

Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros

Control and Transparency about Tax Expenditures in Brazilian Municipalities

Ricardo Rocha de Azevedo

Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade de Ribeirão Preto – FEARP-USP
Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia
(FACIC - UFU)
ricardo.azevedo@ufu.br

Otávio Gomes Cabello

Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade – FEA-USP
Professor da Universidade Estadual de Campinas
(FCA/Unicamp)
Faculdade de Ciências Aplicadas.
otavio.cabello@fca.unicamp.br

Resumo

O trabalho analisou o controle e a transparência dos gastos tributários em municípios brasileiros acima de 500 mil habitantes. Para tanto, foram verificados: (i) a transparência dos gastos tributários nos portais eletrônicos das prefeituras e das câmaras municipais; (ii) a contabilização das referidas transações; (iii) o conteúdo do anexo de renúncias fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, e (iv) a existência do relatório previsto na constituição no projeto de Lei Orçamentária Anual, ambos para 2016. Os resultados indicam: (i) baixa adequação da transparência e dos controles; (ii) baixa contabilização das transações; (iii) baixa transparência nos portais de informação, e (iv) não conformidade das Prefeituras Municipais às regras legais. Tais resultados indicam uma baixa atenção do Legislativo, tanto na aprovação quanto no acompanhamento dos instrumentos de planejamento. Por fim, o trabalho discute as implicações da baixa transparência e controle dos gastos tributário, questionando o efetivo acompanhamento dos Tribunais de Contas nessa matéria.

Palavras chave: Gastos tributários, Municípios, Política tributária, Renúncia de Receitas.

Abstract

The study analyzed the control and transparency of tax expenditures in Brazilian municipalities above 500 thousand inhabitants. For this purpose, we verify the following aspects: (i) the transparency of tax expenditures in the electronic portals of municipal municipalities and city council; (ii) the accounting of said transactions; (iii) the contents of the fiscal renunciation annex of the Budget Guidelines Law; and (iv) the existence of the report provided for in the draft Annual Budget Law, both for 2016. The results indicate: (i) low adequacy of transparency and two controls; (ii) low accounting of transactions; (iii) low transparency in information portals, and (iv) non-compliance of the Municipalities with the legal rules. These results indicate low attention of the Legislative, both in the approval and in the accompaniment of the planning instruments. Finally, the paper discusses the implications of low transparency and control of tax expenditures, questioning the effective monitoring of the Courts of Accounts in this matter.

Submetido em dezembro 2018 e aceito em setembro 2019 por André Bufoni após o processo de Double Blind Review

Keywords: Tax expenditures, Municipalities, Tax policy, tax reliefs.

1 Introdução

A utilização de renúncias de receitas é uma política pública que tem como objetivo fomentar o desenvolvimento de setores econômicos, desenvolvimento regional, ou ainda para incentivar gastos sociais de interesse público (TCU, 2014).

O uso dessa política tem sido expressivo no Brasil. No caso do Governo Federal, as renúncias fiscais aumentaram 50% entre 2008 e 2012. Se os benefícios constituíssem um ministério fictício, seria inferior apenas ao da Previdência Social e superaria o da Saúde e da Educação juntos (DINIZ; AFONSO, 2014). Relatório do Banco Mundial aponta que o Brasil é um *outlier* internacional em termos de gastos tributários, com 2,9% do PIB (Produto Interno Bruto) nacional (Canadá: 1,1%; França: 1,2%; México: 0,6%, África do Sul: 1,3%; Argentina: 1,0%; Chile: 1,5% e Peru: 1,5%) e que um dos pontos de controle necessários para o país é o levantamento e questionamento dos impactos que os gastos tributários estão efetivamente trazendo (Banco Mundial, 2017).

