

A política e o controle dos gastos tributários à luz da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal: estudo de caso do Governo do Estado do Ceará

The policy and control of tax expenditures in the light of the Federal Constitution and the Fiscal Responsibility Law: a case study of the Government of the State of Ceará.

Samuel Leite Castelo¹ 
Aline Duarte Moraes Castelo² 
Plácido Aderaldo Castelo Neto³ 

DOI: [10.22478/ufpb.2525-5584.2022v7n1.61070]

Recebido em: 06/10/2021
Aprovado em: 06/06/2022

Resumo: A política de gastos tributários do Governo do Estado do Ceará movimentou o montante de R\$ 1.106 bilhões de reais em 2019 e R\$ 1.204 bilhões de reais em 2020. Estas importâncias estão baseadas na estimativa constante na Lei Orçamentária Anual - LOA, sendo que, em 2019, o importe efetivamente renunciado foi de R\$ 1.227 bilhões de reais. Estes valores se referem exclusivamente às renúncias realizadas no âmbito do Fundo de Desenvolvimento Industrial - FDI, porém, não foram evidenciadas outras desistências praticadas. Assim, o objetivo deste ensaio é avaliar a política de gastos tributários no âmbito do Estado do Ceará. A metodologia utilizada baseou-se num levantamento exploratório por meio de pesquisas acerca da legislação aplicável e nos sistemas corporativos do Governo cearense, objetivando coletar informações atinentes à composição e à operacionalização dos dispêndios tributários concedidos e praticados pelo Governo estadual. As técnicas de análise de dados utilizadas para a conduta metodológica foram a análise descritiva dos indicadores orçamentários e contábeis e o exame documental dos instrumentos de planejamento e de legislação correlata, bem como dos demonstrativos contábeis. Os resultados expressam a necessidade de se definir um sistema de referência tributária sobre as renúncias de receitas, de se efetivar o controle dos gastos tributários de caráter geral e não geral, de melhorar os procedimentos sobre

¹ Universidade Estadual do Ceará (UECE). E-mail: samuel.castelo@uece.br.

² Universidade de Coimbra. E-mail: aline_dmf@hotmail.com.

³ Universidade Estadual do Ceará (UECE). E-mail: placido.castelo@uece.br.

previsão, mensuração, controle, efetividade e e transparência das renúncias de receitas. Por fim, o Governo deverá planejar, gerir e controlar estes recursos, porquanto ostentam materialidade e grande relevância, especialmente se confrontados com os dedicados a educação, saúde e segurança.

Palavras-chave: Gastos Tributários; Sistema Tributário de Referência; Setor Público.

Abstract: The revenue waiver policy of the government of the state of Ceará moved in 2019 the amount of R\$ 1,106 billion reais in 2019 and R\$ 1. 204 billion by 2020. These values are based on the estimate contained in the Annual Budget Law - LOA, and in 2019, the amount effectively waived was R\$ 1,227 billion reais. We emphasize that these values refer exclusively to the waivers made under the Industrial Development Fund - IDI, however, no other waivers were evidenced. Thus, the objective of the article is to evaluate the policy of revenue waiver within the State of Ceará. The methodology used was based on an exploratory survey on the subject through research on the applicable legislation and corporate systems of the government of Ceará, aiming to collect information about the composition and operationalization of revenue waivers granted and practiced by the government of Ceará. The data analysis techniques used for methodological conduct were the documentary examination of planning instruments and related legislation, as well as interviews with the actors of the tax incentives policy. The results indicate the need to define a Tax Reference System on revenue waivers, to control general and non-general revenue waivers, to improve procedures on the process of forecasting, measurement, control, effectiveness and transparency of revenue waivers. Finally, the government should plan, manage, and control these resources, because they have great materiality and relevance, especially if confronted with those dedicated to education, health and safety.

Keywords: Tax Expenses; Reference Tax System; Public Sector.

1. Introdução

Os gastos tributários são considerados meios de política pública e devem estar contidos em mecanismos de avaliação e controle. (Carvalho Júnior, 2019; Botelho; Abrantes, 2020). Observa-se que, quando o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, em vez de intervir na realidade econômica ou social, por intermédio da utilização de receitas previstas em orçamento - ou seja, aplicando recursos em despesas diretas - decide atuar manejando o uso de renúncias de receitas, está-se perante os gastos tributários (GAO, 2012; Mello, 2016; Oliveira, 2020).

Conforme leciona Corcelli (2021), as razões para a expansão dos gastos tributários observada recentemente na economia brasileira são inúmeras, tais como: i) a redução da capacidade de realização de investimentos públicos com vistas a estimular a demanda agregada; ii) os efeitos negativos da regressividade e complexidade da estrutura tributária sobre a competitividade industrial; e iii) o lançamento de políticas industriais como um conjunto de incentivos de caráter tributário.

É tangível no âmbito dos Estados o fato de que há graves problemas com benefícios fiscais distorcidos, “guerra fiscal”, distribuição das receitas entre os Estados e a concentração da arrecadação em alguns setores - tais como energia elétrica, combustíveis, telecomunicações e veículos, incentivos às importações e oneração das exportações (Bolzan; Bianchi, 2017; Paes, 2019). Essa abdicação de receitas constitui exceção à regra e implica, evidentemente, perda de arrecadação (Bolzan; Bianchi, 2017).

O Tribunal de Contas da União - TCU (2018) evidencia que os benefícios tributários, financeiros e creditícios, em geral, representam distorções ao livre mercado e resultam, de maneira indireta, em sobrecarga fiscal maior para atividades ou setores não beneficiados. Aliás, em um contexto de restrição fiscal, os valores associados a esses benefícios devem ser considerados com maior cautela em virtude da sua influência nas contas públicas (TCU, 2014; Corcelli, 2021).

Portanto, os gastos tributários têm como finalidade: estimular e incentivar certas atividades ou setores, para promover o crescimento de regiões, bem assim contribuir para o equilíbrio econômico e social. Os recursos que deixam de ser arrecadados pelo Estado devem ser revertidos em formato de benefícios direcionados à sociedade (Tronquini; Limberger, 2017; Carvalho Júnior, 2019; FMI, 2019; Corcelli, 2021).

