esgotamento de recursos para atendimento das questões sociais, relacionadas ao amparo e seguro social básico. Essas informações corroboram com a hipótese inicial desta tese de que a renúncia de receita pública compromete o orçamento das políticas sociais públicas, e tem como resultado o desprovimento de recursos para o orçamento da Seguridade Social brasileira ao longo do tempo.

Nessa perspectiva, é interessante observar que a renúncia fiscal executada sobre uma política social pública constitui-se em uma transferência de recursos em duplicidade, pois, além da transferência insuficiente de recursos públicos destinados às políticas sociais públicas, por ocasião da aprovação do orçamento público, aparece a supressão que retira dinheiro do orçamento da seguridade social, por meio das renúncias fiscais e desvinculações de receitas da união (DRU).

Diante disso, a concessão e a manutenção da renúncia de receita pública (gasto tributário), que recaem sobre a Seguridade Social, requer uma revisão urgente e imediata. A medida representa um corte de recursos públicos do orçamento das políticas sociais públicas fundamentais para a vida do cidadão. Caso contrário, ocorrerá uma incapacidade financeira, por parte do Estado, em honrar

com os compromissos relacionados à Previdência Social, Saúde e Assistência Social, a manutenção, da renúncia fiscal nos padrões atuais implicará em um atendimento ainda mais precário do que já se encontra, especialmente a partir da aprovação e implementação da Emenda Constitucional (EC) 95, que congela e não permite investimentos nas políticas sociais públicas, acima da inflação durante um período de vinte anos, mesmo que o país volte a crescer. "[...] Art. 106. Fica instituído o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que vigorará por vinte exercícios financeiros, nos termos dos arts. 107 a 114 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias" (BRASIL, 2016).

A argumentação sobre a renúncia de receita pública, com foco no estímulo ao desenvolvimento econômico, social, regional e setorial, aparentemente parece ser oportuna e aceitável. Entretanto, esconde a crueldade da renúncia fiscal, porque não esclarece a quantidade de recursos renunciados do orçamento da seguridade social, o procedimento suprime direitos sociais dos brasileiros, para a obtenção de uma vida minimamente decente.

A renúncia de receita pública apresenta-se com inúmeras dificuldades de controle, acompanhamento e medição do resultado final. Segundo o TCU (2014), o próprio órgão encarregado de elaborar o DGT, não esclarece quais são os procedimentos metodológicos utilizados no planejamento, execução e controle do dinheiro público renunciado. O tribunal identifica também a ausência de instrumentos que viabilizem a gestão, a fiscalização e a efetiva prestação de contas sobre quais são os valores renunciados. Para o TCU (2014), a renúncia de receita pública demanda uma revisão imediata, com aplicação de uma sistemática, que permita compreender os meios pelos quais classificam os gastos tributários. O Tribunal, através da sua,

[...] equipe propõe melhorias na transparência das renúncias tributárias, por meio da inclusão desses recursos no Plano Plurianual e da publicação da metodologia de cálculo das estimativas utilizada pela Receita Federal em seu sítio na internet, juntamente com os pressupostos para o enquadramento da desoneração como gasto tributário (TCU, 2014, p. 54).

Assim, a insinuação relativa ao aumento de disponibilidade econômica do contribuinte caracteriza-se como um elemento subjetivo e de extrema dificuldade de comprovação, por dois motivos: primeiro, é necessário constatar se realmente o preço dos bens e serviços das empresas beneficiadas foram reduzidos; e segundo,

somente seria beneficiado quem obtivesse acesso efetivo às eventuais vantagens oferecidas. A totalidade dos gastos tributários também parece não ser facilmente demonstrável com relativa evidência e segurança, pois é um tributo indireto, subjetivo e de difícil visibilidade, que apenas oferece a possibilidade do não recolhimento de recursos públicos, sem a possibilidade de conhecer o montante renunciado e a efetiva contrapartida social dele decorrente. Além desse aspecto, a medida concede reconhecidamente tratamento diferenciado a um número reduzido de pessoas em prejuízo aos demais cidadãos. Tal procedimento fomenta a desigualdade e a injustiça fiscal e social, entre os brasileiros.

Nessa perspectiva, seria mais coerente adotar, como modelo de inspiração social e econômica, o tratamento do imposto de renda como referência de renúncia de receita pública, por se tratar de um mecanismo de característica direta e objetiva. Dependendo das faixas de aplicação de alíquotas, elas poderiam contribuir com a progressividade, a justiça tributária e a redução das desigualdades sociais, pois relacionam-se a um tributo vinculado à capacidade contributiva de cada cidadão. Ademais, possibilitaria o registro dos valores e a quantificação do fluxo e estoque dos recursos renunciados.

[...] o imposto direto mais obviamente progressivo, o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), é responsável por meros 6% da arrecadação total. O IRPF é, em qualquer país, um imposto altamente distributivo, uma vez que tem alíquotas explicitamente progressivas e taxa diretamente aquilo que é tão desigualmente distribuído nas economias capitalistas: a renda (IPEA, 2010, p. 215).

Quando se pratica a renúncia de receita pública (gasto tributário) sobre determinado bem ou serviço, espera-se que o preço do bem ou do serviço, se reduza em uma proporção parecida com a renúncia do tributo. Mesmo que isso aconteça, ainda pode gerar distorções incalculáveis, pois essa medida não alcança todas as categorias de contribuintes e consumidores. Nesse caso, as vantagens seriam destinadas somente àqueles que consumissem o produto, objeto da renúncia fiscal. E ainda, a invisibilidade dificultaria a comprovação do destino e o resultado da renúncia de receita pública seria incerto, por se tratar de um mecanismo de elevada subjetividade e presunção.

[...] quando há desoneração do imposto para um determinado bem consumido por certa categoria de contribuintes ou produzido por uma região

incentivada, o que se espera é que o preço do bem se reduza no montante da retirada do tributo, estimulando a sua demanda pelos potenciais consumidores. Desse modo, embora agora possa comprar mais barato, o consumidor continua com a mesma renda. Se, alternativamente, a referência de contribuinte é o produtor do bem, então poderá haver um aumento das vendas e, talvez, do lucro. Assim, muito indiretamente, e de forma pouco transparente, poderia haver aumento da disponibilidade de um contribuinte (ROSA, 2013, p. 5).

Para Rosa (2013), a sistemática adotada pela RFB sobre a elaboração, a execução e a apuração da renúncia fiscal (gasto tributário) não mostra, de forma transparente e com clareza, a necessidade e a quantidade da renúncia de receita, incorporada nos gastos tributários. Ainda, nota-se a indisponibilidade de informações de fácil acesso sobre o retorno social do ato governamental, referente ao benefício que pudesse atingir a população de maneira generalizada em suas necessidades.

A RFB empreende a estimativa da renúncia do tributo como uma peça acessória ao orçamento público da união, os possíveis valores renunciados não são escriturados no orçamento público anual do governo federal, apesar da soma de recursos públicos envolvidos parece ser um gasto desprezível e classificado em segundo plano.

Para Almeida (2000), os efeitos sociais, econômicos, regionalizados e setorializados, de que trata o art. 165, § 6º, da CF/1988, com a sistematização adotada pela RFB não é possível dimensionar o quanto, de fato, de receita pública é renunciado, bem como seus impactos. A CF/88 determina que “[...] o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (BRASIL, 1988, [n.p.]). Entretanto, o documento elaborado pela RFB limita-se ao fornecimento das estimativas sobre as possíveis renúncias fiscais (gasto tributário). Desconsidera-se a aferição dos resultados finais, enquanto produto social e econômico, preconizados nos ditames constitucionais. Por isso

[...] o referido quadro deveria incluir os benefícios vinculados às contribuições sociais e evidenciar, além do efeito sobre as receitas, o efeito sobre as despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia bem como o efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de subsídios e benefícios de natureza financeira e creditícia. Tudo estruturado na conformidade da mesma classificação funcional-programática dos orçamentos fiscal e da Seguridade Social. Outra providência aperfeiçoadora seria a inserção deste quadro como anexo aos orçamentos da União e mensuração pela

Secretaria da Receita Federal, dos valores efetivamente renunciados para análise em cotejo com os valores estimados (ALMEIDA, 2000, p. 21).

A renúncia fiscal (gasto tributário) deveria compor a soma de recursos do tesouro nacional à disposição do Estado, com a escrituração das entradas e saídas dos valores renunciados no orçamento público federal. Países da Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE), como Alemanha, já escrituram as renúncias de receita pública no orçamento anual. A inclusão dos recursos renunciados, no orçamento ordinário da nação, geraria a necessidade de apuração contábil, no final do exercício. A medida traria a possibilidade de visibilidade e transparência no processo fiscal, relativo à renúncia de dinheiro público.

A renúncia de receita pública, da maneira como está estruturada, constitui-se em um elemento de difícil dimensionamento, pois o próprio TCU relata a existência de fragilidade e frouxidão de controle, gestão e acompanhamento do processo de renúncia de receita pública. “[...] considerando a relevância das fragilidades detectadas em âmbito geral no processo de gestão das políticas financiadas por renúncias tributárias e, também, em atenção ao princípio da fungibilidade processual, propõe-se, de pronto, uma série de recomendações com o intuito de aprimorar a estrutura de governança desses mecanismos” (TCU, 2014, p. 49).

**Tabela 12** – Evolução dos benefícios fiscais em percentual do PIB

Rubricas	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Benefícios totais</b>	<b>4,2</b>	<b>3,9</b>	<b>4,0</b>	<b>4,7</b>	<b>5,1</b>	<b>6,0</b>	<b>5,8</b>	<b>6,5</b>	<b>6,2</b>	<b>4,2</b>	<b>3,9</b>
Gastos tributários	3,4	3,4	3,6	3,6	4,1	4,7	4,9	4,9	4,3	3,4	3,4
<b>Benefícios financeiros e creditícios</b>	<b>0,8</b>	<b>0,5</b>	<b>0,4</b>	<b>1,1</b>	<b>1,0</b>	<b>1,3</b>	<b>0,9</b>	<b>1,6</b>	<b>1,9</b>	<b>0,8</b>	<b>0,5</b>
Financeiros	0,3	0,2	0,2	0,4	0,2	0,2	0,1	0,5	0,7	0,3	0,2
Creditícios	0,5	0,3	0,2	0,7	0,8	1,1	0,8	1,1	1,2	0,5	0,3
<b>Arrecadação federal Total</b>	<b>16,0</b>	<b>14,8</b>	<b>20,6</b>	<b>22,7</b>	<b>22,6</b>	<b>22,7</b>	<b>22,3</b>	<b>23,3</b>	<b>21,0</b>	<b>16,0</b>	<b>14,8</b>

Elaboração própria do autor. Fontes primárias RFB/MF e SPE/MF.

A tabela 12 mostra a decomposição dos benefícios fiscais em gastos tributários, benefícios financeiros e benefícios creditícios. Em média, 80,98% dos benefícios fiscais correspondem aos gastos tributários, 13,02% e 6,00% aos benefícios creditícios e financeiros, respectivamente. Observa-se uma forte concentração nos gastos tributários. Parece ser cabível e indicado que o aconselhamento da sistemática de autorização e acompanhamento das renúncias de receitas públicas sejam, executado via subsídio explícito e implícito pelos eixos financeiro e creditício. A escrituração concederia visibilidade, possibilidade de fiscalização e controle, assim como a devida apuração do montante renunciado.

O eixo tributário não possibilita conhecer os efetivos valores renunciados e a repercussão deles decorrentes, porque a execução da operação, no eixo tributário, se dá, sem a devida escrituração e apuração do resultado final dos recursos envolvidos, pois se trata de projeções fundamentadas em estimadas. Nessa perspectiva, recomenda-se uma análise mais aprofundada e revisão da renúncia de receita pública com foco no eixo tributário. Parece ser procedente indicar que os eixos financeiros e creditícios tenham maior peso, como instrumento de política fiscal, na execução da renúncia de receita pública.

## 6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A pesquisa revela que a movimentação de recursos públicos, no Brasil, segue uma lógica de socorro preferencial ao capital privado, especialmente em momentos de desaceleração da atividade econômica. Então cabe ressaltar que a alocação de recursos não ocorre de maneira equânime entre todos os brasileiros.

As discrepâncias iniciam-se com o processo de arrecadação de recursos junto à sociedade e depois continua na distribuição do fundo público, por meio do orçamento da União e pela renúncia de receita pública, somado a isso, coloca-se em prática instrumentos como a DRU que remaneja recursos, particularmente das políticas sociais públicas.

Nessa perspectiva, a escolha política de priorizar os tributos indiretos (regressivos) gera uma situação de injustiça fiscal e social, pelo motivo de desconsiderar a capacidade contributiva de cada cidadão. Este procedimento contribui para o aumento da desigualdade social e concentração de renda e riqueza no país. A medida fiscal atribui um ônus maior para os menores rendimentos, isso ocorre porque na prática de tributação indireta, aplica-se uma alíquota padrão, independentemente do tamanho da renda e do patrimônio individual acumulado ao longo do tempo. À medida que a renda familiar decresce, o tributo indireto (sobre o consumo) devora um percentual maior do orçamento doméstico.

O embate político, por intermédio das relações sociais de poder, associadas à dinâmica de barganha de cada estrato social determina a participação nos recursos do orçamento público. Este ato constitui-se na legitimação da estrutura de oneração fiscal, que recai sobre os membros da comunidade. Então, em relação ao orçamento público, percebe-se a presença de distorções na distribuição de recursos ao distribuir o fundo público de maneira desigual.

Dessa maneira, a estrutura tributária pode se constituir em um instrumento que faz acontecer a isonomia, justiça fiscal e social, à medida que promove a distribuição e redistribuição da renda e da riqueza entre o corpo social da nação. Por outro lado, pode também resultar no aprofundamento da desigualdade, exclusão social e concentração de renda e riqueza, ao não atentar para a capacidade contributiva de cada cidadão, ao desconsiderar a condição financeira e patrimonial familiar.

A tabela 02 revela as bases de incidências da carga tributária sobre o consumo, renda e patrimônio, comparando-se os anos de 2000 e 2011, em termos de valores correntes e percentuais e anunciando sua participação percentual no PIB brasileiro e na carga tributária total. Vale ressaltar que apesar da melhora verificada, entre o intervalo dos dois anos analisados, pela pequena queda de participação do consumo na carga tributária total, assim como uma tímida elevação da presença da renda e do patrimônio, não foi suficiente para corrigir os desequilíbrios acumulados ao longo da história brasileira.