A renúncia de receitas é uma forma atípica e invisível de gastos públicos (DINIZ; AFONSO, 2014), sempre realizada por meio de autorização legal, e funciona como se o setor público devolvesse valores recebidos às organizações (empresas, pessoas físicas, terceiro setor), tornando-se um gasto tributário, também conhecido como benefícios fiscais (DINIZ; AFONSO, 2014). Esse gasto, diferente dos gastos realizados por meio de despesas orçamentárias, não passa pelas etapas de execução orçamentária (licitação, empenho, liquidação, pagamento), tornando-se um tipo de gasto *off-budget* (DINIZ; AFONSO, 2014; KRAAN, 2004), ou seja, que ocorre por fora do orçamento.

O baixo controle sobre os impactos desse tipo de política pública, além de sua baixa transparência têm sido apontados em relatórios do Banco Mundial e por organizações como o *International Budget Partnership* (IBP) como algo relevante a ser considerado pelos Governos (Banco Mundial, 2017; de Renzio, 2019). Apesar de sua relevância em relação ao total de receitas, um ambiente de baixo escrutínio pelos órgãos de controle favoreceu um amplo crescimento desse tipo de gasto indireto nos anos recentes (de Renzio, 2019).

A renúncia também é conhecida como “gastos tributários” (*tax expenditures*), por decorrerem de desembolsos que os governos fazem para implementar políticas públicas, normalmente associadas à busca pelo desenvolvimento econômico de setores ou regiões, ou ainda, como forma de assistencialismo (PELLEGRINI, 2014). Devido ao seu baixo controle, por não estar associado aos controles orçamentários, também passou a receber o nome de “gastos sombra” (*shadow expenditures*) (HENRIQUES, 2009).

Como os controles de transparência no Brasil foram construídos tendo o orçamento como principal fonte de informação, o que ocorre fora do orçamento não recebe o mesmo tratamento, e, portanto, está menos sujeito ao escrutínio social e a controles externos pelo fato de não estar em evidência. Considerando esse cenário apresentado, a presente pesquisa desenvolve a seguinte **questão: qual o controle e transparência dos gastos tributários dos municípios brasileiros?**

A pesquisa investigou municípios acima de 500 mil habitantes no ano de 2016 por meio de pedidos de informação realizados via Lei de Acesso à Informação (LAI), analisando as respostas em conjunto com o demonstrativo de Renúncias de Receitas que compõe a Lei de Diretrizes Orçamentárias anual, investigando se: (i) os municípios possuem controle sobre seus gastos tributários; (ii) existe transparência sobre os gastos tributários; e (iii) os municípios cumprem o comando constitucional de elaborar relatório circunstanciado do impacto dos seus gastos tributários.

Os resultados indicam que os portais de informação dos municípios não disponibilizam as informações referentes aos gastos tributários, que deve decorrer de um entendimento restrito sobre a Lei de Transparência (LC 131/2009) que determina a disponibilização em tempo real de informações da execução orçamentária de receitas e despesas. Ainda, os municípios não contabilizam os gastos tributários como disposto no Plano de Contas Nacional (PCASP), e o relatório de Renúncia de Receita apresentado na LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) não contempla na maior parte dos casos todos os gastos tributários, mas apenas os novos gastos instituídos.

As justificativas e contribuições deste artigo podem ser observadas dado ao momento, onde resultado nominal do Governo Central acumulado nos 12 meses até outubro de 2017, foi de déficit de R\$ 207,3 bilhões, que equivale a 3,14% do PIB (STN, 2017). Nesse sentido, a transparência plena dos gastos tributários possibilitaria à sociedade o acompanhamento e escrutínio necessário para um eventual controle social, ao permitir considerar o interesse público de cada renúncia concedida. Ainda, a relevância se justifica, pois os resultados obtidos com a política de renúncia fiscal são desconhecidos em pelo menos metade dos casos (CARNEIRO, 2018), e esses têm sido considerados como “gastos camuflados” (PUREZA, 2006). Por fim, os trabalhos nacionais que discutem o tema têm focado no caso do Governo Federal, tendo sido encontrados poucos trabalhos com foco nos municípios.