Nesta perspectiva, sua avaliação e seu controle tornam-se influentes para os trabalhos de fiscalização dos órgãos de controle, como os tribunais de contas e as controladorias gerais, quanto à efetividade destas políticas fiscais (TCU, 2014; TCU, 2018; Corcelli, 2021). A correta supervisão dos recursos públicos demanda a consideração, não somente, dos gastos públicos explícitos, mas também daqueles realizados indiretamente por meio do sistema tributário, e, especificamente, pelos gastos tributários (Carvalho Júnior, 2019; Andrade, 2015; Corcelli, 2021).

De tal modo, tribunais de contas, no cumprimento de suas competências constitucionais, comprometem-se a fiscalizar as renúncias de receita concedidas pelos entes federativos, por meio de processos de auditorias financeiras, operacionais e de conformidade, dentre outros instrumentos de fiscalização (TCU, 2014; TCU, 2018; Carvalho Júnior, 2019).

Com suporte na literatura sobre dispêndios tributários, objetiva-se, neste passo, proceder a um estudo sobre a política desses gastos, avaliando procedimentos e controles sobre renúncia de receitas adotados no Governo do Estado do Ceará. No âmbito desse escopo, demanda-se alcançar estes objetivos específicos: a) descrever, na contextura do

Governo Federal, o marco conceitual sobre gastos tributários e o seu sistema tributário de referência; e b) analisar os controles sobre a política de gastos tributários do Governo do Ceará.

A metodologia a que se recorreu consistiu numa revisão bibliográfica e documental da literatura e dispositivos infraconstitucionais aplicados à espécie ora estudada, adotados no Brasil e, especificamente, a do Estado do Ceará. Com efeito, o estudo é classificado como descritivo e exploratório, com análise qualitativa e estudo de caso, por meio de análise documental das leis orçamentária e da lei das diretrizes orçamentárias e do balanço geral do Estado do Ceará, dos períodos referentes aos anos de 2010, 2014, 2019 e 2020.

Os principais resultados deste ensaio reconhecem o papel importante dos sistemas tributários de referência no Brasil, que estabelece diretrizes e a condução do “Estado” na propositura de concepção, implementação, acompanhamento e monitoramento dos benefícios fiscais adotados.

Os resultados também evidenciam atual o processo no âmbito federal, onde se encontra avançado, e, no Estado do Ceará, a sua inexistência.

Os dados deste estudo permitem a visualização dos gastos tributários, como uma política pública relevante no processo de estímulos econômicos e sociais e que também acrescentam valor público à sociedade. Em relação ao Ceará, claramente se vislumbra a necessidade de um aperfeiçoamento da política de incentivos fiscais não decorrentes de programas.

Este escrito está organizado em quatro seções, inclusa a introdução ora relatada. Na próxima, encontram-se a revisão de literatura. Na seção imediatamente posterior, é mostrado o contexto do estudo, para, sequentemente, se delinear a análise de estudo de caso, e as considerações finais. No segmento de remate, evidenciam-se os principais resultados e se oferecem propostas para investigação futura.

2. Enquadramento Teórico

2.1. Os gastos tributários e a sua conceituação

O Estado é preparado para atuar no domínio econômico como agente no mercado ou regulador da própria economia (Botelho; Abrantes, 2020). Na qualidade de agente normativo e regulador, o Estado é passível de induzir ou dirigir comportamentos dos agentes econômicos, nos termos do artigo 174 da Constituição Federal de 1988. Uma das modalidades dessa atuação por meio de normas jurídicas aplicadas ao orçamento é a do

manejo de gastos tributários como instrumento de influência sobre setores da economia e, até mesmo, para o atingimento de finalidades típicas das políticas sociais e econômicas (Andrade, 2015; Botelho; Abrantes, 2020).

O orçamento de renúncias fiscais contém disposições relativas às renúncias e aos controles orçamentários, representando reconhecimento concreto de que os subsídios fiscais são conformações de gastos do Governo e estão ligados a modos de assistência governamental (Bolzan; Bianchi, 2017).

O conceito de gastos tributários surgiu, em concomitância, nos Estados Unidos e na Alemanha, nos anos de 1960, sendo, no primeiro país, integrado na peça orçamentaria por meio de um capítulo. Já no mencionado Estado europeu, o Relatório de subsídios tributários e preferências descrevia a medição dos gastos tributários. Na América Latina, o Brasil foi pioneiro, em 1989, publicando seu primeiro relatório de gastos tributários, que estimulou a generalização e o aperfeiçoamento de medição dos dispêndios dos contribuintes (CIAT, 2011; Tronquini; Limberger, 2017; Botelho; Abrantes, 2020).

Consoante Mello (2016), acentua o debate internacional acerca do tema é crescente. Órgãos como OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico), FMI (Fundo Monetário Internacional) e BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento) incentivam os países que se utilizam dos gastos tributários a investirem em métodos adequados de identificação: i) dos estudos que precederam a sua elaboração; ii) da maneira como foram implementados; iii) da governança de cada um destes gastos tributários; e iv) da análise de eficiência e efetividade das respectivas políticas.

É mister que os gastos tributários promovam a participação do setor privado na economia e reduzam os custos associados às despesas públicas, com o intuito de promover o desenvolvimento econômico e social. Evidencia-se, no entanto, o fato de que há uma perda de arrecadação para o Estado, influenciando na eficiência da alocação de recursos na economia e na iniquidade que é capaz de promover (GAO, 2005; OECD, 2010; Tronquini; Limberger, 2017). Se mal elaboradas e realizadas sem planejamento, entretanto, são suscetíveis de causar descontinuidade das políticas públicas, afrontando direitos fundamentais e, como resultado, desrespeitando a dignidade da pessoa humana (Tronquini; Limberger, 2017).

Assim, há um enorme interesse em medir e controlar os gastos tributários, pois é consabido o fato de que cada vez é mais limitada a possibilidade de majorar as alíquotas

dos tributos, em virtude da perda concedida para um determinado setor ou grupos de contribuintes (GAO, 2005; OECD, 2010; CIAT, 2011; TCU, 2014; TCU, 2018).

A despeito disso, a relevância da medição dos gastos tributários vai além da arrecadação, pois está também atrelada à transparência fiscal (GAO, 2005; FMI, 2008; Bolzan; Bianchi, 2017). Assim, no momento da quantificação do gasto público, que atua por meio do sistema tributário, são criadas condições para considerar o real tamanho da ação do Governo (GAO, 2005; OECD, 2010).