Os progressivos tributos que recaem sobre a renda e o patrimônio, com capacidade de equalizar as discrepâncias econômicas e sociais distribuir e redistribuir a renda e a riqueza apresentam-se com um peso reduzido na totalidade da carga tributária brasileira. A manutenção da baixa tributação direta sobre lucros, altas rendas, propriedades, grandes fortunas e heranças, como existe em países desenvolvidos, vem gerando distorções entre a população brasileira, em benefício dos mais ricos. A regressividade presente na carga tributária brasileira, praticada ao longo da sua história, tem como resultante a alimentação do contínuo processo que promove a concentração de riqueza e renda no Brasil. Pois “[...] o financiamento do Estado sempre privilegiou a tributação indireta, ao invés de alcançar a renda e a propriedade” ANFIP (2016, p. 24). A adoção desse mecanismo expande a distância entre os ricos e pobres. A relevância que os impostos sobre o consumo têm no conjunto da carga tributária total concorre para a formação do quadro econômico e social desigual registrado no país.

A previsão do importe orçamentário para o ano de 2017, contido na tabela 03 é de R\$3,5 (três trilhões e quinhentos bilhões). Desta soma, 51,26% estão reservados para a função refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, este percentual corresponde a R\$1,794 (um trilhão, setecentos e noventa e quatro bilhões). A exposição dos números revela que o valor destinado ao refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, para o ano de 2017, representa: 2,68 vezes o orçamento da Previdência Social; 7,32 vezes o orçamento das transferências para Estados e Municípios; 16,22 vezes o orçamento da saúde; 15,72 vezes o orçamento da educação; 20,92 vezes o orçamento da Assistência Social.

Por outro lado, retiram-se recursos das políticas sociais públicas, ao reduzir a dotação da Previdência Social em prejuízo de um número expressivo de famílias

brasileiras. Revelando-se que, em 2008, a Previdência Social recebeu 27,84% do Orçamento Público da União e, para 2017, está previsto apenas 19,13%, esta diferença percentual aplicada ao orçamento público previsto para 2017, corresponde a R\$304,8 (bilhões), que a Previdência Social deixará de receber no decorrer do ano, somente por conta da redução percentual de recursos destinados à previdência social. Na prática, ao longo do tempo, significa comprometimento da saúde financeira e produção da incapacidade do Estado em honrar com o amparo e o seguro social.

A tabela 04 revela como o orçamento da seguridade social é atingido diretamente por dois instrumentos que surrupiam dinheiro público das políticas sociais. Trata-se da renúncia fiscal e das desvinculações de recursos da união (DRU). A renúncia fiscal autoriza o não pagamento, por parte das empresas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), desoneração da contribuição patronal sobre a folha de pagamento que impacta na previdência social. A Desvinculação das Receitas da União (DRU), atualmente, permite o remanejamento de até 30% dos recursos orçamentários. São escolhas políticas que limitam os recursos destinados ao orçamento da seguridade social, prejudicando o desenvolvimento das políticas vinculadas à previdência social, saúde e assistência social. Verifica-se que somente o afastamento dos dois dispositivos (Renúncia fiscal e as desvinculações de receitas) tornaria o Orçamento da Seguridade Social (OSS) superavitário. As informações exibem como o governo estrutura propositadamente o déficit do orçamento da seguridade social, para justificar a proposta de reformulação da política pública com a retirada de direitos sociais fundamentais para a sobrevivência por ocasião da velhice.

A Tabela 05 revela que existe incompatibilidade entre o banco de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a execução das despesas do orçamento da seguridade social (OSS), publicadas no sistema Siga Brasil. As informações sobre a execução orçamentária, divulgadas no final de cada ano, relativas às despesas do OSS, confrontadas com as informações anunciadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), apresentam-se destoantes entre si. São duas fontes de informações públicas que entram em choque, ao anunciar informes divergentes, sobre a mesma matéria. Esta observação também foi constatada por Salvador (2017, p. 435) “[...]”

Em 2009, por exemplo, há uma diferença de R\$ 122,15 bilhões, a maior nas despesas da seguridade social nos valores divulgados pela STN”. Ao tratar da execução orçamentária da seguridade social (OSS), que compõe o sistema Siga Brasil, comparando-se com a publicação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sobre o mesmo objeto “[...] Ressalva-se ainda a discrepância das bases públicas de dados orçamentários que apontam para o mesmo orçamento diferenças relevantes de valores” (SALVADOR, 2017, p. 443).

A coluna outras funções da tabela 05 trata de dispêndios que não pertencem ao OSS, porém são absorvidos e interferem nos recursos vinculados ao orçamento da seguridade social. Além disso, são despesas que vêm crescendo, em uma velocidade acima da inflação, a expansão, no período entre 2008 e 2016, foi de 81,88%. Estas despesas relacionam-se aos benefícios previdenciários dos servidores civis e militares e, segundo a determinação constitucional de 1988, deve ser assumida pelo orçamento fiscal, e não pelo orçamento da seguridade social (OSS). Ainda chama atenção os recursos destinados ao orçamento da saúde, que sucessivamente vem perdendo espaço ao longo dos anos, no agrupamento das políticas da seguridade social, conforme demonstra a tabela 05. O orçamento da saúde é o que apresenta maior declínio de recepção de recursos, no período entre 2008 e 2016. Este movimento prejudica a efetivação da universalização dessa política, porque gera escassez de recursos e inviabiliza o seu financiamento.

A insistência do governo, em promover mudanças, principalmente na política pública da previdência social, com supressão de direitos, causa estranhamento, porque pelos números apresentados o que gera o déficit no orçamento da seguridade social é o dinheiro retirado via renúncia tributária e desvinculações de receitas da união (DRU). O que justificaria uma revisão na previdência social seria a necessidade de devolução do dinheiro desviado do orçamento da seguridade social (OSS), via renúncia fiscal e a DRU.

A tabela 06 apresenta dados sobre o orçamento público federal, por funções selecionadas, entre os anos de 2006 e 2017, e escancara a disparidade existente na alocação de recursos públicos pertencentes ao orçamento público brasileiro. Apresenta dados comparativos médios entre os gastos com o refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública e o orçamento da seguridade social. O valor médio gasto com a dívida pública, entre os anos de 2006 e 2017, correspondeu a 1,83 orçamentos anuais da Seguridade Social. Se levar em

consideração apenas o previsto para o ano de 2017, a soma que vai para as despesas financeiras da dívida pública absorve 2,69 orçamentos da Seguridade Social (OSS).

A movimentação afeta negativamente as finanças do Estado e as políticas sociais públicas, em favor do estrato social mais privilegiado da sociedade brasileira. Ocorre que o grupo social com maior poder de pressão tem maior probabilidade de incluir seus interesses, que abocanha uma parcela significativa do fundo público, isso se dá em prejuízo das demandas da maioria dos cidadãos pobres que compõem a sociedade brasileira. A adoção deste procedimento representa a dilapidação do seguro básico social, por contribuir com a escassez de recursos à disposição das políticas sociais públicas.

Ao escolher a retirada de recursos públicos do orçamento da seguridade social, o Estado está lesando a população menos favorecida, que mais necessita de políticas sociais públicas fundamentais (Previdência Social, Saúde e Assistência Social), cuja ação provoca o comprometimento de uma vida digna e humana.

Percebe-se também que a tendência de crescimento das renúncias fiscais apresenta-se, em uma velocidade superior à expansão do orçamento da Seguridade Social. Em 2006, os valores renunciados correspondiam a 23,13% da soma da Seguridade, em 2016, subiu para 41,99% e para 2017, a estimativa de renúncia de receita pública corresponde a 39,97%, do orçamento da Seguridade Social. A tabela 07 revela informações sobre os gastos tributários por funções orçamentárias selecionadas, entre os anos de 2010 e 2014. Os dados mostram que a renúncia de receita pública concedida ao setor serviços e indústria, nos anos apreciados, corresponde em média a 42,34% do total de todas as renúncias. Significa dizer que são tributos que o segmento privado deixou de recolher aos cofres públicos, que influencia desfavoravelmente a execução das políticas sociais públicas.

Diante disso, o procedimento prejudica a execução, especialmente, das políticas públicas que compõem a seguridade social, por serem as mais afetadas no processo de renúncia de recursos públicos. Segundo o TCU (2014, p. 54-55), “O crescimento dos valores renunciados em consequência de benefícios tributários concedidos pode apresentar riscos para o equilíbrio fiscal e o alcance de metas e resultados planejados”.

A tabela 08 expõe informações sobre estimativas de gastos tributários, entre os anos 2006 a 2017, consolidadas por tipo de tributo e modalidade de gasto.

Mostra dados sobre o Produto Interno Bruto (PIB), Gasto tributário (GT), gasto tributário em relação ao PIB, recursos administrados pela RFB e percentual de recursos administrados pela RFB, que corresponde à renúncia de receita pública no conceito de gasto tributário. Os dados mostram que, especialmente, a partir de 2008, com o agravamento da crise econômica e financeira experimentada em âmbito mundial, os gastos tributários evoluíram percentualmente em relação ao PIB e a receita administrada pela RFB.

A explicação da medida governamental, que implica na renúncia de receita pública tem como justificativa potencializar a expansão da economia e o nível de emprego. Porém, o que se observa é a transferência de recursos públicos para o segmento privado, sem a exigência de contrapartida social sobre os recursos públicos renunciados. Entretanto não se verifica o resultado anunciado, e o auxílio, com recursos públicos, não é extensivo a todos os brasileiros de maneira isonômica.

A tabela 09 revela dados do orçamento federal, em relação ao refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, gasto tributário e o orçamento da saúde, por funções selecionadas entre 2006 e 2017. Ao analisar a distribuição de recursos públicos, percebe-se que há uma discrepância na alocação de recursos do orçamento público, destinados à cobertura dos compromissos assumidos com a dívida pública brasileira, comparando-se com o OSS.

A tabela 10 apresenta informações sobre a renúncia de receita pública (gasto tributário), comparativamente, aos gastos com a saúde, entre os anos 2006 e 2017. Os dados mostram a estimativa de recursos, relativos à renúncia de receita pública (gasto tributário) total e a soma de recursos que o orçamento público da união remeteu para o orçamento da saúde, entre os anos de 2006 e 2017. Os dados revelam uma progressiva evolução dos gastos tributários em relação ao orçamento da saúde.

Em 2006, os recursos renunciados por intermédio dos gastos tributários eram equivalentes a 1,48 orçamentos da saúde. Já, em 2014, a receita pública renunciada aumentou para 2,43 orçamentos da saúde. Ao longo dos anos apreciados, a renúncia fiscal apresentou uma tendência de crescimento mais que proporcional em relação ao orçamento da saúde.

Tabela 11 traz informações sobre os gastos tributários concernentes às estimativas de bases efetivas, entre 2012 e 2014, sendo que 2014 é o último ano de

dados disponíveis, equivalentes às estimativas de bases efetivas. Doravante, trata-se de projeções. Tanto as estimativas de bases efetivas quanto as projeções são executadas pelo RFB. Os números retratam os principais tributos que são impactados pela renúncia de receita pública, mostrando como os tributos que carregam recursos para seguridade social contribuem para a renúncia fiscal.

A tabela 11 demonstra que a renúncia de receita pública esvazia o orçamento da seguridade social. Isso reduz a capacidade de financiamento das políticas sociais públicas relacionadas à Previdência Social, Saúde e Assistência Social.

Para o ano de 2017, está previsto uma renúncia de receita pública de R\$62,1 bilhões sobre a Cofins, que é uma das principais contribuições sociais e financia o orçamento da Seguridade Social (Previdência Social, Saúde e a Assistência social). Esta renúncia de recursos públicos representa 22,53% do total de todas as renúncias fiscais (gasto tributário) do ano, estimada em R\$275,8 bilhões para 2017 (RFB, 2017).

Com a redução do recebimento de recursos públicos, é de se esperar uma deterioração nas condições de oferta ou de manutenção das políticas sociais públicas que integra a Seguridade Social, conseqüentemente, resulta no enfraquecimento do potencial de financiamento das políticas sociais públicas, que atende a parcela da sociedade que mais precisa de cuidados.

O ato de renunciar recursos públicos implica em ajustes compensatórios, remanejamento e restrição de recursos para as políticas sociais públicas, de tal forma que as “[...] desonerações reduzem o orçamento da seguridade social, o que acaba por diminuir os recursos disponíveis para os direitos sociais de todos os brasileiros, como saúde, assistência e previdência social” (LIMA, 2017, p.27).

A Previdência Social também é vítima da renúncia fiscal, além da repercussão provocada pela redução de receitas, advinda das contribuições específicas que financiam a Seguridade Social, a própria Previdência Social padece com as renúncias de receitas públicas. Para 2017, somente a estimativa do perdão relativo ao aporte patronal (desoneração da folha de pagamento) para a Previdência Social é de R\$58,3 bilhões.

A política fiscal brasileira favorece os setores mais organizados da economia, com maior poder de barganha na defesa e inclusão de seus interesses. Essa lógica utilizada pelo governo e pelo setor empresarial, para defender a política de renúncia fiscal, parece simples, mas esconde o real impacto da diminuição da arrecadação

que financia a Seguridade Social. A escolha política simboliza menos direitos, ao reduzir a capacidade de financiamento da Seguridade Social para as faixas sociais mais pobres.

A renúncia de receita pública sobre o eixo tributário não possibilita conhecer os efetivos valores renunciados e a repercussão deles decorrentes, porque a execução da operação, nesta modalidade, se dá pela simples autorização do não recolhimento de tributos, sem a devida escrituração e apuração do resultado final, dos recursos envolvidos.

O procedimento de não registrar as entradas e saídas da renúncia de receita pública, em um orçamento, enfraquece e produz vulnerabilidade sobre o controle, monitoramento, fiscalização, prestação de contas, identificação dos beneficiários e conhecimento da soma dos valores concretamente renunciados. Parece ser procedente indicar que os eixos financeiros e creditícios tenham um maior peso, como instrumento de execução da política de renúncia de receita pública, por permitir o registro contábil, estampado no orçamento público federal. A opção está dada, depende de escolha política, priorizando os eixos financeiro e creditício e atribuindo menor peso ao eixo tributário.

Parece ser mais coerente utilizar o subsídio, como mecanismo de renúncia fiscal, seja o aporte explícito (uso do eixo financeiro) ou implícito (uso do eixo creditício), como instrumento de registro da renúncia de receita pública. Pois, dessa forma, possibilita a quantificação da receita pública renunciada e torna transparente a operação por intervenção do seu respectivo registro contábil e orçamentário.