2 Referencial teórico

2.1. Gastos tributários

Uma importante discussão sobre os gastos tributários que a literatura trata é sobre sua relação com o orçamento público (KRAAN, 2004; COSTA, 2013; DINIZ, 2014; BOLZAN; BIANCHI, 2017). A literatura tem discutido se os gastos tributários devem compor o orçamento ou devem ser tratadas com controles externos ao orçamento (*off-budget*) (PELLEGRINI, 2014). Apesar da inclusão dos gastos tributários no orçamento de ser uma boa prática recomendada, nenhum país da OCDE vem adotando (OCDE, 2010, p. 154). Nesse contexto, os gastos tributários têm figurado à margem dos orçamentos, por não serem considerados como uma informação orçamentária, como ainda é o tratamento dado no Brasil (HENRIQUES, 2009).

Considerando que uma ligação não poderia ser encontrada no processo financeiro-orçamentário tradicional, que é estruturado para controlar o patrimônio do Estado e o controle dos gastos e valores financeiros já arrecadados, essa informação parecia desassociada do orçamento, porém, como havia a necessidade de um maior controle sobre as renúncias de receita, impeliu a considerá-las como um tipo de gasto, para que essas pudessem ser comparadas em condições de igualdade com os gastos diretos, submetendo-as aos mesmos controles orçamentários; assim foi criado o termo *tax expenditure* em 1968 nos Estados Unidos, quando concluiu-se que essas transações deveriam ser tratadas como se fossem despesas (HENRIQUES, 2009, p.8).

O controle sobre os gastos tributários faz parte do *toolkit* de boas práticas sobre as finanças públicas. Metade dos países da OCDE determinam que seus legisladores revisem os gastos tributários ao desenvolver o orçamento (POSNER; PARK, 2007). Nos Estados Unidos, a maioria dos Estados preparam relatórios detalhados sobre seus gastos tributários, que acompanham o orçamento (WILLOUGHBY, 2014).

De acordo com boas práticas sobre transparência orçamentária, os benefícios concedidos via gastos tributários deveriam ser instituídos com prazo de vigência, forçando, assim sua revisão periódica, a fim de verificar se sua necessidade ainda persiste (Department of Finance of Ireland, 2014; IBP, 2018). No Brasil, relatório do TCU indica que essa

providência não tem sido amplamente seguida. No âmbito federal, dos gastos tributários que possuem órgão gestor associado, apenas 52% tem prazo de vigência definido em lei, contra 23% para aquelas sem órgão gestor (TCU, 2014).

A literatura prévia trazida sobre gastos tributários traz conceitos diversos sobre o seu significado, e muitas vezes se utiliza de expressões diferentes, como: benefício tributário (PIOLA et al., 2010), benefício fiscal (PAES, 2014), desoneração tributária (BARRAL; BARRETO, 2010), gasto tributário (PELLEGRINI, 2014), renúncia de receita (PUREZA, 2006), dentre outras.

Observa-se que dependendo do recorte que os autores queiram dar, uma expressão diferente é utilizada. Esse objeto recebe várias denominações, tais como benefício, desoneração, renúncia, gastos. Assim, os gastos tributários podem ser definidos como: (a) redução parcial ou total do tributo, (b) renúncia do governo em se obter receitas; (c) gasto do governo, à medida que abriu mão de receitas (ALMEIDA, 2000). Pellegrini (2014) corrobora com essa afirmação dizendo que, considerando os elementos que podem ser agregados ou não, a definição pode ser mais ou menos restritiva; e que não há definição consensual de gasto tributário. O autor ainda ressalva sobre a presença 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.

Henriques (2009) propõe uma conceituação aglutinando expressões, de modo a ficar mais clara a análise. De acordo com o autor, benefícios tributários, benefícios fiscais ou incentivos fiscais estão em uma dimensão jurídica, implicando a existência de uma norma que altera o sistema tributário no sentido de diminuir o encargo dos contribuintes. Já as renúncias de receitas, renúncias fiscais ou gastos tributários, estão na dimensão financeira, pois mensura a perda intencional de arrecadação pelo poder público, cujos efeitos se equivalem aos de um pagamento feito pelo Estado, e que decorrem da existência de benefícios fiscais instituídos previamente.