Ademais, com relação ao debate sobre a complexidade do sistema tributário, sabe-se que a criação de gastos tributários, recorrentemente, é redutora da transparência, estando habilitada a ampliar os custos de administração e tornar o sistema mais complexo (GAO, 2005; TCU, 2014; TCU, 2018; Oliveira, 2020); bem assim – se impõe seja expresso - as despesas tributárias constituem uma modalidade atípica e invisível de gastos públicos, sempre realizada por meio dos dispositivos legais. Essa aplicação de recursos difere dos gastos realizados por meio de despesas orçamentárias, pois estas não transitam pelas etapas de execução orçamentária, tornando-se um tipo de gasto “extra orçamento”. (Azevedo; Cabello, 2020).

A ineficiência de controle sobre os influxos desse tipo de política pública, além de sua baixa transparência, é apontada em relatórios do Banco Mundial e por organizações como o International Budget Partnership (IBP) como algo relevante a ser considerado pelos governos (Azevedo; Cabello, 2020). Em decorrência do seu baixo controle, por não estar associado aos controles orçamentários, também passou a receber a denominação de “gastos sombra”. (Henriques, 2009).

Expositi, o Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT), em 2011, realizou pesquisa em dez países da América Latina e constatou que todos os Estados pesquisados têm práticas regulares.

Em termos de enfoque legal, a existência de normas jurídicas que impõem a obrigatoriedade de medir os gastos tributários, somente Argentina, Equador e Uruguai não necessitam dessa obrigação legal para fazê-lo. Aos demais países, existe uma enfoque jurídico-legal que determina a aferição dos gastos tributários (CIAT, 2011).

Todos os países identificam os gastos tributários por meio de um sistema tributário de referência, baseado na legislação infraconstitucional, seja esta de natureza tributária ou não. Chile e República Dominicana, a seu turno, registam, em alguns casos específicos, por meio de um sistema de referência baseado em marco conceitual teórico.

Enfim, todos esses países acreditam que os gastos tributários causam perda de arrecadação e supõem um desvio de uma disposição geral (CIAT, 2011; Oliveira, 2020). Entrementes, Brasil, Chile, Equador, Espanha, Peru e República Dominicana adicionam a perspectiva de que os gastos tributários perseguem também objetivos de política econômica ou social. Por fim, somente, Brasil, Espanha e Peru acreditam que os gastos tributários aumentam a disponibilidade econômica do contribuinte (CIAT, 2011).

No Brasil, a Secretaria da Receita Federal, consoante o relatório denominado Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) aponta que os gastos tributários são dispêndios indiretos do Governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais, e configuram exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (RFB, 2019).

As políticas de gastos tributários passaram a ser incentivadas em decorrência do entendimento da possibilidade de equidade tributária, eficiência administrativa, redução de disparidades regionais e beneficiamento econômico a setores não atendidos pelo Estado (RFB, 2019; Botelho; Abrantes, 2020).

Portanto, o desenvolvimento das regiões e conseqüentes reduções nas desigualdades socioeconômicas e territórios também foram possibilitados pela CF/88, como o caso da aplicação de políticas de gastos tributários, desde que sejam anualmente demonstrados os gastos públicos com isenções, anistias, renúncias e demais benefícios de natureza financeira (Botelho & Abrantes, 2020).

Segundo Mello (2016), dois enfoques são, em geral, utilizados: i) um de teor conceitual; e ii) um de conteúdo legal ou normativo. O enfoque conceitual considera estudos teóricos sobre definições de características dos tributos que compõem o sistema tributário de referência e se baseia nessas definições para dizer o que se afigura, ou não, como desvio-padrão. O enfoque legal ou normativo, por sua vez, leva em conta dados da legislação tributária vigente como base para definir o sistema de referência, possibilitando a identificação dos gastos tributários em comparação àquele.

Não há consonância em relação ao modo como o sistema de referência deve ser determinado, havendo, ao contrário, grande dificuldade em se chegar a uma referência totalmente aceita.

2.2. Os gastos tributários e a sua Conceituação Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal

O conceito de gastos tributários envolve elevado grau de subjetividade, conseqüentemente, essa ausência de consenso faz surgir uma diversidade de termos utilizados como sinônimos (Pureza, 2011; Corcelli, 2021). Ademais, os autores divergem quanto à sua finalidade, bem como no que concerne aos seus possíveis reflexos para as finanças públicas (Bolzan; Bianchi, 2017; Corcelli, 2021).

Conforme a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (2018), de acordo com o relatório denominado Demonstrativos das Desonerações Fiscais, os gastos tributários são conceituados como disposições expressas na legislação tributária que reduzem a arrecadação potencial do imposto.

Segundo a RFB (2019) e o consoante o STN (2020) os gastos tributários são todas as desonerações tributárias e quaisquer situações que promovam isenções, imunidades, anistias, reduções de alíquotas, deduções, créditos, diferimentos de obrigações de natureza tributária, regimes simplificados, e devoluções ou restituições.

Corcelli (2021) e RFB (2018) apontam que as finalidades destas desonerações fiscais são: a) simplificar e/ou reduzir os custos da gestão; b) promover a equidade; c) ajustar desvios; d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não realizados pelo Estado; e) contrapesar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis; f) equalizar as rendas entre regiões; e g) incentivar determinado setor da economia.

Henrique (2009) e Azevedo & Cabelo (2020) ressaltam sobre a existência do objetivo na definição dos gastos tributários, classificando-os em: a) extrafiscais; (b) econômicos e sociais; (c) programáticos; e (d) alcançáveis por meio de gasto diretos.

Na perspectiva de Oliveira (2020), sob o ponto de vista normativo, destaca-se que a legislação brasileira não estabelece um conceito para renúncia de receita. A norma que chegou mais perto disso foi a LRF, que exprime, no § 1º do art. 14, um rol exemplificativo de itens havidos como renúncia de receita para fins de aplicação da lei: “[...] 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”. (BRASIL, 2000).

O benefício, todavia, somente será considerado renúncia de receita, para fins do art. 14 da LRF, quando ostentar caráter não geral, isso é, ficar restrito a determinada região do território da unidade federativa instituidora ou, ainda, destinar-se a certos contribuintes (Martins, 2013).