Mesmo assim, a concessão da renúncia de receita pública está sujeita à correlação de forças políticas dos grupos de pressão, que agem procurando fazer valer seus interesses, na disputa pelos recursos que compõem o fundo público. Na maioria das vezes, prevalecem as ambições da classe dominante, que integra os agrupamentos que dispõem de maior poder de imposição política, no momento das decisões sejam elas políticas, sociais, econômicas e administrativas, entre outras.

São pressupostos essenciais que justificam a necessidade, imediata, de correção da contradição estrutural da política fiscal vigente no Brasil: a) a renúncia fiscal não contempla toda a população; b) o uso do eixo tributário apresenta-se como frágil pela ausência de escrituração orçamentária, resultando em dificuldade de controle, fiscalização e acompanhamento dos recursos públicos renunciados e; c) por último e não menos importante, o desconhecimento do total de recursos públicos

renunciados, que impactam negativamente no orçamento público e nas políticas sociais públicas, em prejuízo de uma parcela significativa de cidadãos brasileiros. Diante disso, propõe-se a reorganização da renúncia fiscal, por meio dos eixos financeiros e creditícios, com vista à redução da invisibilidade sobre os recursos públicos renunciados.

O motivo de desconhecer o montante de recursos renunciados significa que a sua soma pode ser muito maior do que os valores anunciados pela RFB, por duas razões: a) a RFB considera apenas renúncia classificada como gasto tributário, pois a entidade categoriza que todo gasto tributário é uma renúncia de receita pública, mas nem toda renúncia fiscal está inclusa no gasto tributário; b) o DGB projeta valores, que podem não coincidir com os valores reais renunciados.

Diante disso, é necessário aprimorar a transparência fiscal, no Brasil, sobre a renúncia de receita pública, reduzindo a sua subjetividade, em relação à identificação, controle e a apuração resultantes dos valores renunciados, especialmente, o estrago que vem causando no Orçamento da Seguridade Social, por se tratar de políticas vitais e indispensáveis para promoção de uma vida digna.

As estimativas de renúncia fiscal passaram a acompanhar o projeto da lei orçamentária a partir da Constituição de 1988. A lei maior do país determina a anexação à proposta orçamentária anual do demonstrativo regionalizado com os seus efeitos, sobre as receitas e despesas, de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. A determinação constitucional brasileira de 1988 se dá por meio do art. 165, § 6º, que regulamenta a renúncia de receita pública e determina as regras para sua execução. A renúncia fiscal passa por três eixos, a saber: o eixo tributário, o eixo financeiro e o eixo creditício, definidos a seguir

[...] a) tributários, ocorre quando o governo desiste de receber parte dos tributos potenciais; b) financeiros, são caracterizados pelo ato do representante público deixar de cobrar em um empréstimo os juros e encargos equivalentes e parte ou podendo alcançar a totalidade da dívida principal e; c) creditícias são as receitas renunciadas ao conceder financiamentos com prazos e juros diferenciados e favorecidos a uma parcela da sociedade. (BRASIL, 1988, [n.p.]).

Segundo o TCU (2014), o eixo tributário é o que apresenta maior vulnerabilidade por dispensar a escrituração de entradas e saídas de recursos públicos, fato que prejudica o acompanhamento e controle dos recursos

renunciados. Os valores que compõem os gastos tributários não fazem parte do orçamento público anual, apenas acompanha o trâmite das leis orçamentárias, como um documento complementar e acessório, projetando a possibilidade de renúncia de receitas públicas para o ano vindouro. O Tribunal de Contas da União (TCU) constatou, por ocasião da realização de uma auditoria, que existem fragilidades no processo de elaboração dos Demonstrativos de Gasto Tributário (DGT) elaborados pela Receita Federal do Brasil (RFB), as observações constam do TCU – Acórdão 018.259/2013-8 (2014).

Para a corte, a falha encontra-se na ausência de controle, fiscalização, acompanhamento e gestão do gasto tributário sobre a política fiscal, da renúncia de receita pública. O eixo tributário é o mais utilizado pelo governo brasileiro para concessão de benefícios fiscais.

[...] ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias; ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias tributárias; deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre RFB e os órgãos gestores; e ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas por parte do órgão gestor, incluindo as atividades desenvolvidas, os procedimentos de controle e de avaliação, e as unidades por elas responsáveis. (TCU, 2014, p. 49).

A tabela 12 mostra que, entre os anos de 2006 e 2016, em média 80,98% (tabela 12) da renúncia fiscal controlada pela RFB passaram pelo eixo tributário, que não registra as entradas e saídas de recursos públicos no orçamento público da União, apenas consta das estimativas que integram o DGT. E os eixos financeiro e creditício que permitem os lançamentos, controle, fiscalização e acompanhamento das entradas e saídas de dinheiro público foram contemplados com apenas 19,02%. A ausência de registro no orçamento público federal dos valores renunciados dificulta a gestão da renúncia de receita pública brasileira. O procedimento fiscal, no eixo tributário, permite a concessão de vantagem pela simples dispensa do recolhimento tributário aos cofres públicos. “[...] o governo federal já identifica e mensura oficialmente os benefícios, tributários ou não, mas o faz de forma estanque, sem apresentar a mínima análise sobre os números divulgados e sem que a sociedade acompanhe e debata – possivelmente até por desconhecimento da mensuração dos mesmos” (DINIZ e AFONSO, 2014, p. 2). Aparentemente, a escolha do eixo tributário é usada para não explicitar os valores renunciados.

A tabela 12 revela a preferência distributiva da renúncia de receita pública, em favor do eixo tributário e que, ao mesmo tempo, deixa de prestigiar os eixos financeiro e creditício. Nota-se o favoritismo do eixo tributário, que absorve, em média, um percentual acima de 80,00% dos benefícios fiscais que correspondem aos gastos tributários, entre 2006 e 2016, restando 13,02% e 6,00% aos benefícios creditícios e financeiros, respectivamente. Os recursos que transitam pelo eixo tributário, além de não integrar o Orçamento Público da União, não possuem contabilização fiscal e escrituração das entradas e saídas. A indicação dos eixos financeiro (subsídio explícito) e creditício (subsídio implícito), como instrumento de drenagem da renúncia de receita pública, parte do pressuposto de que o procedimento reduziria a ausência de controle por causa do registro das entradas e saídas de recursos públicos e possibilitaria a apuração dos resultados sociais e econômicos da opção fiscal.

Segundo Almeida (2000), além da ausência de supervisão sobre a renúncia fiscal, não se encontra nenhuma iniciativa, no sentido de viabilizar o debate para abrigar o controle e o interesse da sociedade civil, nas operações de renúncias fiscais. A política de renúncia fiscal brasileira é diferenciada em relação aos países centrais, em função da frouxidão de controle e monitoramento dos resultados alcançados.

Essencialmente, o que difere a aplicação desta política pública no Brasil, em comparação à realidade dos países mais desenvolvidos é o controle e o monitoramento dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados e a mensuração do nível de satisfação da sociedade, ou seja, uma avaliação da eficácia e efetividade desta política (Almeida, 2000, p. 20).

Para o TCU (2014), é necessário superar as deformidades na gestão da renúncia de receitas públicas; conhecer o montante de recursos que não entram nos cofres do governo e, para isso, assinala que é fundamental a determinação da obrigatoriedade de registro das entradas e saídas na contabilização pública, bem como a elaboração de um orçamento próprio relativo aos recursos renunciados. Para o TCU, são valores significativos drenados para um segmento específico da sociedade. Declaram que nem mesmo o governo tem acesso aos dados reais sobre os recursos renunciados. Por isso que o tribunal indica a necessidade de

[...] corrigir deficiências estruturais na gestão das renúncias tributárias, tais como: ausência de acompanhamento e avaliação de benefícios tributários sem órgão gestor identificado em norma; ausência de indicadores e de metas e, conseqüentemente, de avaliação de resultados das políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, por parte dos respectivos órgãos gestores; e, ausência de regulamentação sobre a gestão dessas políticas, contemplando atividades desenvolvidas, procedimentos de controle e de avaliação (TCU, 2014, p. 54).

A previsão constitucional sobre a possibilidade da renúncia de receitas públicas serem executadas, também, por meio do eixo financeiro classificado como “subsídio explícito”, é possível porque “[...] os benefícios financeiros, também chamados subsídios explícitos, são aqueles nos quais há um desembolso do governo por meio do pagamento de subvenção econômica na equalização de juros ou de preços, bem como a assunção de dívidas” (RFB, 2013, p. 7). Ressalta-se que as renúncias que trafegam pelo eixo financeiro estão presentes e devidamente registradas no orçamento público com as respectivas entradas e saídas dos recursos renunciados. A tabela 12 revela que a média que passou pelo eixo financeiro, entre os anos de 2006 e 2016, foi de 6,00% do total da renúncia de receita pública administrada pela RFB.

Os recursos que passam pelo eixo financeiro são categorizados como subsídio explícito, pelo fato de corresponder a uma despesa primária, por ser concessão direta do Estado em forma de perdão de juros, multas, preços ou dívidas. Equivale a um gasto público direto inscrito no orçamento público federal, que possibilita a visibilidade e a gestão das vantagens fiscais concedidas.

Considerando que os recursos públicos que trafegam pela esfera financeira classificam-se como um subsídio declarado, com o pertinente registro de entradas e saídas no orçamento público, aconselha-se a possibilidade de executar estudos aprofundados sobre a utilização deste meio como canal preferencial na oferta de benefícios fiscais. Este procedimento viabilizaria a perspectiva de acompanhamento e controle da execução fiscal e prestação de contas no final de cada exercício, por estar escriturado no orçamento público federal. Os subsídios financeiros referem-se a desembolsos efetivos realizados e contabilizados “[...] cujos valores constam do Orçamento Geral da União” (SEAE/MF, 2017, p. 2).

Já o eixo creditício é um subsídio implícito, são os gastos decorrentes de programas e fundos oficiais de créditos, à taxa de juros abaixo do custo de captação no mercado, pelo Governo Federal, ou seja, são assentadas nas diferenças de taxas

ou preços entre o que o governo paga e oferece. Este benefício não se efetiva no ato da transferência do recurso ao programa ou fundo, por não se encaixar em uma despesa primária, porém o seu correspondente registro decorre da defasagem entre o custo de financiamento do governo federal e o benefício ofertado ao fundo ou programa, que recebem os benefícios creditícios. Por isso, os valores renunciados nesta categoria não integram o orçamento público. “[...] Os benefícios creditícios, por seu turno, são aqueles cuja mensuração depende do diferencial entre o custo de captação do Governo Federal e a taxa de juros a qual o programa oficial de crédito é operacionalizado” (RFB, 2013, p. 8). É possível aferir o resultado final pela diferença do custo de captação dos recursos no mercado e a taxa cobrada sobre o benefício fiscal concedido ao fundo ou ao programa governamental executado.

A ausência de contabilização fiscal e escrituração no orçamento público da renúncia fiscal (gasto tributário) pode deixar a operação fiscal muito frouxa e passível de manipulação por parte dos grupos de interesses, que detém maior poder de pressão política sobre as instâncias governamentais. Ao determinar que os eixos financeiro e creditício sejam o filtro de passagem da renúncia de receita pública, pode-se oportunizar a identificação e conhecimento detalhado dos valores renunciados e seus impactos sociais, econômicos, administrativos, políticos e culturais, por conta do seu devido lançamento de entradas e saídas dos recursos públicos.

Diante disso, os eixos financeiros e creditícios surgem como alternativa para aperfeiçoar o controle e o monitoramento da renúncia de receita pública, tendo em vista a possibilidade de viabilizar a escrituração da renúncia fiscal, assim como a perspectiva de garantir o rastreamento da aplicação do dinheiro público. O procedimento ordenaria a contabilização física, similar aos demais gastos públicos compreendidos no orçamento público. O procedimento reduziria a ausência de controle como ocorre atualmente com os gastos tributários, pois nem se registra as entradas e saídas dos recursos no orçamento público federal, por isso não se conhece o montante efetivo de dinheiro público renunciado.

A prática da política fiscal brasileira, para Pureza (2007), guarda um descompasso com a constituição de 1988, em seu art. 165, § 6º, por ser um termo abstrato e não englobar a totalidade das renúncias de receitas públicas concedidas. A autora revela que o conteúdo constitucional prevê, além dos gastos tributários (renúncia fiscal), os gastos de caráter financeiros e creditícios, que apesar de

abrigarem percentuais menores das renúncias de receitas públicas, poderiam ser priorizados como dispositivos de medição de recursos renunciados.

O dispositivo constitucional, abarcado pelo art. 165, § 6º, da carta magna brasileira de 1988, contempla a orientação pelo fato de que o “[...] projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza, financeira, tributária e creditícia” (BRASIL, 1988, [n.p.]). A execução da renúncia de receita pela esfera do subsídio, explícito ou implícito, teria o respaldo constitucional e permitiria a mensuração dos números renunciados, cuja apuração do produto final da política fiscal deixaria de ser apenas estimativas que guardam incertezas sobre as avaliações sociais e econômicas da política pública.

Apesar da relevância dos valores assumidos, pode-se falar em certa “invisibilidade” da renúncia de receita, tendo em vista que, por exemplo, as discussões sobre sua concessão não passam pelos mesmos trâmites das dotações da Lei Orçamentária Anual. Além disso, as ações suportadas pelos recursos renunciados não estão submetidas a controles exercidos sobre as despesas “normais”, como a execução mediante o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), e os resultados dessas ações não contam com um arcabouço bem instituído de avaliação (MENDES, 2012, p. 12).

Os recursos registrados tanto no eixo financeiro quanto no eixo creditício permitem a visualização de entradas e saídas e possibilita a confirmação dos recursos renunciados, bem como a identificação dos beneficiários e análise sobre o desenvolvimento da política fiscal, que envolve recursos públicos. Nessa perspectiva, aparenta ser coerente atribuir peso maior aos eixos financeiro e creditício, pelo fato de os recursos ficarem escriturados e oportunizar o acompanhamento, o controle, a fiscalização e a prestação de contas dos recursos renunciados, sob o ponto de vista econômico e social.

A tabela 13, expõe a decomposição dos benefícios fiscais: tributários, financeiros e creditícios, em percentual do Produto Interno Bruto (PIB) entre os anos de 2006 e 2016. Percebe-se uma concentração da renúncia de receita pública sobre o eixo tributário (80,98% em média entre os anos 2006 e 2016), esta escolha faz com que a renúncia fiscal torne-se invisível e não seja submetida ao adequado controle que o caso requer. Por outro lado, atribui-se um reduzido peso sobre os eixos financeiro (6,00% em média entre os anos 2006 e 2016) e creditício (13,02 em

média entre os anos 2006 e 2016), aqueles que permitem visualização, mensuração e gestão e controle dos recursos públicos renunciados.