Pellegrini (2014, p. 3) expõe a diferença entre gasto público direto e tributário: “no primeiro, ocorre a arrecadação que, posteriormente, financia a despesa; enquanto, no segundo, é a não arrecadação que financia a realização, na órbita privada, de um determinado resultado esperado pelo poder público”; e completa manifestando os cuidados ao se utilizar de critérios finalísticos para identificar gastos tributários dentre desonerações tributárias em geral. De acordo com Pellegrini (2014), é complexo observar se determinada desoneração é substituível ou não pelo gasto direto, pois existe o risco de se criar um grupo de desonerações sem classificação, por não serem substituíveis por gastos diretos e também por ter diferenças na legislação do tributo à sua estrutura básica; implicando assim, em: (a) perda de controle sobre parcela relevantes das desonerações, e ; (b) perda de informações que poderiam ser utilizadas para aumentar a eficiência de recursos públicos, reformar o sistema tributário ou ajustar contas públicas desequilibradas.

O estudo realizado pela Myles et. Al (2014), da *Tax Administration Research Centre*, órgão ligado ao National Audit Office do Reino Unido, faz uma diferenciação entre o que é gasto tributário (*tax expenditure*) e o que é benefício tributário (*tax reliefs*). De acordo com o estudo, nem todo benefício tributário é um gasto tributário. O gasto tributário precisa ter algumas características, apresentadas na Tabela 1.

A partir dessas diferentes formas de nomenclaturas, esta pesquisa irá adotar a expressão gasto tributário em todo seu conteúdo para não haver confusão de conceitos e definições.

A transparência e avaliação dos gastos tributários têm sido discutidos. Na América Latina, esses benefícios têm diminuído as receitas dos governos entre 10 e 20%, sem uma avaliação apropriada de seus impactos (de Renzio, 2019).

Tabela 1 - Características do Gasto Tributário

Característica 1	Motivado por política social ou econômica
Característica 2	Reduzir ou diferir obrigação tributária
Característica 3	Prover um benefício para contribuintes qualificados ou auxiliar uma atividade específica
Característica 4	Potencialmente pode ser resposto por gastos diretos

Fonte: Myles et al. (2014)

2.2. Contexto dos gastos tributários no Brasil

Como a presente pesquisa discute controle e a transparência dos gastos tributários no Brasil, este tópico apresenta quais são as exigências legais nessa temática. No Brasil, os gastos tributários estão normatizados pela Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal, além de normas infralegais de controle emitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional de acordo com a Portaria nº 285 de 2018 do Ministério da Fazenda.

A Constituição Federal (BRASIL, 2019) determina que o Projeto de Lei do Orçamento Público (PLOA) enviado anualmente pelos entes públicos seja acompanhado de um demonstrativo regionalizado dos efeitos decorrentes das renúncias de receitas (art. 165, § 6º). Apesar da obrigatoriedade constitucional, não existe uma norma que determine a inclusão da informação das renúncias no orçamento anual, discriminando, seja por tipo de renúncia ou pelos seus beneficiários, as políticas desse tipo de gasto que estão sendo desenvolvidas pelos governos. Então, no Brasil, os gastos tributários permanecem fora do orçamento (*off-budget*) (ALMEIDA, 2000). Isso quer dizer que no Brasil os orçamentos são elaborados pelas receitas líquidas das renúncias de receitas, pois já não há expectativas de seu recebimento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina que a LDO anual dos entes seja acompanhada de um anexo que evidencie as renúncias (LRF, art. 14). Todavia, essa regra se aplica apenas às novas renúncias, ou ao seu aumento, pois o texto do artigo 14 traz que “a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá...”. A leitura do artigo 14 indica que o controle e a exigência de compensação como condição para a realização de renúncias se aplicam apenas à aprovação de novas renúncias. Ou seja, a LRF não determina que *todos* os gastos tributários que estejam vigorando (produzindo efeitos) sejam discriminados, mas apenas os novos gastos (concedidos ou ampliados). Isso decorre da LRF complementar a regra constitucional, pois o demonstrativo previsto no art. 165 da constituição, que acompanha o projeto de lei do orçamento, deve apresentar as informações totais das renúncias. Ainda, o relatório da LRF alcança apenas as renúncias de caráter não geral, que privilegiam determinados grupos de beneficiados (COELHO, 2000), não tendo, portanto, a função de demonstrar todas as renúncias que os governos propõem. Ressalta-se a existência de questionamentos sobre a constitucionalidade do artigo 14 da LRF, que não é considerado pelo presente trabalho (HENRIQUES, 2009, p.25).