A legislação brasileira não explicita claramente o que é gasto tributário, mas reforça o seu aspecto de tratamento diferenciado em detrimento da regra geral (Oliveira, 2020). O comando legal não oferece ressalvas para anistias, remissões, subsídios e créditos presumidos, a isenção, entretanto, só é considerada renúncia de receita quando concedida em caráter não geral, assim como a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo (TCE-BH, 2019).

A Lei Federal nº 12.465/2011, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária Federal de 2012, definiu os gastos tributários como:

Art. 89, § 2º [...] gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Constata-se, do conceito, a exigência de um caráter de exceção ou exclusividade na redução da arrecadação potencial, alcançando apenas um determinado grupo de contribuintes. Infere-se, com efeito, que nem toda medida que reduza a arrecadação potencial implicará renúncia de receitas, mas somente aquelas que possuam um caráter de exceção ao sistema tributário de referência e alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes (TCE-BH, 2019).

Por conseguinte, observa-se que os gastos tributários devem ser gerenciados tão cuidadosamente quanto despesas orçamentárias, se os governos quiserem fazer uso eficiente de seus recursos financeiros limitados. Isso significa que o custo dos gastos tributários deve ser identificado, medido e relatado, de maneira a permitir comparação do seu valor monetário com o das despesas orçamentárias (FMI, 2019).

No Brasil, a quantificação da renúncia de receitas passou a ser estudada com bem mais afinco depois de promulgada a Constituição de 1988 (BRASIL, 1988). Desde a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Governo Federal procede ao levantamento dos gastos tributários dos impostos federais, apresentando e publicando, juntamente com o orçamento, as devidas estimativas, consoante exprimem Bolzan; Bianchi, 2017).

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF aponta que, ao conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as várias regiões do Brasil, faz-se necessário agir de maneira planejada e transparente, sob a qual se previnem os riscos e os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Nesse contexto, a LRF legitimou a adoção de mecanismos que importem em renúncias fiscais, as quais têm sido utilizadas pelos governantes para incentivar melhorias no desenvolvimento de certas regiões ou de determinados setores da atividade produtiva, desde que esteja acompanhada de um minucioso estudo e planejamento que identifique as consequências imediatas e futuras sobre a arrecadação e as medidas de compensação cabíveis (Bolzan; Bianchi, 2017).

Na tentativa de neutralizar tais abusos, a LRF trouxe uma série de requisitos para validar a renúncia fiscal. Nesse sentido, o primeiro requisito para qualquer renúncia de receita é a edição de lei específica por parte da unidade federada que conceder o benefício. É o que preceitua o art. 150, §6º, combinado com o art. 167, II, ambos da CF/88 (Martins, 2013).

Como acentuam Martins (2013) e o art. 14 da LRF, são obrigatórios a observância e o atendimento dos requisitos especificados: i) realização de estimativa do impacto orçamentário-financeiro esperado pela renúncia no exercício em que deva iniciar sua vigência e, ainda, nos dois seguintes; ii) comprovação da renúncia pretendida em consonância com as disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias do renunciante; iii) demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita na LOA e, ainda, de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais da LDO.

Nos termos da literatura e da legislação vigente, as estimativas de influxo orçamentário e financeiro instrumentalizam o controle fiscal necessário à sustentabilidade das contas públicas. Assim, faz-se necessário quantificar o impacto fiscal da mudança normativa proposta, para, então, delimitar a extensão requerida da respectiva medida compensatória, de modo a não prejudicar a trajetória fiscal previamente estabelecida (Corcelli, 2021).

Portanto, as estimativas de choque ocupam posição chave na implementação de controles orçamentários obrigatórios. Logo, o choque orçamentário de proposições

legislativas direciona e constrange a tomada de decisão da política pública das renúncias de receitas (Corcelli, 2021).

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal, tratando especificamente das renúncias de receita tributária, destaca a exigência de a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO conter um demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita. Além disso, o seu artigo 14 prevê que toda medida que implique concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do choque orçamentário-financeiro (BRASIL, 2000; STN, 2020).

Como alternativa ao item acima, o Ente federativo está habilitado a adotar medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Neste caso, a renúncia perseguida somente entrará em vigor quando implementadas as medidas retro-referidas. É certo que tais requisitos visam a proteger o interesse público pela neutralização, ainda que parcial, de critérios predominantemente políticos na concessão de benefícios fiscais.

Já o texto da Carta Magna, pelo art. 165, § 6º, bem como a Constituição do Ceará, no Inciso V, parágrafo 3º do art. 203, determinam que o projeto de Lei Orçamentária Anual - LOA esteja 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; CEARÁ, 1989).

De acordo com TCU (2018) e STN (2020), os benefícios de natureza financeira e creditícios estão relacionados com financiamentos concedidos por instituições financeiras com taxas e prazos mais favoráveis do que os praticados no mercado. Ademais, na essência, se caracterizam pela perda de arrecadação decorrente de tratamento diferenciado na concessão de operações de crédito.

Já os benefícios de natureza tributária estão relacionados a condescendências decorrentes de afastamentos do chamado Sistema de Referência Tributária. Sendo assim, para discernir seu conceito, faz-se necessário compreender o significado de Sistema de Referência Tributária, que é um marco conceitual teórico sobre os gastos tributários (GAO, 2012; Oliveira, 2020; Botelho; Abrantes, 2020; STN, 2020).

Conforme RFB, (2019) e STN (2020), o Sistema de Referência Tributária é um enfoque normativo-legal, baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis,

em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada, que permite identificar e classificar as renúncias de receitas.

Verifica-se que a importância em se identificar os efetivos gastos indiretos, do ponto de vista jurídico, está em fazer cumprir as determinações da Constituição Federal/88 em seus arts. 70, 150, §6º e 165, §6º, da Lei de Responsabilidade Fiscal em seu arts. 4º, §2º, inc. V, e 14; e o princípio da transparência nos gastos públicos (Mello, 2016; STN, 2020).

As renúncias de receitas de caráter tributário são recursos não arrecadados pelo Estado pela existência de benefícios e incentivos que reduzem a carga tributária de certos contribuintes. Nestas circunstâncias, as renúncias de receitas afetam os recursos públicos porque deixam de ser arrecadados e estas financiariam programas de gastos públicos explícitos em benefícios daqueles aos quais se reduz a carga tributária (CIAT, 2011; GAO, 2012).