Os gastos tributários apresentam-se de maneira vulnerável por não possuir a contabilização no orçamento público em relação às entradas e saídas de recursos públicos. Apesar da existência do demonstrativo de gastos tributários (DGT), de bases efetivas, não é possível identificar a real soma dos recursos públicos renunciados, pois o gasto tributário trata de presunções. Segundo o TCU (2014), primeiramente, não abrange toda a renúncia de receita pública e, em segundo lugar, os dados utilizados para apuração das estimativas de bases efetivas fundamentam-se nas informações apresentadas pelas pessoas físicas e pessoas jurídicas, pairando uma relativa incerteza sobre os recursos públicos efetivamente renunciados.

Mesmo que seja viabilizada a inclusão no orçamento público, ainda não estaria garantida a transparência e o controle social sobre os recursos públicos renunciados. Não seria suficiente, pois teria outra arena de disputa de poder político em torno do fundo público. A distribuição dos recursos, que compõem o orçamento público federal depende da atuação dos grupos de pressão e da correlação de forças políticas, sociais e econômicas presentes e organizadas no parlamento e na sociedade civil brasileira.

A organização equitativa dos recursos públicos e a promoção da justiça fiscal e social estão na dependência da participação popular, como fator determinante da imparcialidade, na distribuição e aplicação de recursos públicos; sejam eles no momento da arrecadação (política tributária) e/ou no ato da execução do gasto público, tanto os que compõem o orçamento público, quanto a renúncia de receita pública.

A tramitação da renúncia de receita pública pelo orçamento público tornaria possível a visibilidade do procedimento fiscal e seriam transformados em mensuráveis os impactos produzidos pela política de renúncia fiscal. Esta postura desvendaria o entendimento sobre a falsa ideia de que a renúncia de receitas públicas tem custo zero para a sociedade. A escrituração no orçamento público evidenciaria os valores renunciados e converteria o invisível em transparente, além de fazer com que a administração pública fosse menos complexa e incerta, no que se refere à questão das renúncias de recursos públicos, pois,

[...] a decisão sobre os objetivos de gastos do Estado e a fonte dos recursos para financiá-los não são somente econômicas, mas principalmente são escolhas políticas, refletindo a correlação de forças sociais e políticas atuantes e que têm hegemonia na sociedade. Os gastos orçamentários definem a direção e a forma de ação do Estado nas suas prioridades de políticas públicas (SALVADOR, 2015, p, 10-11).

Nessa perspectiva, a modalidade tributária difere da financeira e creditícia pelo fato de que a primeira não possui escrituração das entradas e saídas relativas às renúncias de receita pública no orçamento público federal; apenas permite o não recolhimento tributário ao Tesouro Nacional, por uma parte da sociedade brasileira. O eixo financeiro se destaca pelo fato de ser considerado um subsídio explícito e ter a sua escrituração das entradas e saídas de recursos no próprio orçamento público federal. Por isso, a passagem dos valores renunciados pelo eixo, principalmente financeiro, transforma a renúncia de receita pública em um elemento perceptível, decorrente da escrituração contábil das entradas e saídas de recursos públicos no documento oficial. O eixo creditício, apesar de não constar no orçamento público, pelo fato de não constituir-se em uma despesa primária, possui a contabilização relativa às entradas, por ocasião da captação de recursos e saídas no momento da destinação de recursos para os fundos e programas governamentais.

Apesar de também inspirar cuidados, no sentido de estabelecer uma sistemática de controle social, transparência e monitoramento, os benefícios financeiros e creditícios deveriam ter um peso maior na política de vantagens fiscais, pois possibilitaria a identificação dos beneficiários e quantificação dos recursos públicos renunciados.

Na sequência, apresenta-se, por meio da tabela 13, a distribuição dos benefícios fiscais, subdivididos em gastos tributários e previdenciários, benefícios financeiros e creditícios distribuídos em valores e percentuais entre os anos de 2011 e 2014.

Nota-se um predomínio do eixo tributário, como mecanismo de escoamento da renúncia de receita pública do governo brasileiro. Entretanto, o eixo tributário não permite conhecer os valores renunciados; estabelecer controles e distinguir a ressonância deles decorrentes, porque são projeções fundamentadas em estimativas, que não oportuniza a apuração do resultado final, pela ausência de escrituração das entradas e saídas de recursos. Por outro lado, a efetivação da renúncia fiscal, através do subsídio explícito (financeiro) e implícito (creditício),

permite o registro de entradas e saídas. Nessa perspectiva, recomenda-se a adoção preferencial dos eixos financeiro e creditício como dispositivo de execução da renúncia de receita pública.

A renúncia de receita pública impõe restrições ao orçamento da Seguridade Social e enfraquece a execução das políticas sociais públicas, especialmente aquelas destinadas às classes menos favorecidas da população, que ficam sem os recursos indispensáveis para as áreas mais carentes, como é o caso da Previdência Social, Saúde e Assistência Social. Por isso propõe-se o aprimoramento da transparência fiscal, eficiência, efetividade e a visibilidade sobre os resultados alcançados com a aplicação dos recursos públicos, objeto da renúncia de receita pública e, como resultante, o processo de *accountability* no âmbito da administração pública brasileira.

Considerando a necessidade de oferecer o benefício fiscal e a escolha por transparência na gestão dos recursos públicos, propõe-se a utilização dos subsídios, sejam eles explícitos (eixo financeiro) ou implícitos (eixo creditício), como instrumento de operacionalização da renúncia de receita pública. É necessário também estabelecer um limite de isenção fiscal, conforme a conjuntura econômica de cada momento histórico. Dessa forma, torna-se possível a visibilidade da receita pública renunciada e o conhecimento da soma de recursos que concretamente deixa de entrar nos cofres do governo. Além disso, a utilização da renúncia fiscal via subsídio, possibilita a transparência da operação, por intermédio do seu correspondente lançamento e escrituração contábil, em que aparecem as entradas e saídas de recursos públicos e a viabilidade da apuração do produto fiscal, com seu resultado socioeconômico e a quem está de fato, levando a vantagem. Diante destas circunstâncias, os eixos financeiro e creditício mostram-se como ferramentas mais eficientes para a instrumentalização da renúncia fiscal (gasto tributário). Esta propositura serve para corrigir a deficiência de controle e fiscalização da renúncia fiscal, apontada pelo Tribunal de Contas da União (2014).

O quadro a seguir mostra o atual procedimento e implicações da renúncia de receita pública no Brasil, revelando a priorização do eixo tributário ao invés dos eixos financeiro e creditício.

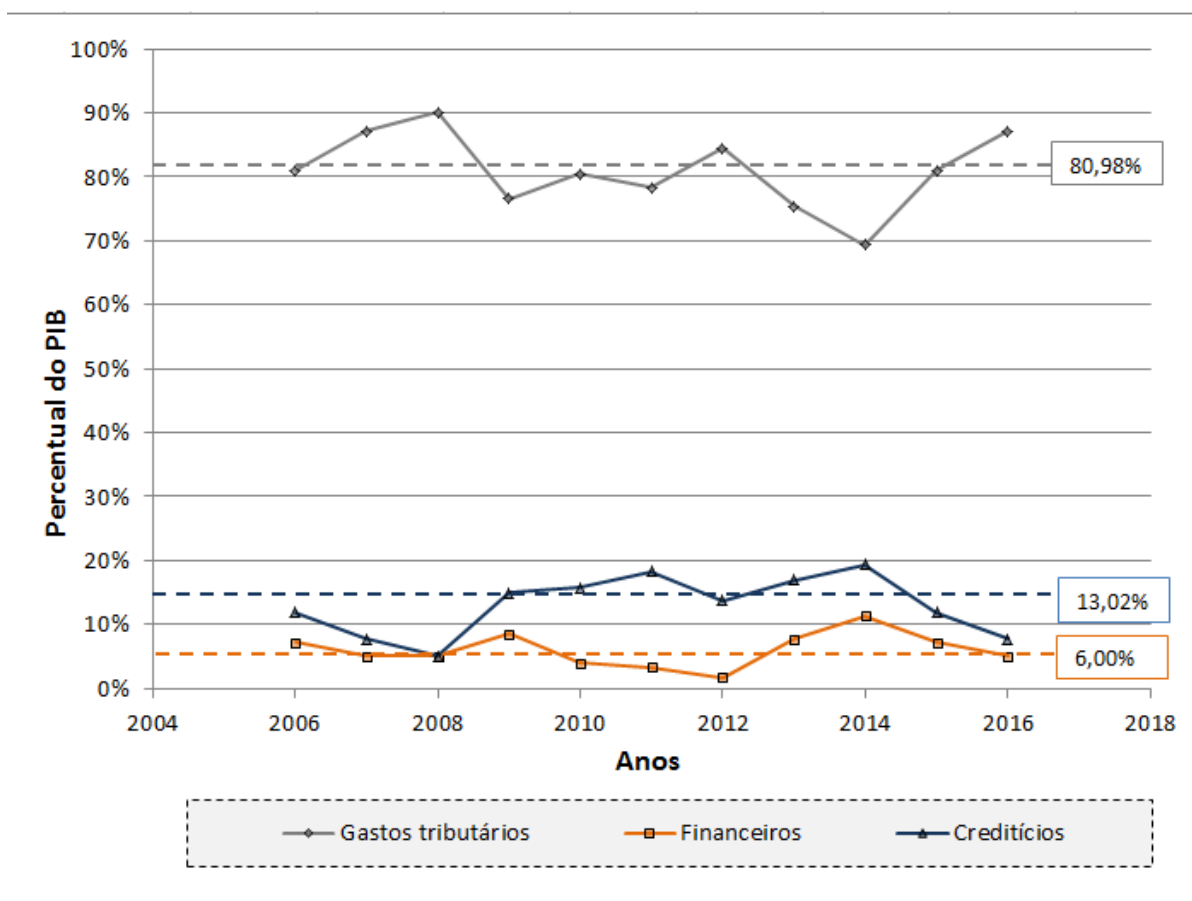
**Quadro 01- Operacionalização atual da renúncia de receita pública brasileira**

<b>CATEGORIAS</b>	<b>EIXO TRIBUTÁRIO</b>	<b>EIXO FINANCEIRO</b>	<b>EIXO CREDITÍCIO</b>
<b>Média da renúncia fiscal, administrada pela RFB em cada eixo, entre 2006 e 2016</b>	80,98%	6,00%	13,02%
<b>Escrituração das entradas e saídas de recursos públicos</b>	Não tem registro no orçamento público	Possui registro no orçamento público	Não tem registro no orçamento público
<b>Sistemática de controle e fiscalização da renúncia fiscal</b>	Por estimativas	Pelo registro no orçamento público	Pela diferença da taxa de captação no mercado e a oferta aos fundos ou programas
<b>Apuração dos resultados</b>	Por estimativas	Pelas entradas e saídas de recursos	Pelas entradas e saídas de recursos
<b>Montante dos valores renunciados</b>	Desconhecidos (estimados)	Registrados no orçamento público	Contabilizados na captação e aplicação dos recursos públicos
<b>Identificação dos beneficiários e as vantagens recebidas</b>	Desconhecidos (estimados)	Escriturados no orçamento público	Assinalados nos fundos e programas governamentais

Fonte: Elaboração do autor

Observa-se que as estimativas outorgadas, ao eixo tributário possuem certo grau de parcialidade em suas determinações, que dificultam todo o processo de renúncia fiscal desde a autorização, controle, fiscalização acompanhamento, até a apuração do resultado socioeconômico, pois “[...] o texto legal ressenete-se de certa subjetividade, que tem permitido uma razoável margem de interpretação sobre o conceito de benefício tributário” (PUREZA, 2007, p. 4). Por outro lado, as informações pertencentes aos eixos financeiro e creditício dispõem de materialidade, corporificada na escrituração das entradas e saídas da renúncia de receita pública. Diante disso, recomenda-se a redução da participação percentual do eixo tributário e elevação do peso dos eixos financeiro e creditício, como dispositivo mediador da política de renúncia fiscal. Dessa maneira, será permitido, com relativa segurança e

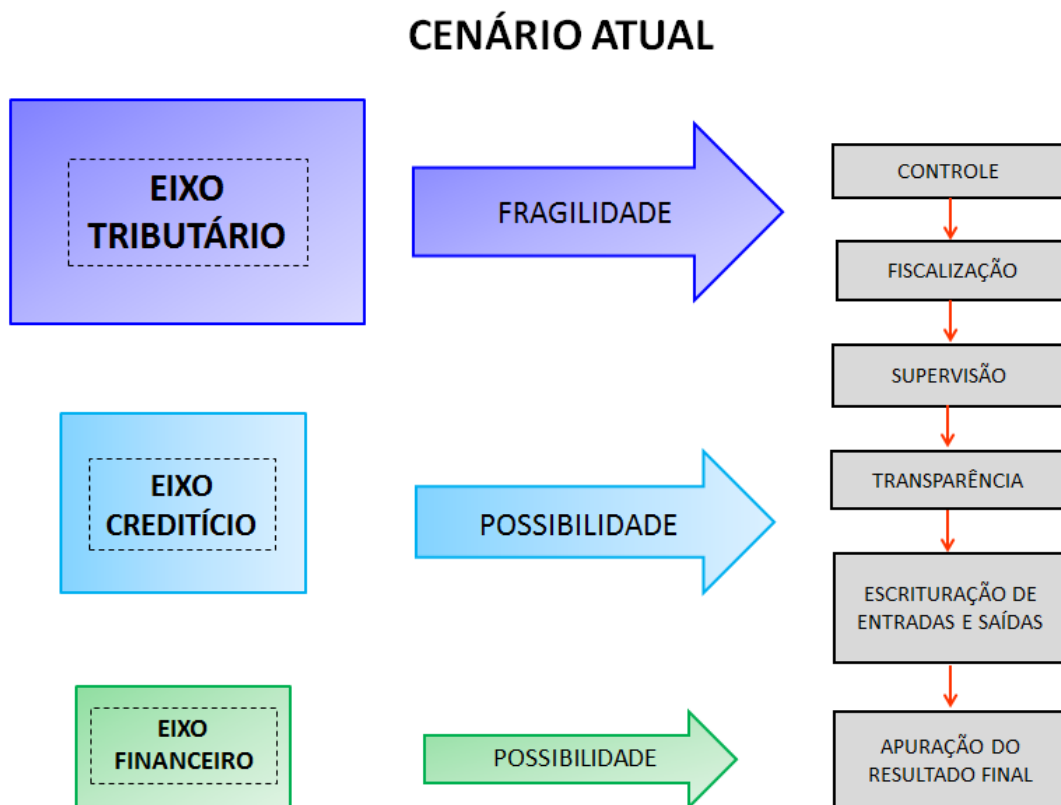
clareza, o estabelecimento dos devidos controles, acompanhamento integral do processo da renúncia fiscal, acesso aos dados para uma adequada fiscalização, perspectiva de conhecimento da fonte dos valores renunciados e medição dos seus reflexos sociais, econômicos, políticos e administrativos. De acordo com o exposto na figura a seguir



**Figura 3** - Evolução dos benefícios fiscais em percentual do PIB.

O gráfico apresentado na Figura 3 descreve o registro histórico da renúncia de receita pública dividida entre os percentuais relacionados aos eixos tributário, financeiro e creditício. Este gráfico revela a concentração da renúncia de receita pública sobre o eixo tributário, que compreende em média 80,98%, da renúncia fiscal total estimada pela RFB. Os valores renunciados não integram o Orçamento Público da União, além de não possui os efetivos registros de entradas e saídas de recursos. Por outro lado, os percentuais associados aos eixos crédito e financeiro, os quais permitem a escrituração de entradas e saídas de recursos e a possibilidade de controle, fiscalização, supervisão, transparência e apuração do resultado final,

são praticamente desprezíveis. Este cenário atual é representado esquematicamente na Figura 2.