A contabilização das renúncias de receitas encontra amparo no atual plano de contas nacional (PCASP) adotado pelos entes públicos. O PCASP possui contas contábeis específicas para o registro das renúncias, e, apesar de alguns pontos permanecem indefinidos, visto que não existe uma norma definindo se a renúncia é uma retificadora de variação aumentativa ou é uma variação diminutiva (VPD 3.7.0.0.00; VPA 4.1.2.1.1.97.98, entre outras), ou se essas transações devem ser registradas em contas de controle (como a conta 6.2.1.3.2.00.00), sua contabilização deveria ser realizada pelos entes (STN, 2015b).

Ainda, nenhuma dessas contas citadas faz parte do rol de contas consolidadas nacionalmente pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), amplamente divulgadas pelo

SICONFI (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro), e, como consequência, não existem informações públicas consolidadas nacionalmente. A única fonte em que esta informação é apresentada de forma consolidada é o relatório Declaração de Contas Anuais (DCA), encaminhado anualmente ao SICONFI (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro), que apresenta a renúncia como uma dedução das receitas, porém, sem detalhamento pelo seu tipo. Ou seja, o país não conhece hoje qual é o montante de renúncias dos entes da Federação, ou seu tipo.

A Lei da Transparência (LC 131/2009, que alterou a LRF) determinou que todas as receitas, quanto ao seu *lançamento* e seu *recebimento*, sejam disponibilizadas em tempo real em meio eletrônico de acesso público. Mas não houve determinação *expressa* pela LRF de que as renúncias efetivadas deveriam ser evidenciadas pelos governos em tempo real. A questão que o presente trabalho levanta é se esse dispositivo da LRF não poderia ser interpretado de forma a apresentar as renúncias como uma receita efetivamente recebida e devolvida ao contribuinte no mesmo instante, mesmo sem que tenha sido registrado o movimento financeiro. Se esse entendimento for possível, então os entes deveriam passar a divulgar também as renúncias efetivadas, no momento de seu *recebimento*. Até porque a receita deve ser lançada, antes de ser baixada. Além disso, a forma atual de transparência (das receitas orçamentárias) só demonstraria as baixas executadas por meio de recebimento.

Os estudos nacionais empíricos sobre gasto tributário já realizados no Brasil, em sua predominância, estão focados no governo federal.

Paes (2014) analisou os dados de 2009 e 2010 dos países da América Latina e da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), observando se países que apresentam gastos tributários elevados em relação aos gastos orçamentários possuem melhor desempenho na área de saúde e educação. Os resultados indicam que os países da América Latina possuem gasto tributário muito maior que os países da OCDE e que isso não reflete um melhor desempenho nos indicadores sociais de saúde e educação. Apesar da transparência dos gastos tributários na América Latina ser considerada boa (considerando os Governos Centrais), a forma como tem sido desenvolvida não tem favorecido a *accountability* desse tipo de gasto (de Renzio, 2019).