Assim, na temática da avaliação de políticas públicas, os gastos tributários constituem-se como instrumentos entre variados meios de que os governos dispõem, que deveriam ser constantemente sujeitos a avaliação, tanto no que diz respeito à justificação de uma intervenção estatal determinada, quanto com relação à sua eficiência relativa, em comparação com outros expedientes disponíveis (BID, 2009).

Os estudos de Paes (2019) e Corcelli (2021) demonstram que foram estimados os efeitos da política de renúncias de receitas no crescimento econômico, produto, consumo, capital e emprego. Em decorrência desses fatos, surge o interesse de incluí-los na análise fiscal, ou seja, possuir um panorama completo dos gastos do setor público (GAO, 2012; Oliveira, 2020).

Noutra perspectiva, Carvalho Júnior (2019) aponta que os gastos tributários são divididos em duas partes: a decorrente de programas e a que não decorre de programas.

Os gastos tributários não decorrentes de programas necessitam de, pelo menos, dois tipos de controle: um sob o aspecto fiscal e outro no que concerne aos objetivos a serem alcançados. O primeiro controle (fiscal) é para aferir o montante da renúncia e o segundo (objetivos) para avaliar o seu resultado socioeconômico.

Em regra, não exigem contraprestação individual condicional, pois estes incentivos carregam na sua essência as dificuldades naturais de controle fiscal, diferentemente do que ocorre com os incentivos programáticos, os quais, por estarem

vinculados a programas concretos, exprimem certa facilidade, se comparados com os incentivos não decorrentes de programas.

Os gastos tributários decorrentes de programas exigem uma contraprestação formal dos beneficiários. O controle dos incentivos fiscais é dividido em duas partes: o enquadramento técnico e o controle da execução dos programas.

Na próxima seção, observa-se que, no estudo de caso, os controles sobre os gastos tributários no Estado do Ceará são predominantes em incentivos fiscais decorrentes de programa.

3. Metodologia

É imperativo que a avaliação de políticas públicas envolva áreas diversas de conhecimento e considere distintas metodologias. Quando se trata de renúncias fiscais, há que se considerar, ainda, as especificidades no desenho dessas políticas. Com isso, a avaliação dos gastos tributários exige adaptação dos conceitos, critérios e metodologias de avaliação para as particularidades desses instrumentos (Oliveira, 2020).

No quesito abordagem do problema, este estudo se classifica como qualitativo (Raupp; Beuren, 2013), visto que o objetivo é identificar os montantes e os controle referentes às políticas públicas sobre renúncias de receitas praticadas pelo Governo do Estado do Ceará.

Quanto ao objetivo, a pesquisa se classifica como descritiva e explicativa, porque busca identificar as renúncias de receitas propostas pela Secretaria da Fazenda - SEFAZ e Secretaria de Desenvolvimento Econômico e do Trabalho - SEDET do Estado do Ceará. A demanda ora realizada é descritiva, uma vez que há preocupação com registro, análise, classificação e interpretação dos dados, sem que neles existam quaisquer interferências. A pesquisa se conforma, também, explicativa, pois se procurou identificar os fatores e os controles que influenciam para a ocorrência de acurado fenômeno (Raupp; Beuren, 2013).

No que se refere a procedimentos técnicos utilizados, esta investigação se instrumentaliza por meio de pesquisa documental, mediante o levantamento de informações nos portais eletrônicos das duas supracitadas secretarias e no Portal da Transparência do Estado do Ceará.

O levantamento teórico foi realizado, visando a contextualizar a pesquisa por meio da identificação de conceitos sobre renúncias tributárias de um modo geral, utilizando-se a literatura disponibilizada. Efetuou-se, também, pesquisa com vistas a identificar conceitos e abordagens sobre renúncias tributárias nos sítios eletrônicos das seguintes

instituições: Tribunal de Contas da União e cortes de contas dos Estados; Portal de Periódicos Capes, Google Acadêmico, Ipea, GAO e Ministério da Economia.

Este estudo também configura uma procura exploratória de cunho bibliográfico e documental, baseada em dados secundários, cujo escopo é verificar as implicações dos gastos tributários à luz da consecução da literatura e dispositivos infraconstitucionais aplicados aos gastos tributários adotados no Brasil e, especificamente, a do Estado do Ceará.

A população-alvo do estudo é o Estado do Ceará, na qualidade de componente da Federação Brasileira. Os instrumentos de coleta de dados a que se recorreu foram observação simples e pesquisa documental. Para seleção dos dados, foram empregados o portal da transparência e os portais eletrônicos da Secretaria do Planejamento, Orçamento e Gestão, da Secretaria da Fazenda - SEFAZ e Secretaria de Desenvolvimento Econômico e do Trabalho – SEDET, do Estado do Ceará, onde foram selecionados os projetos de lei orçamentária, da Lei das Diretrizes Orçamentárias e do Balanço Geral do Estado do Ceará, do período de 2019 a 2020.

Com base no material coletado, empreendeu-se uma análise para identificar as principais características do modelo de políticas públicas de renúncias de receitas adotadas pelo Governo do Estado do Ceará.

4. Análise e Discussão dos dados

4.1. Os gastos tributários e a sua conceituação

A instituição, concessão, avaliação e controle de incentivos fiscais decorrentes de programa por parte do Governo do Ceará iniciam-se com a seleção das atividades que guardam sintonia com as diretrizes e objetivos estratégicos do Estado. Essas opções se materializam em legislação específica, determinando as características e os níveis de benefícios fiscais para cada programa e atividade (CEARÁ, 2020).

A concessão segue rito processual, que vai desde a solicitação da empresa até a aprovação pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial do Ceará - CEDIN, órgão máximo de deliberação superior, presidido pelo Governador, que tem a competência de deliberar acerca da política de desenvolvimento industrial e de incentivos do Estado (CEARÁ, 2017).

Em relação aos controles financeiros, um agente financeiro privado é contratado para executar esse controle. Cabe salientar que a Comissão Técnica do Fundo de Desenvolvimento Industrial - FDI, órgão auxiliar do CEDIN, tem por finalidade proceder

à avaliação econômica, financeira, operacional e tributária dos projetos apresentados pelas empresas interessadas em investir no Estado e gozar dos incentivos (CEARÁ, 2017).