**Figura 4** – Representação esquemática do cenário atual da renúncia de receita pública

O quadro 02 apresenta os procedimentos para a reorganização da política fiscal, por meio dos eixos financeiro e creditício, como alternativa para o controle da renúncia de receita pública.

### Quadro 02 – Proposta de reorganização da política fiscal no Brasil

DIMENSÃO	PROCEDIMENTOS
<b>Normatização</b>	Observar o art. 165 § 6º da Constituição brasileira de 1988, combinado com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e dar ênfase aos eixos financeiro e creditício, por ocasião das leis orçamentárias.
<b>Procedimento</b>	Os valores renunciados passam a integrar o orçamento público ou elaborar um orçamento específico para garantir visibilidade, monitoramento e controle dos recursos renunciados.
<b>Escrituração</b>	Contabilizar todos os recursos públicos renunciados, com o adequado registro das suas entradas e saídas.
<b>Resultado</b>	Elevação da possibilidade de controle, fiscalização, acompanhamento, transparência e identificação dos valores efetivamente renunciados.
<b>Publicidade</b>	Divulgar os mecanismos e as fontes de onde estão retirando os recursos públicos e para quem está sendo destinados.

Fonte: Elaboração do autor

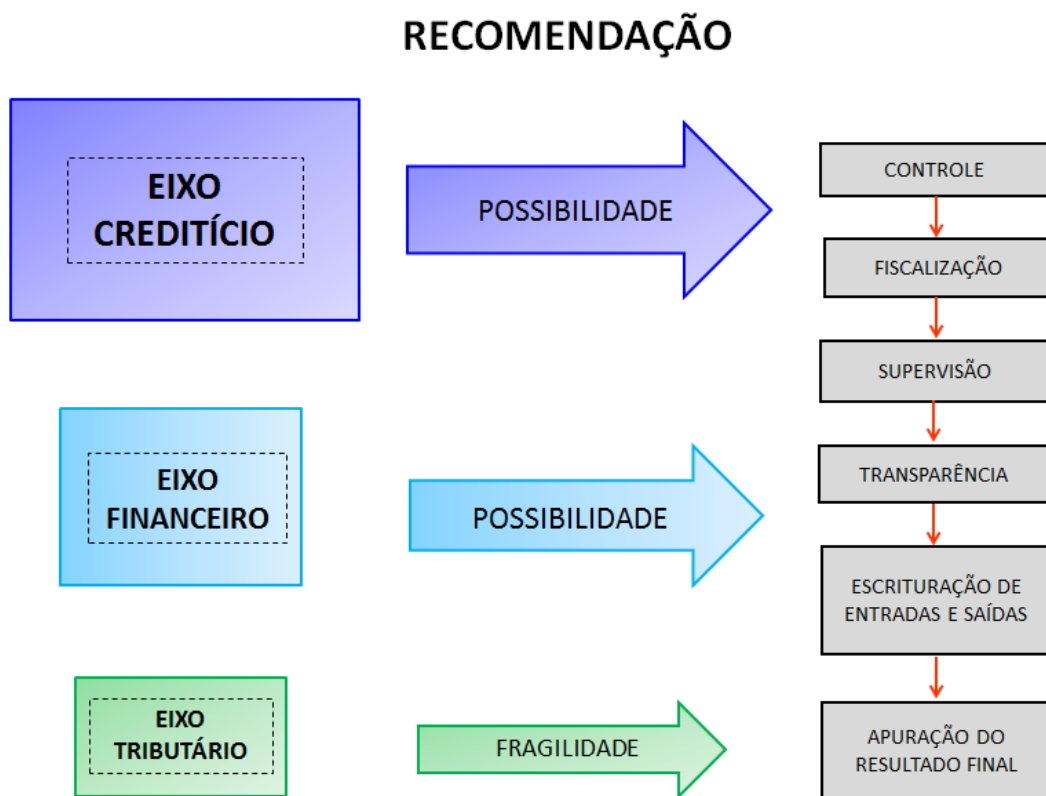
A constituição brasileira de 1988, no seu art. 165 § 6º, já permite a utilização dos eixos financeiro e creditício como instrumentos de concretização da renúncia fiscal. A priorização parece ser uma questão de escolha, que garanta a visibilidade da política fiscal, por possibilitar o controle dos recursos renunciados. Nessa perspectiva, orienta-se a criação de uma sub-comissão, conforme apresentada no quadro 02. A escrituração contábil de todas as receitas públicas renunciadas, com o apropriado registro das entradas e saídas de recursos, caracteriza-se em um dispositivo que possibilita conhecer a fonte e o resultado da renúncia de receita pública e julgar a necessidade da sua aplicação e identificação dos beneficiários.

**Quadro 03 - Recomendação para a reorganização e gestão da renúncia de receita pública**

<b>CATEGORIAS</b>	<b>EIXO TRIBUTÁRIO</b>	<b>EIXO FINANCEIRO</b>	<b>EIXO CREDITÍCIO</b>
Proposta de distribuição dos percentuais sobre os eixos	6,00%	13,02%	80,98%
Escrituração das entradas e saídas de recursos públicos	Não tem registro no orçamento público	Possui registro no orçamento público	Não tem registro no orçamento público
Sistemática de controle e fiscalização da renúncia fiscal	Por estimativas	Pelo registro no orçamento público	Pela diferença da taxa de captação no mercado e a oferta aos fundos ou programas
Apuração dos resultados	Por estimativas	Pelas entradas e saídas de recursos	Pelas entradas e saídas de recursos
Montante dos valores renunciados	Desconhecidos (estimados)	Registrados no orçamento público	Contabilizados na captação e aplicação dos recursos públicos
Identificação dos beneficiários e as vantagens recebidas	Desconhecidos (estimados)	Escriturados no orçamento público	Assinalados nos fundos e programas governamentais

Fonte: Elaboração do autor

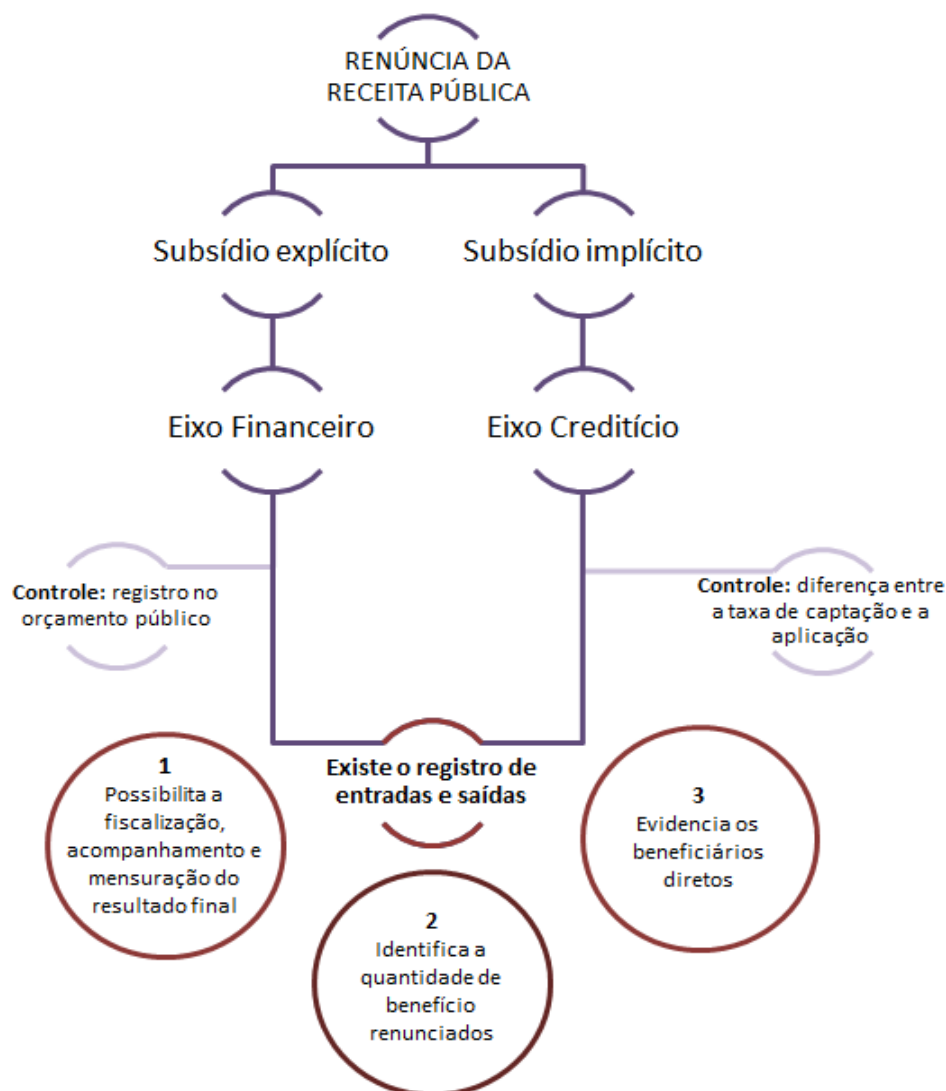
O quadro 03 apresenta uma proposta de operacionalização da renúncia de receita pública, que contempla a possibilidade de controle, acompanhamento, fiscalização e apuração do resultado final dos recursos renunciados. Recomenda-se a seguinte participação dos eixos: 6,00% para o tributário, 13,20% para o financeiro e 80,98% para o creditício. A orientação tem como objetivo reduzir o possível grau de subjetividade do atual método, que em um percentual acima de 80%, passa pelo eixo tributário que não incorpora o registro das entradas e saídas de dinheiro público, além de não integrar o Orçamento Público da União. Além disso, sugere-se o estabelecimento de um limite, para a renúncia de receita pública, com análise permanente, da sub-comissão, conforme a conjuntura de cada momento.



**Figura 5 – Representação esquemática do cenário recomendado**

A figura 5 mostra o delineamento da propositura reorganizativa da estrutura de renúncia de receita pública, demonstrando a possibilidade de estabelecimento de controle, fiscalização, supervisão, transparência, lançamento das entradas e saídas de recursos e apuração do resultado social e econômico da ação governamental.

A figura a seguir, mostra os possíveis passos para um processo de renúncia de receita pública, que materializa as entradas e saídas de recursos.



**Figura 6 – Fluxo do registro das entradas e saídas de recursos, sobre a movimentação da renúncia de receita pública**

A figura acima mostra a proposta de movimentação da renúncia de receita pública, via subsídio explícito (eixo financeiro) e implícito (eixo creditício). Ao contrário do eixo tributário (apenas autoriza o não recolhimento de tributos), a renúncia fiscal por intermédio de subsídios permite a contabilização dos valores renunciados através do registro das entradas e saídas de recursos.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento desta tese demonstra que a alocação de recursos públicos no Brasil está associada a uma dinâmica de vantagens, destinada a uma parcela específica do segmento privado da economia do país. As distorções têm início no processo de constituição do fundo público, porque a arrecadação de tributos está assentada em uma base operacional que penaliza os mais pobres, em decorrência da maioria dos tributos recaírem sobre a aquisição de bens e serviços. Ao cobrar tributos, preferencialmente, sobre o consumo, desconsidera-se o contexto contributivo em que está inserido cada cidadão brasileiro. Esta escolha ignora a condição financeira e patrimonial do contribuinte e faz com que os desiguais contribuam de maneira homogênea.

Nota-se que a designação da política fiscal que privilegia os tributos indiretos (regressivos), aqueles que recaem sobre o consumo de bens e serviços produz um quadro de injustiça fiscal e social, pelo motivo de rejeitar a conjuntura e estrutura de renda e riqueza de cada indivíduo. Ao empreender esta escolha, atribui-se um ônus desproporcional aos menores rendimentos, uma vez que, na cobrança do tributo de maneira indireta, independentemente, do tamanho da renda e do patrimônio individual acumulado, ao longo do tempo, aplica-se uma alíquota padrão, como se todos tivessem a mesma renda e possuíssem patrimônio idêntico. À medida que a renda familiar decresce, o tributo indireto abocanha um percentual maior do orçamento doméstico. Então, paradoxalmente, esta escolha de estrutura tributária rende benefícios, simetricamente crescentes, à medida que a renda familiar se expande.

O enfrentamento político, por meio das relações sociais de poder, associado à dinâmica de pressão de cada faixa social, estabelece a maneira de interferência e participação, que valida à estrutura de oneração fiscal, aplicada sobre os membros da comunidade. O poder de pressão da classe dominante exporta o gravame tributário para os mais pobres e desprotegidos de condições sociais e econômicas.

Em relação ao orçamento público, percebe-se a ocorrência de distorções na distribuição e aplicação de recursos, ao gerir o fundo público de maneira desigual entre os contribuintes, prevalecendo à dominância do poder de pressão da classe melhor organizada, que faz valer a sua força de império inserindo os seus

interesses. Então a confecção, aprovação e execução do orçamento público, não ultrapassam os limites do âmbito executivo e parlamentar, prevalecendo a composição de forças, ali presentes em cada momento histórico.