A relação do gasto com o PIB é maior em países membros da OCDE, no entanto, considerando as receitas totais, o gasto é mais representativo nos países da América Latina. O Brasil tem sido considerado como um ponto fora da curva em relação ao montante da utilização de gastos tributários em relação ao PIB, principalmente em função do Simples Nacional (Paes, 2014b).

Em relação à transparência, no Brasil, os governos federal, estadual e municipal, considerando o período de 2002 a 2006, não estavam atendendo o modelo de transparência sugerido pela Secretaria de Tesouro Nacional para a transparência de riscos fiscais, deixando assim diversas lacunas nas informações preconizadas em lei e faltavam com transparência fiscal (Rodrigues e Lopes, 2006). Os gastos tributários na esfera estaduais também têm aumentado, mas sem a devida contrapartida em prestação de contas e transparência fiscal (Bolzan e Bianchi, 2017).

Em relação ao montante e impactos desse tipo de política, pesquisas têm questionado a proporção dessa relação no Brasil, apontado que o país gasta um considerável montante de recursos em políticas de apoio a empresas, entretanto os programas possuem um pequeno impacto na produtividade, investimento e geração de empregos. O Brasil realizou um gasto tributário de 3% para 4,5% do PIB entre 2006 a 2015, sendo que esse resultado é maior que os padrões internacionais (World Bank, 2017).

Os gastos tributários nos estados também têm sido apontados como elevados. Afonso et al. (2014) mostraram que existem casos de estados com mais de 60% da receita de ICMS sendo renunciada (Goiás e Amazonas), chegando a 100% no caso do Distrito Federal, além de

apresentar casos de estados que não apresentam suas renúncias na LDO (Ceará e Paraná). Adicionalmente, estudo de Magalhães et al., (2018) mostrou que falta padronização e existem fragilidades nos controles para os gastos tributários nos Governos Estaduais, o que tem dificultado o acompanhamento pelos órgãos de controle.

Já no âmbito municipal, poucas pesquisas têm analisado esse tipo de gasto indireto. Sob a ótica do uso dos gastos tributários como forma de ‘guerra tributária’, uma pesquisa na região de Campinas discute que os municípios da região com menor dinamismo econômico não apresentam possibilidades de concorrer pela atração e manutenção de empresas como a mesma intensidade dos demais municípios. Ainda, a argumentação de agentes públicos de geração de empregos para justificar tais incentivos mostra-se frágil, pois os novos empregos gerados em um município são automaticamente perdidos em outro município da região, criando assim possíveis problemas socioeconômicos e um círculo vicioso da guerra fiscal entre eles (BREDARIOL, 2017).

Nota-se pelo levantamento da literatura que a pesquisa sobre gasto tributário em âmbito municipal ainda é incipiente. Acredita-se que isso ocorra em função da falta de dados e informações dos municípios.

3 Metodologia

Para responder a questão desta pesquisa quanto ao controle e à transparência dos gastos tributários dos municípios brasileiros, foram utilizadas informações coletadas diretamente nos portais das prefeituras e das câmaras municipais, complementadas por informações solicitadas aos dois órgãos municipais via Lei de Acesso à Informação (LAI). A pesquisa utilizou uma estratégia de amostragem do tipo ‘amostra homogênea’ (Patton, 2015, p. 546), em que os casos analisados são selecionados com base em sua possibilidade de contribuição para a resolução do problema de pesquisa sob interesse, a partir de informações homogêneas entre si. Para isso, a pesquisa analisou as informações de todos os municípios acima de 500.000 habitantes no país, o que equivale a 41 municípios. Para a seleção da amostra considerou-se que municípios de maior porte poderiam apresentar estrutura mais adequada, com recursos humanos e financeiros para estruturar seus processos de arrecadação. Para esse corte, a pesquisa considerou a classificação adotada pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) para o ano de 2015 (IBGE, 2015).