O acompanhamento dos incentivos fiscais concedidos, o monitoramento anual, que afere nível de emprego, investimentos, aplicações em ações sociais, bem como o acompanhamento constante dos valores liberados, ficam sob a responsabilidade da Agência de Desenvolvimento do Estado do Ceará – ADECE, vinculada à Secretaria de Desenvolvimento Econômico e do Trabalho - SEDET.

Ainda sobre o monitoramento, os compromissos assumidos para fazer jus aos incentivos são avaliados. Se houver falha em seu cumprimento, são adotadas penalidades, que vão desde multa e correção de valores inadimplidos até a perda de benefícios gozados. Em última instância, é prevista a extinção de contratos celebrados, com os ressarcimentos de eventuais prejuízos ao Estado (CEARÁ, 2020).

No que é atinente à metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados, são efetuadas avaliações constantes, em todas as unidades empresariais, confrontando os níveis de incentivos concedidos com os benefícios gerados, tais como número de empregos criados, investimentos realizados, aportes para cultura e esporte, além de investimentos em tecnologia (CEARÁ, 2017).

Comprova-se, no Decreto nº 32.438/2017, que a fruição desse benefício carece de enquadramento às regras predefinidas no programa fiscal ofertado, que exige uma contraprestação formal dos beneficiários. Como visto, o critério utilizado para enquadramento deste benefício fiscal de caráter não geral se aproxima do utilizado para classificação de renúncias decorrentes de programa.

No que tange ao aspecto orçamentário-financeiro dos gastos tributários, o Plano Plurianual - PPA de 2016/2019 exhibe-os por meio do Programa de Desenvolvimento da Indústria Cearense, que apresentou um crédito orçamentário no valor de R\$ 28.632.800,31 e empenhou somente R\$ 5.500.000,00, obtendo uma execução orçamentária de 19,21% e com uma execução física de, somente, 52,99% (CEARÁ (b), 2019). Verifica-se, portanto, uma baixa eficiência e de resultados do programa de Desenvolvimento da Indústria Cearense.

Demonstram-se, a seguir, os dados orçamentários e financeiros relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Governo do Ceará do período de 2010, 2014, 2019 e 2020, com o objetivo de observar a sua evolução e o seu comportamento.

A Tabela 1 expressa a evolução da renúncia de receitas em relação às estimativas da receita total, da receita tributária estadual e ao PIB do Estado do Ceará no período de 2010, 2014, 2019 e 2020, conforme as respectivas leis orçamentárias anuais e os dados do Anuário do Estado do Ceará, obtidos no IPECE-data. É importante frisar que, para fins de elaboração da LOA, o Estado do Ceará considerou somente como renúncia de receita a decorrente do FDI.

Tabela 01: Panorama percentual de gastos tributários (R\$ - Milhares de Reais)

Período	Dados				Participação da Renúncia		
	PIB	Receita Total	Receita Tributária	Renúncias	PIB	% Receita total	% Receita Tributária
2010	79.336.299,00	13.805.307,00	5.838.565,00	754.371,00	0,95%	5,46%	12,92%
2014	126.054.472,00	20.865.476,00	14.974.739,00	879.329,00	0,70%	4,21%	5,87%
2019	152.177.164,00	24.884.474,00	16.721.182,00	1.106.777,00	0,73%	4,45%	6,62%
2020	145.816.158,55	28.762.924,00	16.425.470,00	1.151.712,00	0,78%	4,00%	7,01%

Fonte de dados: Elaboração própria

A receita tributária referente ao exercício de 2020, no valor de R\$ 16.425 bilhões, indicou retração de 2,58%, em valores nominais, quando comparada com seu desempenho no exercício de 2019, conforme demonstrado na Tabela 1.

A renúncia de receita para o ano de 2010 foi estimada em R\$ 754 milhões, representando 0,9% do Produto Interno Bruto, 5,46% das receitas administradas pelo Governo do Estado do Ceará e 12,92% das receitas tributárias.

Em 2014, a renúncia de receita foi estimada em R\$ 879 milhões, representando 0,70% do Produto Interno Bruto, 4,21% das receitas administradas pelo Governo do Estado do Ceará e 5,87% das receitas tributárias. Observa-se que a participação da renúncia de receitas diminuiu em relação a 2010, apesar de sua evolução nominal de 16,5% (ver Tabela 1).

Enquanto isso, em 2019, a renúncia de receita foi estimada em R\$ 1,106 bilhão, representando 0,73% do Produto Interno Bruto, 4,45% das receitas administradas pelo

Governo do Estado do Ceará e 6,62% das receitas tributárias. Esse valor representa uma elevação nominal de 26% em relação a 2014 (ver Tabela 1).

Por fim, a renúncia de receita para o ano de 2020 foi estimado em R\$ 1.151 bilhão, representando 0,78% do Produto Interno Bruto, 4% das receitas administradas pelo Governo do Estado do Ceará e 7,01% das receitas tributárias (ver Tabela 1).

Tabela 02: Evolução % do PIB, das Receitas Total e Tributária e da Renúncia de Receita

Dados	$\Delta\%$ 2019/2014	$\Delta\%$ 2014/2010
PIB	21%	58%
Receita Total	19%	51%
Receita Tributária	12%	156%
Renúncia de Receita	26%	16%

Fonte de dados: Elaboração própria

Percebe-se no Tabela 2 que a expansão da renúncia de receita foi mais acentuada, evidenciando um comportamento inverso do que se esperava, porquanto a renúncia de receita deveria fomentar o seu incremento das demais variáveis analisadas.

Os indicadores expressos na Tabela 3 demonstram a participação da renúncia de receita em relação às despesas autorizadas, somente fonte tesouro, por função: educação, saúde e segurança pública.

Tabela 03: Participação da renúncia de receita em relação às despesas, por função (R\$ - Milhares de Reais)

Período	Orçamento de Despesas, por função			Participação Renúncia			
	Educação	Saúde	Segurança	Renúncias de receitas	% Educ.	% Saúde	% Seg.
2010	2.014.938	1.108.876	725.651	754.371	37%	68%	104%
2014	2.246.260	1.767.229	1.504.365	879.329	39%	50%	58%
2019	1.535.280	2.683.140	2.564.503	1.106.777	72%	41%	43%
2020	1.712.429	2.594.663	3.174.724	1.151.712	67%	44%	36%

Fonte de dados: Elaboração própria

A renúncia de receita para o ano de 2010 foi estimada em R\$ 754 milhões, representando 37% da despesa com educação, 68% dos gastos com saúde e 104% dos dispêndios com segurança.