A estrutura tributária, além de promover a arrecadação de recursos junto aos contribuintes, com o objetivo de abastecer o caixa do governo, é um instrumento importante e potente que pode ou não contribuir com a justiça fiscal e social. De acordo com a constituição brasileira de 1988, é necessário que a cobrança de tributos seja aplicada, levando-se em conta a capacidade contributiva de cada participante. Isto significa desenvolver a cobrança tributária de característica progressiva, fazendo com que os tributos incidam sobre a renda e o patrimônio das pessoas. Dessa maneira, cada cidadão contribuiria conforme a sua condição econômica circunstancial. Assim sendo, o dispositivo fiscal pode distribuir e redistribuir a renda e riqueza entre o corpo social da nação.

No caso do Brasil, adota-se a sistemática de cobrança tributária de natureza regressiva. A estrutura tributária brasileira atual determina que, em torno de 60% da carga tributária, incida sobre o consumo de bens e serviços. Esta conduta produz injustiça fiscal e social, que resulta na concentração de renda e riqueza, aprofundamento da desigualdade e exclusão social, porque o tributo cobrado de maneira indireta penaliza os rendimentos à medida que eles decrescem e favorece os rendimentos à medida que eles se elevam. A modalidade de tributar sobre o consumo faz com que quanto menor a renda, maior é o peso do tributo no orçamento particular, pois se aplica uma percentagem padronizada sobre os bens adquiridos, não importando a magnitude da renda e condição patrimonial do consumidor.

Verifica-se que a composição da carga tributária brasileira tem gerado, ao longo da sua história, uma conjuntura desfavorável aos pobres, decorrente da sistemática de recolhimento de impostos de cunho regressivo. “[...] o financiamento do Estado sempre privilegiou a tributação indireta, ao invés de alcançar a renda e a propriedade” (ANFIP, 2016, p. 24). Ao desprezar a tributação direta aplicada sobre lucros, altas rendas, propriedades, grandes fortunas e heranças, como existem em países desenvolvidos, a política fiscal brasileira favorece a concentração de renda e riqueza no Brasil, alimentando um processo contínuo de aprofundamento das desigualdades sociais, ao priorizar os segmentos mais abastados da sociedade.

A discrepância também está presente na distribuição e participação do fundo público. O governo brasileiro aplica o dinheiro público de duas maneiras, a primeira é a sistemática tradicional, que se dá com a execução dos gastos públicos compreendidos no orçamento público, que passa pelo trâmite congressual todos os anos. São “[...] aqueles constantes dos créditos consignados no orçamento fiscal, da Seguridade Social e de Investimentos das Estatais” (SANTA HELENA, 2009, p. 196), representada pelos recursos contidos no orçamento público da União.

A ausência de transparência e controle social caracteriza a aplicação dos recursos que compõem o orçamento público. O procedimento orçamentário brasileiro produz um desvirtuamento na alocação dos recursos, ao beneficiar favoravelmente o segmento privado da economia brasileira. Mais de 50% do orçamento público são desviados para cobertura do refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública, que nunca decresce. Outro dispositivo que remaneja verbas públicas em direção ao setor privado são as Desvinculações de Receita da União (DRU), que atualmente concede ao poder público a liberdade de realocar até 30% dos recursos orçamentários, desembaraçadamente.

A previsão orçamentária do governo federal, para 2017, está estimada em R\$ 3,5 (três trilhões e quinhentos bilhões). R\$ 1,794 (um trilhão, setecentos e noventa e quatro bilhões) está reservado para a função refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública brasileira. Este montante corresponde a 51,26% do orçamento público federal do ano e representa: 2,68 vezes o orçamento da Previdência Social; 7,32 vezes o orçamento das transferências para Estados e Municípios; 16,22 vezes o orçamento da saúde; 15,72 vezes o orçamento da educação; 20,92 vezes o orçamento da Assistência Social. Para o mesmo ano, os recursos destinados para a cobertura das despesas financeiras, com a dívida pública subtrai 2,69 vezes o orçamento da Seguridade Social.

Este expediente significa favorecimento a um número pequeno de famílias, que atuam no mercado financeiro e possibilita o desmantelamento da proteção social básica e indispensável a uma vida digna, porque escasseia os recursos à disposição das políticas sociais públicas de caráter universal, que atende um expressivo número de famílias, desprovidas das condições mínimas para se desfrutar de uma vida com dignidade. Nota-se que, em relação aos recursos públicos, o grupo social com maior poder de pressão consegue inserir sua ganância sobre uma parcela representativa do fundo público. A vantagem da classe

dominante ocorre com a redução dos recursos à disposição da camada social dominada, que acaba ficando desprotegida dos bens e serviços públicos. Portanto, a administração das finanças públicas brasileiras ocorre de maneira a prestigiar a classe dominante, pelo seu poder de persuasão sobre as instâncias deliberativas e o procedimento demonstra a quem o Estado está a serviço efetivamente.

A segunda maneira de aplicação do dinheiro público, que é o objeto de discussão nesta tese, trata-se da renúncia de receita pública, considerado um gasto indireto e conhecido, tecnicamente, pela Receita Federal do Brasil (RFB) como gasto tributário. Tal gasto transporta o mesmo efeito daqueles absorvidos pelo orçamento público federal, por representar um dispêndio de dinheiro público que poderia ser absorvido pelo orçamento público. São aquelas despesas “[...] relativas às renúncias e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia, não presentes nas dotações orçamentárias” (SANTA HELENA, 2009, p. 196).

A ação fiscal promove alterações nas condições econômicas, sociais, políticas e administrativas, pairando suspeição sobre o processo de renúncia de receita pública, por assumir uma característica de aproximação, que demonstra incerteza sobre o resultado final e a real necessidade de se renunciar à receita pública. O montante renunciado não é de conhecimento público; pela dificuldade de mensuração, controle e fiscalização, isso significa que a soma das receitas renunciadas pode ser muito maior do que os valores anunciados pela Receita Federal do Brasil (RFB), por estar assentadas em estimativas.

A renúncia de receita pública envolve recursos públicos que produzem repercussões, semelhantes às dos gastos públicos diretos, compreendidos no orçamento público habitual da nação brasileira. A renúncia fiscal (gasto tributário) depreende-se de “[...] uma lógica orçamentária, com os seus objetivos econômicos, sociais, culturais, políticos, científicos e administrativos, de que esse benefício pode ser substituído por um gasto direto” (ROSA, 2013, p. 23).

A medida fiscal constitui-se em um limitador de oferta de políticas sociais públicas, que atinge especialmente as classes menos favorecidas da população, ficando desprotegidas de atendimento das suas necessidades imprescindível para a aquisição de uma vida digna.

A política de renúncia fiscal resulta em diminuição da receita pública e imbrica diretamente no tesouro nacional e nas políticas sociais públicas, especificamente, na Previdência Social, Saúde e Assistência Social, que são as principais vítimas da

ação governamental. A movimentação de recursos públicos, por meio da renúncia de receita pública afeta negativamente as finanças do Estado e provoca danos no orçamento público, ao reduzir o potencial de arrecadação do tributo, em favor do estrato social mais endinheirado da sociedade brasileira. Esta operação pode produzir déficit público com implicações na emissão de títulos públicos e agravamento da dívida da nação, comprometendo um percentual ainda maior de recursos públicos.

A renúncia de receita pública representa uma ameaça à execução das políticas sociais públicas, pelo desprovimento de recursos para o seu financiamento. O projeto de lei orçamentária (PLOA), para 2017, faz uma estimativa de renúncia fiscal de R\$275,8 bilhões. A previsão de mais da metade da renúncia fiscal, do ano de 2017, indica que será sursurriada do Orçamento da Seguridade Social (OSS), representando uma subtração de R\$144,3 bilhões de recursos públicos que atendem milhões de famílias. Este valor sursurriado equivale a 52,34% da renúncia de receita pública do ano, somente aquela categorizada tecnicamente como “gasto tributário” pela RFB. Isto significa que está ocorrendo uma transferência de numerários do orçamento da Seguridade Social, das políticas sociais públicas, tais como a Previdência Social, Saúde e Assistência Social, que atende a camada social mais empobrecida do país. Trata-se de recursos públicos, beneficiando o segmento privado brasileiro e prejudicando quem mais precisa de política pública.

A formação do superávit primário para atender a elevada remessa de recursos públicos, com o objetivo de cobrir o refinanciamento, pagamento de juros e amortização da dívida pública brasileira, também interfere na disponibilidade das finanças públicas, ao retirar dinheiro do Orçamento da Seguridade Social, por meio das desvinculações de receita da união (DRU), ato que prejudica o financiamento das políticas sociais públicas, ao deslocar recursos já consolidados para o atendimento das necessidades sociais.

A argumentação sobre a renúncia de receita pública, com foco no estímulo ao desenvolvimento econômico, social, regional e setorial, aparentemente, parece ser oportuna e aceitável, principalmente, para aqueles que pouco se atentam à temática da renúncia fiscal. No entanto, este procedimento esconde a fonte da renúncia fiscal, na medida em que não explicita claramente que mais de 50% do benefício fiscal, oferecido ao segmento privado é retirado e tem origem no Orçamento da Seguridade Social.

A sistemática de concessão da renúncia de receita pública está sujeita à correlação de forças políticas dos grupos de pressão, que procuram fazer valer seus interesses na disputa pelos recursos que compõem o fundo público. E, na maioria das vezes, prevalecem às ambições da classe dominante que integra os agrupamentos que dispõem de maior poder de imposição política no momento das decisões sobre o direcionamento dos recursos públicos.

A renúncia de receita pública sobre o eixo tributário acontece de uma maneira subjetiva e não permite conhecer os efetivos valores renunciados e a repercussão deles decorrentes. Porque a execução da operação, neste campo, acontece pela simples autorização de não empreender o pagamento do tributo e, ainda, não se pratica a devida escrituração das entradas e saídas de recursos públicos, assim como a apuração do resultado final sobre os recursos envolvidos.

Razões que caracterizam as contradições estruturais da política fiscal brasileira e demonstram a necessidade imediata de correção da gestão, sobre a renúncia de receita pública no Brasil: a) desconhecimento da totalidade de recursos renunciados, que impactam negativamente no orçamento público e no financiamento das políticas sociais públicas, especialmente às relativas ao Orçamento da Seguridade Social (OSS); b) predominância do eixo tributário como meio de execução da renúncia fiscal; c) a renúncia fiscal não beneficia toda a população de maneira homogênea; d) existência de fragilidade e frouxidão no controle, supervisão e invisibilidade dos recursos públicos renunciados; e) aceitação de um tratamento de presunção sobre os recursos públicos renunciados, fundamentado na estimativa; f) ausência de escrituração das entradas e saídas dos recursos envolvidos, impossibilitando a mensuração do impacto econômico e social da renúncia de receita pública.

O procedimento de presunção sobre o montante da renúncia de receita pública significa, que a soma de recursos públicos renunciados pode ser muito superior, do que os valores anunciados pela RFB, o fato da política ser fundamentada em estimativas gera incertezas sobre a quantidade de dinheiro envolvido na renúncia fiscal.

Nessa perspectiva, considerando a necessidade de oferecer o benefício fiscal, parece ser mais coerente utilizar o subsídio, seja ele explícito (uso do eixo financeiro) ou implícito (uso do eixo creditício), como instrumento de mediação da renúncia de receita pública. Pois, desta forma, é possível quantificar a receita

pública renunciada e tornar transparente a operação por intermédio do seu respectivo lançamento contábil e orçamentário.

O procedimento de não registrar as entradas e saídas da renúncia de receita pública, por utilizar preferencialmente o eixo tributário, como ferramenta de filtro para execução da renúncia fiscal enfraquece o controle dos valores envolvidos e produz vulnerabilidade na gestão da política de renúncia fiscal. Parece ser procedente indicar que, efetivamente, os eixos financeiros e creditícios tenham a preferência, como instrumento de renúncia da receita pública, por permitir o registro contábil das entradas e saídas de recursos. A opção já está prevista na própria constituição brasileira, em seu art. 165, § 6º, a implementação é uma questão de escolha.

A orientação constitucional determina a utilização de três eixos: tributário, financeiro e creditício, porém não estabelece como prioridade a utilização do eixo tributário, como veículo da execução da política de renúncia de receita pública. Isso significa que é possível a reorganização da renúncia fiscal (gasto tributário), com o redirecionamento e priorização dos eixos financeiro e creditício. Propõe-se a extinção ou redução do peso do eixo tributário como instrumento de renúncia de receita pública e adoção prioritária dos eixos financeiro e creditício.

A renúncia de receita pública merece, portanto, ser discutida, analisada e revisada, no que compete à quantidade, qualidade, controle, fiscalização, eficiência, eficácia e efetividade, por ser considerado um gasto que representa dispêndio de um elevado volume de recursos públicos. Nessa perspectiva propõe-se, a reorganização da política de renúncia de receita pública brasileira, abandonando-se o eixo tributário e elegendo como foco e filtro de controle da política fiscal, os eixos financeiro e creditício, tendo em vista a concretização dos lançamentos, em termos de escrituração contábil, relativos às entradas e saídas de recursos públicos, identificação da fonte e destino da renúncia fiscal e a materialização dos valores renunciados. A reorganização possibilita a transparência, identificação dos beneficiários e a oportunidade de conhecer a contrapartida social, execução da fiscalização e redução das fragilidades, acompanhamento, controle e mensuração dos recursos envolvidos na renúncia de receita pública, cujo procedimento evitaria a seara da pressuposição subjetiva, que paira sobre eixo tributário.

Nessa perspectiva, torna-se necessário e urgente o aprimoramento da transparência e o direcionamento da política fiscal brasileira, sobre a renúncia de receita pública. É fundamental a inversão da lógica do atual modelo de renúncia

fiscal, de tal maneira que os benefícios econômicos e sociais da política pública sejam extensivos ao conjunto da sociedade brasileira, especialmente para a camada social, que mais necessita de serviços públicos, para isso é necessário clareza sobre a fonte e destino da renúncia de recursos públicos. O Orçamento da Seguridade Social (OSS), não pode continuar abastecendo a lucratividade do segmento privado, em detrimento de políticas públicas essenciais e indispensáveis, para a obtenção de uma vida digna. Por isso, recomenda-se a concessão de uma maior participação dos eixos creditício e financeiro, na política de renúncia de receita pública, por permitir o lançamento das entradas e saídas de recursos eliminando o prognóstico que caracteriza o eixo tributário. É necessário garantir a transparência e controle sobre o direcionamento, pois são recursos públicos por este fato pertencem à sociedade como um todo.