A coleta de dados foi realizada em duas etapas. Na primeira etapa foi solicitado às prefeituras municipais da amostra, via Lei de Acesso às Informações (LAI), que informassem se os gastos tributários eram contabilizados, ou seja, se havia o registro contábil dos gastos em contas contábeis, de forma tempestiva, solicitando os valores contabilizados e leis que produziram efeitos no último ano. Em uma segunda etapa, as seguintes informações foram coletadas por meio de análise documental: (i) no Anexo de Renúncias Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (previsto na LRF, art. 4º, § 2º, inc. V) do ano de 2016, foram coletadas informações sobre renúncias fiscais assim como as suas respectivas compensações, de forma similar ao trabalho de Afonso et al. (2014); (ii) no Portal das Câmaras Municipais foram levantados os projetos de Lei Orçamentária Anual (PLOA), verificando se esse foi acompanhado do demonstrativo regionalizado dos efeitos decorrentes dos gastos fiscais em geral, conforme consta na Constituição Federal (art. 165, § 6º), para o ano de 2016; (iii) nos Portais da Transparência das Prefeituras Municipais, buscou-se informações separadas ou em conjunto sobre valores renunciados de receita para o ano de 2017.

Após a coleta, as informações coleadas foram organizadas em um banco de dados e analisadas através do software estatístico Stata. As análises foram apresentadas separadamente em três etapas: primeiro, foram apresentadas análises exploratórias sobre renúncias fiscais em municípios, por meio de análise gráfica sobre a evolução dos gastos

tributários dos municípios, além de suas respectivas estatísticas descritivas. Na segunda etapa, foram apresentadas e analisadas informações dos resultados coletados via survey, apresentando o controle e transparência dessa informação na federação. Nessa etapa foi criado um índice, chamado de transparência e controle, que varia entre 0 (nenhum controle e transparência) e 4 (total controle e transparência). O índice foi criado pela soma das informações (i) considera os gastos tributários no orçamento; (ii) possui anexo no PLOA; (iii) contabiliza as transações de gastos tributários, e (iv) apresenta as informações de gastos tributários no portal. Ainda, nessa etapa, a pesquisa buscou de forma exploratória apresentar informações que estariam associadas com o a transparência e controle verificados no índice, por meio de testes de correlação. Por fim, na terceira e última etapa, a pesquisa discutiu as compensações sobre os gastos tributários informadas na LDO dos entes, buscando apresentar de forma descritiva e exploratória se esse controle previsto na LRF estaria em operação no país.

4 Transparência e controle sobre os gastos tributários nos municípios brasileiros

Gastos tributários em municípios acima de 500 mil habitantes

Os grandes municípios em relação aos demais municípios brasileiros possuem, em geral, baixa dependência de recursos de transferências de outros entes, com uma forte arrecadação tributária própria. Dos casos analisados, 98% possuem plantas genéricas de valores, sendo que essas foram atualizadas em média nos últimos 10 anos. Metade dos casos da amostra utiliza contratação de assessoria contábil, contra 76% do total de municípios, o que indicaria uma maior estrutura interna (Tabela 2).

Tabela 2 - Informações sobre os municípios da amostra

Variável	Municípios da amostra					Todos os Municípios				
	N	Media	Desv. Pad	Min	Max	N	Media	Desv. Pad	Min	Max
Receita Tribut. (2016) ÷ popul.	39	801	395	128	1.976	5.153	224	291	0,07	6.032
Pib per capita (2015) - R\$ mil	40	25,6	11,00	8,6	58,6	5.568	14,9	16,7	2,7	512
Transf. convên. ÷ Rec.Tribut. (2016)	39	0,04	0,06	0,0	0,3	5.153	1,58	32,90	0	2.132
Rec. Tribut. ÷ Transf. correntes (2016)	39	0,98	0,54	0,3	2,9	4.865	0,15	0,22	0	4,47
Possui assess. contábil (2015)	23	0,52	0,51	0,0	1,0	4.777	0,83	0,38	0	1,00
Despesa liq. c/ contr.int ÷ popul. (2016)	18	2,72	2,76	0,0	6,6	2.069	12,49	27,81	0	656
Possui pl. gen. de valores (2015)	40	0,98	0,16	0,0	1,0	4.498	0,76	0,42	0	1,0
Anos da última atual. da planta genérica	38	10,9	9	3,0	47	3.370	8	7	3	52