Destaca-se o fato de que os incentivos fiscais foram, em 2010, superiores às despesas destinadas à segurança pública (104%), aproximando-se dos gastos relativos à saúde (68%) e mais de um 1/3, aproximadamente, referentes aos valores despendidos com a educação. Fonte: Tesouro (ver Tabela 3).

Em 2014, a renúncia de receita foi estimada em R\$ 879 milhões, representando 39% da despesa com educação, 50% das despesas com saúde e 58% das despesas com segurança (ver Tabela 3). No período de 2014/2010, constata-se que, percentualmente as renúncias de receitas cresceram 16%, valor percentual maior do que os gastos autorizados em educação = 11,5% (ver Tabela 4).

Relativamente a 2014, o valor dos incentivos fiscais referentes aos gastos em educação aumentou, passando para 39%, porém, para as despesas com saúde e segurança, registrou-se uma redução de percentual, 50% e 58%, respectivamente (ver Tabela 4).

Tabela 04: Evolução % das despesas, por funções, e da Renúncia de Receita Dados*

Dados*	$\Delta\%$ 2019/2014	$\Delta\%$ 2014/2010
Despesas educação	-32%	11,5%
Despesas saúde	52%	59%
Despesas segurança	70%	103%
Renúncia de Receita	26%	16%

Notas: *Valores referentes somente à fonte Tesouro.

Fonte de dados: Elaboração própria

Enquanto, em 2019, a renúncia de receita foi estimada em R\$ 1,106 bilhão, representando 72% da despesa com educação, 41% das despesas ocorreram com saúde e 43% das despesas sucederam com a segurança (ver Tabela 3). Esse valor representa uma elevação nominal de 26% em relação a 2014. É peculiar o fato de que os recursos direcionados para educação obtiveram uma redução de 32% (ver Tabela 4).

Por fim, a renúncia de receita para o ano de 2020 foi estimada em R\$ 1.151 bilhão, representando 67% da despesa com educação, 44% das despesas com saúde e 36% das despesas com segurança (ver Tabela 3).

Sob a óptica orçamentária, as três funções orçamentárias de governo (educação, segurança e saúde), em 2019, representaram 35% dos totais de recursos autorizados para o exercício. Entrementes, os gastos tributários significaram 16,32% das despesas totais (BGE, 2019).

Em relação às renúncias de receitas de caráter geral ou não decorrentes de programas, verificou-se a sua inexistência de controles de concessão, acompanhamento e monitoramento.

Assim, também, se constatou a inexistência de modelo de Sistema de Referência Tributária, de metodologia para se estimar os gastos tributários e de estudo de impacto orçamentário-financeiro. Esse fato contraria, portanto, os dispositivos do artigo 14,

incisos I e II, da LRF, do artigo 165, § 6º da CF/88, o artigo 203, § 3º, Inciso V da Constituição Estadual do Ceará/89 e as Instruções sobre os Procedimentos Contábeis nº 16 - IPC16 emitidos pela STN.

5. Considerações Finais

Considerando o objetivo deste trabalho, a avaliação da política pública dirigida aos gastos tributários no âmbito do Estado do Ceará apontou deficiências no cumprimento dos dispositivos constitucionais (art. 165 § 6º), do artigo 203, § 3º, Inciso V da CE/89, da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14, incisos I e II) e as Instruções sobre os Procedimentos Contábeis nº 16 - IPC16 emitidos pela STN.

Constatou-se que as formalidades contábeis, legais e procedimentos administrativos em relação ao processo de concessão e expansão, controle, acompanhamento, monitoramento e fiscalização das renúncias fiscais praticadas e vigentes no governo do Ceará estão direcionadas somente para os incentivos decorrentes dos programas, não abrangendo os não decorrentes.

De tal maneira, os efeitos da ausência de acompanhamento dos benefícios fiscais não decorrentes de programas afetam a transparência da formulação das políticas públicas, o processo de decisão da alocação dos recursos públicos e a repartição da carga tributária, por setor e região, o que é passível de influenciar os resultados da economia cearense.

Ademais, quanto aos aspectos previstos pela IPC 16 e pelo MCASP (2018), o não atendimento dos procedimentos contábeis provoca informações e demonstrativos inconsistentes sobre as renúncias de receitas previstas nas Demonstrações Contábeis, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual.

Demais disso, estas falhas influenciam no planejamento governamental das receitas e dos benefícios fiscais e são importantes nas decisões legislativas, que não devem ser adotadas na ausência de informação completa e adequada, porque seus efeitos influenciam sobre a economia e o orçamento.

Verificou-se, também, haver carência de um modelo de sistema de referência tributária, de metodologia para se estimar os gastos tributários e de estudo de impacto orçamentário-financeiro, significando numa inadequação no registro, na mensuração, no acompanhamento permanente e na transparência e divulgação dos valores dos benefícios estimados e concedidos, de seus resultados socioeconômicos e fiscais sobre a política de atração e promoção da atividade industrial do Estado do Ceará.

Como limitação desta pesquisa, tem-se a perspectiva do estudo sobre as renúncias de receitas ser em relação a uma região do Brasil, o que reduz a generalização dos resultados sobre os gastos tributários. Outra limitação foi ter realizado um estudo de caso, porquanto um desenho longitudinal seria desejável delinear, em virtude da dinâmica do impacto econômico e social produzido de uma política de incentivos fiscais.

Estudos adicionais são necessários para testar as proposições desenvolvidas neste experimento, fazendo-se indispensáveis, a fim de enriquecer a compreensão sobre as especificidades respeitantes aos gastos tributários. Preencheu-se a lacuna da literatura que aborda sobre os gastos tributários.

Em relação às implicações práticas e para a sociedade, a correção das supracitadas carências influenciará na melhoria na confiabilidade dos dados nos demonstrativos fiscais e contábeis; haverá melhoria no fornecimento de informações fidedignas sobre os gastos tributários; serão corretamente mensurados os benefícios fiscais; vai acontecer melhoria no acompanhamento de processos de fomento de atividades econômicas por meio de concessão e expansão dos benefícios fiscais; e será possível incrementar a economia e a efetividade de programa de governo.

Referencias.

Andrade, J. M. A. (2015). A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. Consultor Jurídico, Estado da Economia, p.1-4.