Como a renúncia de receita pública sobre o Orçamento da Seguridade Social (OSS) tem superado o percentual de cinquenta por cento de todo o gasto tributário, nos últimos anos, (2013 a 2017, tabela 11), conclui-se que estão executando um permanente processo de desmonte das políticas pertencentes ao amparo e seguro social básico, como a Previdência Social, Saúde e Assistência Social. Este resultado confirma o efeito esperado na hipótese provisória, fruto dos estudos preliminares, que já indicava esta consequência da renúncia fiscal. Diante disso, indica-se a correção imediata da sistemática utilizada na política de gasto tributário, dado à ameaça que ela representa para a sobrevivência das políticas sociais públicas, vinculadas ao Orçamento da Seguridade Social.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. **O papel da renúncia na competitividade da economia**. Seminário “Governança e Renúncias Tributárias” TCU. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2013.

ALBUQUERQUE, C.; FEIJÓ, P. H.; MEDEIROS, M. **Gestão de finanças públicas**. 2. ed. Brasília: Editora do Autor, 2008.

ALEXY, R. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. 2000.

ALVES, H. N. Tributação e injustiça social no Brasil. **Revista Espaço Acadêmico**, Ano XII, n. 133, p. 69-78, jun. 2012.

ANDREWS, C.; KOUZMIN, A. O discurso da nova administração pública. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo: CEDEC, n. 45, p. 97-129, 1998.

ANFIP – ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da seguridade social 2015**. Brasília: Anfip, 2016. 150p.

ANHUCCI, V. **A dimensão política do orçamento público no âmbito dos conselhos de direitos da criança e do adolescente**. 2016. 245f. Tese (Doutorado em Serviço Social e Política Social) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2016.

ARAÚJO, P. G.; PEREIRA, J. R. Análise da aplicabilidade do modelo gerencial na administração municipal. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 5, set./out. 2012.

BAGATTOLLI, C. **Reforma do Estado: crítica ao modelo gerencial**. Campinas: Extcamp/Unicamp, 2009.

BATISTA JR., P. N. O consenso de Washington: a visão neoliberal dos problemas latino-americanos. *In*: LIMA SOBRINHO, B. *et al.* **Em Defesa do Interesse Nacional**: Desinformação e Alienação do Patrimônio Público. São Paulo: Paz e Terra, 1994.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 5 maio 2016.

\_\_\_\_\_. 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. 2000. 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: 11 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2004 (gastos tributários). 2004. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2004>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2005 (gastos tributários). 2005. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2005>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2006 (gastos tributários). 2006. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2006>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2007 (gastos tributários). 2007. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2007>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2008 (gastos tributários). 2008a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2008>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. **Vade Mecum TR**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008b.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2009 (gastos tributários). 2009a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/benstributarios/2009/dgt2009.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Secretaria do Conselho do Desenvolvimento Social/CDES. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Relatório de observação n. 1, junho, 2009b.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2010 (gastos tributários). 2010. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2010>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2011 (gastos tributários). 2011. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2011>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2012 (gastos tributários). 2012. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2012>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2013 (gastos tributários). 2013a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2013>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Congresso Nacional. **Nota Técnica Conjunta n.º 04/2013**. 2013b. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/519265/NTC%2004-2013.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 11 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2014 (gastos tributários). 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2014>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2015 (gastos tributários). 2015. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2015>>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária**: 2016 (gastos tributários). 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2016>>. Acesso em: 11 jan. 2017.

BRESSER PEREIRA, L. C. **A Reforma do estado dos anos 90**: lógica e mecanismos de controle. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997. 58p. (**Cadernos MARE da reforma do estado, v. 1**)

\_\_\_\_\_. **Reforma do Estado para a cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. Brasília: Ed. 34, 1998.

\_\_\_\_\_. A reforma gerencial do Estado de 1995. **RAP**, Rio de Janeiro, v. 34, n. 4, p. 7-26, jul./ago. 2000.

CARNOY, M. **Estado e a teoria política**. Tradução do Instituto de Letras da PUC-Campinas. 17. ed. Campinas: Papirus, 2013.

CARVALHO, C. H. A. **Uma análise crítica do financiamento do PROUNI**: instrumento de estímulo à iniciativa privada e/ou democratização do acesso à educação superior? Campinas: Biblioteca Digital da Unicamp, 2011.

\_\_\_\_\_. A mercantilização da educação superior brasileira e as estratégias de mercado das instituições lucrativas. **Revista Brasileira de Educação**, v. 18, n. 54, jul./set. 2013.

CARVALHO, P. B. **Direito tributário linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013a. 1036p.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013b. 551p.

CASTRO, R. D. **Análise da regressividade da estrutura tributária brasileira**: Justiça fiscal por base de incidência. 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

CHAVES, V. L. J. Crise e privatização da universidade pública: de Fernando Henrique a Lula da Silva. **Universidade & Sociedade**, Brasília, n. 38, p. 61-77, 2006.

\_\_\_\_\_. **Novas configurações da privatização do ensino superior brasileiro – a formação de oligopólios.** Disponível em: <[http://www.anpae.org.br/congressos\\_antigos/simposio2009/351.pdf](http://www.anpae.org.br/congressos_antigos/simposio2009/351.pdf)>. Acesso em: 27 jun. 2017.

COSTA, D. D. da. O Prouni no contexto da expansão da educação superior: dados preliminares sobre as condições de acesso decorrente do programa, no Brasil (2005-2-10). *In*: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE POLÍTICA E ADMINISTRAÇÃO DA EDUCAÇÃO, 26., 2013, Recife. **Anais...** Recife, 27-30 maio 2013.

COSTA, F. L. O. **Financeirização do capital no ensino superior privado com fins lucrativos no Brasil (2007-2012).** 2016. 367p. Tese (Doutorado em Educação) – Programa de Pós-Graduação em Educação da Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

CRESWELL, J. W. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

DAIN, S. A economia política da reforma tributária de 2003. **Revista Econômica**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 2, p. 293-318, dez. 2005.

DELGADO, G. **O orçamento da seguridade social precisa ser recuperado.** Políticas Sociais, Brasília, n. 5, p. 111-114, ago. 2002.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Reforma e Justiça Tributária.** Nota Técnica Nº 150, outubro 2015.

\_\_\_\_\_; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal.** São Paulo: Dieese/Ipea/Sindifisco, 2011.

DINIZ, É.; AFONSO, J. R. **Benefícios fiscais concedidos (e mensurados) pelo Governo Federal.** Brasília: FGV-IBRE, 2014.

PIRES, M. BORGES, B. **A despesa primária do Governo Central: estimativas e determinantes no período 1986-2016.** Brasília : FGV-IBRE, 2017.

FALCO, C.F.V. **A educação e o Gasto Tributário Social**: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro. 2015. 250f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

FAORO, R. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008.

FARAH, M. F. S. Administração pública e políticas públicas. **Revista de Administração Pública – RAP**, v. 45, p. 813-836, 2011.

FATTORELLI, M. L.; ÁVILA, R. **Gastos com a Dívida Pública em 2014 superaram 45% do Orçamento Federal Executado**. 5 fev. 2015. Disponível em: <<http://www.auditoriacidada.org.br/e-por-direitos-auditoria-da-divida-ja-confira-o-grafico-do-orcamento-de-2012/>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

FONSECA, P. C. D. A revolução de 1930 e a economia brasileira. **Economia**, Brasília, v. 13, n. 3b, p. 843-866, set./dez. 2012.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C.. **Técnica de pesquisa em economia**, 3ª ed. – São Paulo : Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social** – 6ª ed. São Paulo : Atlas, 2008.

GUERRA, L. C. B.; FERNANDES, A. S. A. O processo de criação do programa Universidade para todos (PROUNI): Interesse e escolha no Congresso nacional. **Revista Política Hoje**, v. 18, n. 2, 2009. Disponível: <<http://www.revista.ufpe.br/politica hoje/index.php/politica/article/viewArticle/32>>. Acesso em: 7 set. 2016.

HENRIQUES, E. F. **Tópicos especiais de finanças públicas**. Prêmio Tesouro Nacional, 2009.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estatísticas do século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.

\_\_\_\_\_. **Pesquisa de Orçamentos Familiares**: Despesas rendimentos e condições de vida. 2008-2009.

INESC – INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **O orçamento público a seu alcance**. Brasília: INESC, 2006. 136p.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Tributação equidade no Brasil**. Um registro da reflexão do biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010. 514p.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LENARDÃO, E. A relação entre “modernização” neoliberal e práticas políticas “atrasadas” no Brasil dos anos 1990. **Rev. Sociol. Polít.**, Curitiba, v. 16, n. 31, p. 197-214, nov. 2008.

LÊNIN, V. I. **O Estado e a Revolução**: o que ensina o marxismo sobre o Estado e o papel do proletariado na Revolução. Tradução rev. anot. de Aristides Lobo. São Paulo: Centauro, 2007.

\_\_\_\_\_. **O Estado e a revolução**. Campinas: FE/UNICAMP, 2011.

LIMA, A.N. **Renúncias fiscais da união**. Estudo técnico. Consultoria legislativa. Brasília, fevereiro de 2017.

LIMBERGER, T. Transparência administrativa e novas tecnologias: o dever de publicidade, o direito a ser informado e o princípio democrático. **Revista do Ministério Público do RS**, n. 60, p. 47-65, ago. 2007/abr. 2008.

LUPATINI, M. Crise do capital e dívida pública. *In*: SALVADOR, E. *et al.* (Org.). **Financeirização, fundo público e política social**. São Paulo: Cortez, 2012. p. 59-92.

LUSTOSA DA COSTA, F. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública – RAP**, v. 42, n. 5, p. 829-874, 2008.

\_\_\_\_\_. Contribuição a um projeto de reforma democrática do Estado. **Revista de Administração Pública – RAP**, v. 44, p. 239-270, 2010.

LUXEMBURG, R. **A acumulação do capital**: contribuição ao estudo econômico do Imperialismo. São Paulo: Abril Cultural, 1984. v. I e II.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: PC Editora Ltda, 2013, 562 p.

MARE – MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO E REFORMA DO ESTADO. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Imprensa Oficial, 1995.

MARQUES, M. S. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MASCARO, A. L. **Estado e forma política**. São Paulo: Boitempo, 2013.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAZZEO, A. C. **Estado e a burguesia no Brasil: origens da autocracia burguesa**. 3. ed. São Paulo: Boitempo, 2015.

MENDES, G. R. **Controle sobre renúncias de receita: quadro atual e oportunidades de aperfeiçoamento**. 2012. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Universidade do legislativo (Unilegis), 2012.

MÉSZÁROS, I. **Filosofia, ideologia e ciência social**. Tradução de Ester Vaismam. São Paulo: Boitempo, 2008.

\_\_\_\_\_. **A montanha que devemos conquistar: reflexões acerca do Estado**. Tradução de Maria Izabel Lagoa. São Paulo: Boitempo, 2015.

MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 18ª ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

MINAYO, M. C. de S. **O desafio do conhecimento**. 10ª. ed. São Paulo: HUCITEC, 2007.

MORGADO, L. F. **O orçamento público e a automação do processo orçamentário**. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal, 2011. (Texto para Discussão, 85)

MOTTA, P. R. A modernização da administração pública nos últimos 40 anos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. especial, p. 86-96, 2007.

NETTO, J. P. **Capital monopolista e serviço social**. 8. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

\_\_\_\_\_; BRAZ, M. **Economia Política**: uma introdução crítica. 8. ed. São Paulo: Cortez Editora, 2012.

NOGUEIRA, M. A. **Um Estado para a sociedade civil**: temas éticos e políticos da gestão democrática. São Paulo: Cortez, 2004.

OCKÉ-REIS, C. O. **Renúncia de arrecadação fiscal em saúde**: a experiência institucional da Austrália, Brasil, Canadá e Estados Unidos. Rio de Janeiro: Ipea, 2014. No prelo.

OLIVEIRA, F. A. de. **Economia e política das finanças públicas no Brasil**: um guia de leitura. São Paulo: Hucitec, 2009. 325p.

OLIVEIRA, J. J. M. **Código Tributário Nacional**: comentários, doutrinas e jurisprudências, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

OTTE, J. *et al.* Desafios da gestão pública contemporânea: uma análise no instituto federal sul-rio-grandense. **XII colóquio internacional sobre gestão universitária nas Américas**, v. 9, n. 2, maio 2016.

PAULA, A. P. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 1, jan./mar. 2005a.

\_\_\_\_\_. **Por uma nova gestão pública**: limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: FGV, 2005b.

PIERANTI, O. P.; RODRIGUES, S.; PECI, A. Governança e new Public management: convergências e contradições no contexto brasileiro. *In*: ANPAD – ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 22-26 set. 2007.

PELLEGRINI, J. A. **Gastos tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, 2014. (Texto para Discussão, 159).

\_\_\_\_\_. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. XXI PRÊMIO TESOIRO NACIONAL Brasília: 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/558095/3o-lugar-josue-alfredo-pellegrini-005.pdf/5071ce15-38df-499c-aa82-123957c03e4d>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

PINTOS-PAYERAS, J. A. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Pesquisa e Planejamento Econômico (PPE)**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 2, ago. 2010.

\_\_\_\_\_. Evolução da distribuição da carga tributária no nordeste do Brasil. *In*: ENCONTRO DE ECONOMIA BAIANA, 11., 2015, Salvador. **Anais...** Salvador, 2015.

\_\_\_\_\_; SILVA, D. M. Carga tributária indireta sobre os alimentos na região Sul do Brasil. **Economia & Região**, Londrina, v. 1, n. 2, p. 45-60, ago./dez. 2013.

PORTELA FILHO, P. O ajustamento na América Latina: crítica ao modelo de Washigton. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 15, n. 1, p. 205-233, 1994.

PUREZA, M. E. M. Disciplinamento das renúncias de receitas federais – inconsistência no controle dos gastos tributários. **Cadernos Aslegis**, v. 8, n. 29, p. 41-74, maio/ago. 2007.

ROSA, J. R. G. **Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de identificação e de estimativa de renúncia de receita**. 2013. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496353/OPED0004%20Texto%20Completo%20OK.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 8 maio 2016.

SECRETARIA DE ACOMPANHAMENTO ECONÔMICO DO MINISTÉRIO DA FAZENDA – SEAE/MF. 2017. Disponível em [http://seae.fazenda.gov.br/destaques/destaque-nt-beneficios-financeiros/nota-subsidios\\_2017/2016](http://seae.fazenda.gov.br/destaques/destaque-nt-beneficios-financeiros/nota-subsidios_2017/2016). Acesso em: 13 setembro 2017.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública – RAP**, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

AS DISTORÇÕES de uma carga tributária regressiva. **Revista de Informações e Debates do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. 2015. Ano 12. ed. 86 – 28 mar. 2016

REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, ano 45, n. 127, mai./ago. 2013.

REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, ano 46, n. 129, jan./abr. 2014.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativos dos Gastos Tributários**. Estimativas bases efetivas 2006. Série 2010 a 2011. Brasília, 2011.

\_\_\_\_\_. **Demonstrativos dos Gastos Tributários**. Estimativas bases efetivas 2009. Série 2007 a 2011. Brasília, 2012.

\_\_\_\_\_. **Demonstrativos dos Gastos Tributários**. Estimativas bases efetivas 2010. Série 2008 a 2012. Brasília, 2013a.

\_\_\_\_\_. **Demonstrativos dos Gastos Tributários**. Estimativas bases efetivas 2011. Série 2009 a 2013. Brasília, 2013b.

\_\_\_\_\_. **Demonstrativos dos Gastos Tributários**. Estimativas bases efetivas 2012. Série 2010 a 2014. Brasília, 2014.

\_\_\_\_\_. **Demonstrativos dos Gastos Tributários**. Estimativas bases efetivas 2013. Série 2011 a 2016. Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. **Demonstrativos dos Gastos Tributários**. Estimativas bases efetivas 2014. Série 2012 a 2017. Brasília, 2017.

ROCHA, D. C. C. da R. **Histórico e principais informações sobre o orçamento público e seu ciclo**. 2013. Disponível em: <<http://portalsocial.sedsdh.pe.gov.br/sigas/suasrh/>>. Acesso em: 13 abr. 2016.

SALVADOR, E. **Fundo público no Brasil: financiamento e destino dos recursos da seguridade social (2000 a 2007)**. 2008. Tese (Doutorado em Política Social) – Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. **Crise do capital e o socorro do fundo público**. São Paulo: Cortez, 2010a.

\_\_\_\_\_. **Fundo público e política social no Brasil**. São Paulo: Cortez, 2010b.

\_\_\_\_\_. **Financeirização, fundo público e política social**. São Paulo: Cortez, 2012.

\_\_\_\_\_. **Fundo público e o financiamento das políticas sociais no Brasil**. Serv. Soc. Ver., Londrina, v. 14, n.2, p. 04-22, JAN./JUN. 2012.

\_\_\_\_\_. Balanço das alterações legislativas no sistema tributário brasileiro. *In* : **As implicações do sistema tributário e as desigualdades sociais**. Brasília: INESC, 2014a. p. 28-37.

\_\_\_\_\_. **As implicações do sistema tributário e as desigualdades sociais**. Brasília: INESC, 2014b. p. 9 -27.

\_\_\_\_\_. **Renúncias tributárias**: os impactos no financiamento das políticas sociais no Brasil. Brasília: INESC, 2015.

\_\_\_\_\_. **As consequências das renúncias tributárias no financiamento da seguridade social no Brasil**. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/as-consequencias-das-renuncias-tributarias-no-financiamento-da-seguridade-social-no-brasil/>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **O desmonte do financiamento da seguridade social em contexto de ajuste fiscal**. Serv. Soc. Soc., São Paulo, n. 130, p. 426-446, set./dez. 2017. <http://dx.doi.org/10.1590/0101-6628.117> [n.p.].

\_\_\_\_\_. Constituição Federal (1988). **Emenda Constitucional nº 95 de 15 de dezembro de 2016**. Estabelece o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, 2016. <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2016/emendaconstitucional-95-15-dezembro-2016-784029-publicacaooriginal-151558-pl.html>

SALVI, A. F. C.; DE PAULA, E. V. M.; LOURES, M. M. G. **Gastos governamentais indiretos, de natureza tributária**: conceituação. Brasília: Abril, 2003.

SANABIO, M. T.; SANTOS, G. J. dos; DAVID, M. V. (Org.). **Administração pública**: política, democracia e gestão. Juiz de Fora: Ed. UFJF, 2013. 246p.

SANTA HELENA, E. Z. **Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009. 342 p. (Série temas de interesse do Legislativo, n. 15)

SANTOS, C. S. dos. **Introdução à gestão pública**. Porto Alegre: Saraiva, 2006.

SAVI, A.; PAULA, E.; LOURES, M. **Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária** – Conceituação. Estudos tributários 12. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2003.

SAYD, P. D. **Renúncia Fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde**. 2003. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) – Escola Nacional de Saúde Pública, Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, 2003.

SCHOUERI, L. E. Fato gerador da obrigação tributária. *In*: \_\_\_\_\_ (Org.). **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.

\_\_\_\_\_. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEN, A. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

\_\_\_\_\_. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? *In*: SICSÚ, João (Org.). **Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)**. São Paulo: Boitempo, 2007. p. 79-92.

SMITH, A. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução de de Luiz João Braúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SOUZA FILHO, R. de. **Estado, burocracia e patrimonialismo no desenvolvimento da administração pública brasileira**. 2006. Tese (Doutorado em Serviço Social) – Escola de Serviço Social/Programa de Pós-graduação em Serviço Social, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006.

\_\_\_\_\_. **Gestão pública e democracia**: a burocracia em questão. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2011. v. 1. 262p.

STN. Relatórios resumidos da execução orçamentária do governo federal e outros demonstrativos, dezembro de 2008 a dezembro de 2016. Brasília: Tesouro Nacional, jan. 2017.

SWEEZY, P. M. **Teoria do desenvolvimento capitalista**: princípios de economia política marxista. São Paulo: Abril Cultural, 1983. (Os economistas).

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Acórdão nº 1205/2014**. TCU – Plenário - TC 018.259/2013-8. 2014. Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/5281/>>. Acesso em: 24 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **TC 018.259/2013-8**. GRUPO I – CLASSE V – Plenário. TC 018.259/2013-8 Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/5281/>>. Acesso em: 27 maio 2017.

TORRES, M. D. de F. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

VILLELA, L. A. **Renúncia de Receitas: experiência internacional**. Seminário “Seminário “Governança e Renúncias Tributárias” TCU. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2013

VIOL, A. L. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. **Revista da Receita Federal**: estudos tributários e aduaneiros, Brasília, v. 1, n. 2, p. 50-82, jan./jul. 2015.

WEBER, M. **Economia e sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elisabe Barbosa. Brasília: UnB, 2004.

ZANGHELINI, Airton et al. **Desoneração da folha de pagamento**: oportunidade ou ameaça? Brasília: Anfip e Fundação Anfip, 2013.

**ANEXO I****ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TC 018.259/2013-8, p. 47)**

- 356.1 ausência de uma conceituação legal sobre benefícios tributários;
  - 356.2 ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias no âmbito do Poder Executivo, o que acarreta ausência de transparência sobre os órgãos participantes e suas respectivas responsabilidades;
  - 356.3 falta de clareza sobre as competências dos órgãos relacionados às políticas públicas financiadas por renúncias tributárias;
  - 356.4 falhas na transparência sobre as renúncias tributárias no Plano Plurianual;
  - 356.5 ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias tributárias que não possuem órgão gestor associado na norma instituidora;
  - 356.6 instituição de renúncias tributárias por meio de instrumentos diversos de lei em sentido formal e que também não tratam da matéria de forma exclusiva;
  - 356.7 ausência de prazo de vigência na maioria dos benefícios tributários em vigor, o que impede a revisão periódica desses benefícios;
  - 356.8 falta de uniformidade de entendimento sobre os gastos tributários como fonte de financiamento de políticas públicas entre os ministérios responsáveis pela gestão desses mecanismos;
  - 356.9 falta de transparência sobre a metodologia de cálculo detalhada das previsões de renúncias tributárias constantes do DGT;
  - 356.10 deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre a RFB e os órgãos gestores de políticas baseadas em renúncias, em virtude do sigilo fiscal;
  - 356.11 ausência de registro no Siafi referente aos recursos de renúncias tributárias;
  - 356.12 ausência de previsão sobre a gestão das políticas de renúncias tributárias nos regimentos internos e nos planejamentos estratégicos da maioria dos órgãos responsáveis;
  - 356.13 poucos ministérios possuem mapa dos processos relativos à gestão das políticas públicas financiadas por renúncias;
  - 356.14 a maioria dos ministérios não realiza qualquer tratamento dos riscos referentes à gestão dessas políticas;
  - 356.15 ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas em comento por parte do órgão gestor, que incluía as atividades desenvolvidas, procedimentos de controle e de avaliação, e as unidades por elas responsáveis;
  - 356.16 indícios de fiscalização insuficiente por parte da CGU;
  - 356.17 ausência de avaliação de resultados por parte do órgão gestor na maioria das políticas públicas baseadas em renúncias tributárias;
  - 356.18 deficiências nas informações fornecidas sobre as renúncias tributárias nos relatórios de gestão;
  - 356.19 ausência ou precariedade de prestações de contas dos recursos renunciados;
  - 356.20 deficiências no monitoramento e no controle dessas políticas por parte dos órgãos gestores.
357. Diante disso, vislumbram-se as seguintes possíveis ações de controle por parte das unidades especializadas do Tribunal, conforme descrito nos respectivos anexos (peças 192 a 203):
- 357.1 auditorias para avaliar os controles internos e a capacidade de gestão de risco dos órgãos gestores das principais renúncias tributárias;
  - 357.2 auditorias de conformidade para verificar a regularidade no processo de concessão de benefícios tributários;
  - 357.3 solicitação e análise de informações atualizadas sobre políticas financiadas por renúncias tributárias no âmbito das contas anuais dos órgãos gestores.

## ANEXO II

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TC 018.259/2013-8, p. 52)

**O quadro a seguir sintetiza os resultados obtidos no trabalho por questão da auditoria**

<b>Etapa</b>	<b>Questão de auditoria</b>	<b>Conclusões/Fragilidades detectadas</b>
Processo de instituição de renúncias tributárias	O processo de instituição de renúncias tributárias está bem definido e propicia o planejamento e a avaliação das políticas públicas por elas financiadas?	Não há disposição normativa sobre o processo de criação de renúncias tributárias, assim o planejamento prévio à instituição não está claramente definido e varia conforme o tipo/objetivo da política desonerativa. Em geral, as normas instituidoras de benefícios fiscais não estipulam claramente os objetivos, metas e indicadores da política pública relacionada ao benefício fiscal.
Sistemática de previsão das renúncias tributárias	Qual sistemática é adotada para elaboração da previsão das renúncias tributárias e quais órgãos participam desse processo?	A competência para elaboração das estimativas pertence à RFB, que, em alguns casos, solicita informações aos órgãos gestores das políticas públicas baseadas em renúncias tributárias. A metodologia de cálculo utilizada pela RFB não é publicada juntamente com os demonstrativos de gastos tributários, o que prejudica a transparência desse processo.
Monitoramento da concessão e da execução das renúncias tributárias	Há mecanismos de governança para o acompanhamento da concessão e da execução das renúncias tributárias?	Identificaram-se as seguintes fragilidades nessa etapa das renúncias tributárias: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Não há contabilização desses recursos no Siafi, apesar da recomendação do Tribunal expedida no âmbito das Contas de Governo do exercício de 2012;</li> <li>2) Alguns ministérios setoriais não dispõem de sistema informatizado para acompanhamento da concessão e da execução dos benefícios tributários;</li> <li>3) Não há acompanhamento das renúncias tributárias por parte dos órgãos centrais, independentemente de haver ou não órgão gestor indicado em norma;</li> <li>4) Ausência de previsão sobre a gestão das políticas de renúncias tributárias nos regimentos internos e nos planejamentos estratégicos da maioria dos órgãos responsáveis;</li> <li>5) Poucos ministérios possuem mapa dos processos relativos à gestão das políticas públicas financiadas por renúncias e poucos efetuam algum tratamento de risco;</li> <li>6) Ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas baseadas em renúncias por parte do órgão gestor, que incluía as atividades desenvolvidas, procedimentos de controle e de avaliação.</li> </ol>
Processo de avaliação e controle das renúncias tributárias	As políticas públicas financiadas por renúncias tributárias são fiscalizadas e é realizada alguma avaliação dos resultados?	Detectaram-se as seguintes fragilidades no controle e na avaliação das políticas de renúncia fiscal: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) O sigilo fiscal constitui um obstáculo para o controle e a avaliação de resultados de algumas políticas financiadas por renúncias tributárias;</li> <li>2) Deficiências no monitoramento e no controle dessas políticas por parte dos órgãos gestores;</li> <li>3) Ausência de avaliação de resultados por parte do órgão gestor na maioria das políticas públicas baseadas em renúncias tributárias;</li> <li>4) Deficiências nas informações fornecidas sobre as renúncias tributárias nos relatórios de gestão;</li> <li>5) Índícios de fiscalização insuficiente por parte da CGU.</li> </ol>

## ANEXO III

## Gasto Tributário em Saúde Sobre a Despesa do MS (2003-2012)

Ano	MS (R\$ milhões)	Gasto tributário em saúde (R\$ milhões)	%
2003	27181	7172	26.39%
2004	32703	8819	26.97%
2005	37146	9563	25.74%
2006	40750	12453	30.56%
2007	44304	12185	27.50%
2008	48670	13770	28.29%
2009	58270	13595	23.33%
2010	61965	14422	23.27%
2011	72332	15807	21.85%
2012	80063	18313	22.87%

Fonte: Ocké-Reis (2014, p. 73).

## ANEXO IV

### Simples nacional anexo I (Vigência a Partir de 01.01.2012) Alíquotas e partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

**Fonte:** RFB - Receita federal do Brasil, 2017. Anexo I - 2012 a 2017 – Comércio.

## ANEXO V

**GASTOS TRIBUTÁRIOS POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
PROJEÇÕES DO PLOA 2017  
VALORES EM R\$ BILHÕES**

<b>FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>PARTICIPAÇÃO %</b>
Comércio e Serviço	82,79	29,06
Trabalho	43,17	15,16
Saúde	36,01	12,64
Indústria	35,14	12,34
Agricultura	26,59	9,33
Educação	14,17	4,98
Assistência Social	12,74	4,47
Habitação	11,25	3,95
Ciência e Tecnologia	10,11	3,55
Transporte	5,00	1,75
Energia	4,15	1,46
Cultura	1,83	0,64
Direito e Cidadania	0,75	0,26
Desporto e Lazer	0,71	0,25
Administração	0,32	0,11
Defesa Nacional	0,07	0,02
Organização Agrária	0,04	0,01
Gestão Ambiental	0,02	0,00

Fonte: Lima(2017, p.26).