Azevedo, R. R. & Cabello, O. G. (2020). Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 15, n. 2, mai/ago, p.1-17.

Brasil (2018). Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 8ª edição. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional; Subsecretaria de Contabilidade Pública; Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação.

Brasil (2017). Manual dos Demonstrativos Fiscais. 8ª edição. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional; Subsecretaria de Contabilidade Pública; Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação.

Brasil (2011). Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011.

Brasil (2007). Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Receitas Públicas: manual de procedimentos. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, p. 233.

Castelo, Castelo & Neto. *A política e o controle dos gastos tributários à luz da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal: estudo de caso do Governo do Estado do Ceará.*

Brasil (2000). Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF, 2000.

Brasil (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

Botelho, L.H.F. & Abrantes, L. A. (2020). Desoneração tributária como fator de desenvolvimento socioeconômico das regiões brasileiras. *Desenvolvimento Regional em debate*, v. 10, p. 1258-1283.

Bolzan, G. & Bianchi, M. (2017). Renúncia de receitas: estudo dos impactos financeiros no estado do Rio Grande do Sul no período de 2003 a 2014. *RAC - Revista de Administração e Contabilidade*, ano 16, n. 31, jan./jun, p. 48-70.

Carvalho Júnior, J. P (2019). Auditoria de renúncia de receitas: ampliação do escopo do controle externo exercido pelos tribunais de contas para além da despesa. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 16(2), 324–348.

Ceará (2020). Balanço Geral do Estado do Ceará: ano 2020.

Ceará (2019a). Balanço Geral do Estado do Ceará: ano 2019.

Ceará (2019b). Relatório de Monitoramento do PPA 2016-2019: Janeiro a Dezembro – 2019, Fortaleza: Secretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão do Estado do Ceará, 2019.

Ceará (2019c). Lei nº 17.161, de 27 de dezembro de 2019. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado para o exercício financeiro de 2020.

Ceará (2018). Lei nº 17.155, 27 de dezembro de 2018. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado para o exercício financeiro de 2019.

Ceará (2017). Decreto nº 32.438/2017, de 08 de dezembro de 2017. Dispões acerca do Programa do Fundo de Desenvolvimento Industrial e dá outras providências. Fortaleza: Secretaria de Desenvolvimento Econômico, 2017.

Ceará (2013). Lei nº 15.495, de 27 de dezembro de 2013. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado para o exercício financeiro de 2014.

Ceará (2010). Lei nº 14.608, de 06 de janeiro de 2010. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado para o exercício financeiro de 2010.

Ceará (1989). Constituição do Estado do Ceará. Ceará, Fortaleza: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, 1989.

CIAT (2011). Centro Interamericano das Administrações Tributárias. Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários -Uma Experiência Ibero-Americana. Panamá: CIAT.

Castelo, Castelo & Neto. *A política e o controle dos gastos tributários à luz da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal: estudo de caso do Governo do Estado do Ceará.*

Corcelli, C. (2021). Gastos tributários e crescimento econômico no Brasil entre 2004 a 2015: uma avaliação empírica. *Caderno de Finanças Públicas*, Brasília, v. 20, n. 3, jan, p. 1-235.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (2008). *Fiscal Transparency Guide*.

Henriques, E. F. (2009). O Gasto Tributário no Direito Brasileiro. XIV Prêmio Tesouro Nacional, p.41–66.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (2019). *Tax Expenditure Reporting and its use in fiscal management: a guide for developing economies*.

IPECE (2019). *Anuário do Ceará: ano 2019*.

IPECE (2014). *Anuário do Ceará: ano 2014*.

IPECE (2010). *Anuário do Ceará: ano 2010*.

Martins, M. G. (2013). Renúncia de receita como gasto tributário e a lei de responsabilidade fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, 2(2), 51–69.

Mello, H. (2016). Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos. *Interesse Público*, 99(18), 137–150.

OECD. (2010). *Tax Policy Studies No. 19: Choosing a broad base - low rate approach to taxation (Issue 19)*.

Oliveira, A. R. B. (2020). Controle Externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do u.s. Government Accountability office para avaliação de gastos tributários. *Texto para discussão: Instituto Serzedello Corrêa*. Brasília: ISC/TCU, p. 1-77.

Paes, L. (2019). Os efeitos econômicos da compensação integral do crédito do ICMS sobre o investimento no Brasil: o papel da União. *Nova Economia*, v.29 n.2 p.515-540.

Pureza, M. E. M. (2011). Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários. *Cadernos Aslegis*, v. 8, n. 29.

Raupp, F. M. & Beuren, I. M. (2013). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas, p.76-97.

Receita Federal do Brasil. (2017). *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários) – PLOA 2017*, Brasília: Receita Federal do Brasil, 2017.

Receita Federal do Brasil. *Carga Tributária no Brasil*. (2018). *Análise por Tributos e Bases de Incidência*. Brasília, Distrito Federal.

Receita Federal do Brasil. (2019). *Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação (Vol. 01)*, Brasília: Receita Federal do Brasil, 2019.

Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais, v. 7, n. 1, ago./2022, pp. 161-183.

Castelo, Castelo & Neto. *A política e o controle dos gastos tributários à luz da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal: estudo de caso do Governo do Estado do Ceará.*

Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. (2018). Demonstrativo das Desonerações Fiscais: Nota Técnica, Resultados em 2017 e retrospectiva histórica. SEFAZ: março.

Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2020). Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC 16 - Benefícios Fiscais, conforme § 6º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988 e artigo 14 LRF, p. 1-47.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (2014). Relatório Sobre Renúncia Fiscal. Brasília: TCU, p.47.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (2018). Relatório e parecer prévio sobre as contas do Presidente da República (2017). Brasília: TCU, p.60

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. Auditoria Operacional: renúncia de receita do Estado da Bahia – sumário executivo (2019). Bahia: TCE-BH, 2019.

Tronquini, L. F. M., & Limberger, T. (2017). Renúncia de Receita Tributária e CIBER Transparência: sobre a (IN)Disponibilização de Informações pelos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior Produto Interno Bruto (PIB) do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, 3(2), 87–103.

U. S. GOVERNMENT AUDIT OFFICE (2012). Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions.

U. S. GOVERNMENT AUDIT OFFICE (2005). Understanding the Tax Reform. Debate: Background, Criteria, & Questions.