Fonte: elaborada pelos autores com base nos dados do SICONFI e IBGE (IBGE, 2015)

Os municípios no Brasil realizaram gastos tributários equivalentes à 3% de sua receita tributária no período de 2013 a 2016. Há, porém, há uma grande amplitude na realização desses gastos, com municípios tendo mais de 90% de sua receita tributária sendo alvo de gastos tributários (Tabela 3). Tanto a média quanto o desvio padrão dos gastos tributários no período de 2013 a 2016 são maiores para os pequenos e médios municípios. Com isso, pode-se concluir que existe uma diferença na execução desse tipo de política nessa faixa populacional. Enquanto municípios menores implantam numerosas leis de renúncia, outros não as implantam, o que explica o alto desvio padrão de gastos por região. Já em municípios maiores, a média dos gastos tributários em relação às receitas tributárias é baixa (menos de 1%).

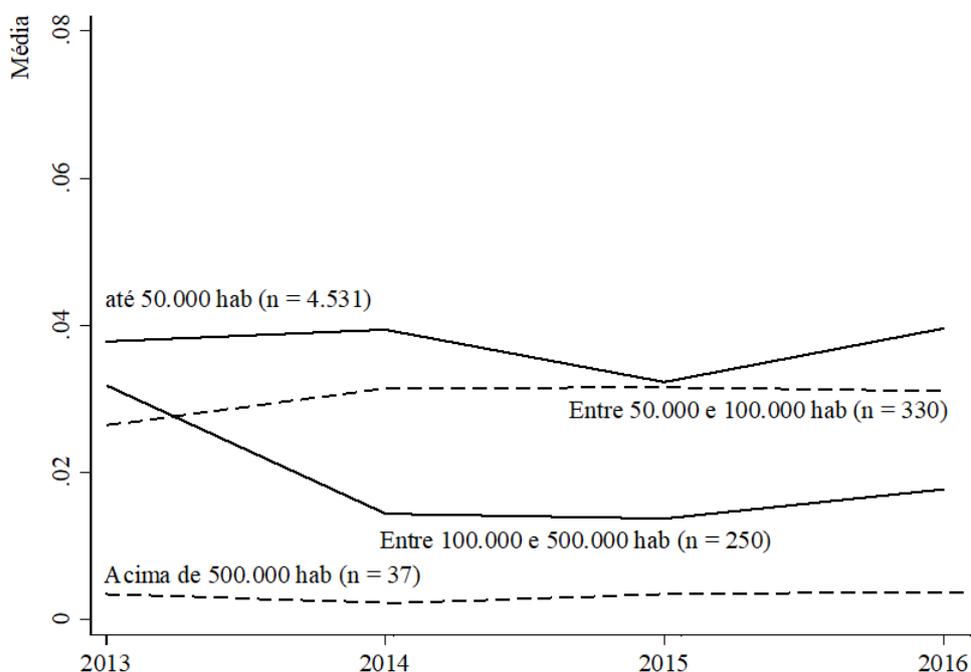
Tabela 3 - Razão entre Gastos Tributários e Receita Tributária em municípios, do período de 2013 a 2016

Porte	N	Média	Min	Max	Desv Pad
< 50.000 hab	3051	0,04	0	0,93	0,06
Entre 50.000 e 100.000 hab	276	0,03	0	0,27	0,05
Entre 100.000 e 500.000 hab	317	0,02	0	0,94	0,06
Acima de 500.000 hab	69	0,00	0	0,03	0,01
Total	3713	0,03	0	0,94	0,06

Fonte: Elaborada a partir das informações da Demonstrações de Contas Anuais (DCA) (SICONFI).

O reconhecimento dos gastos tributários parece estável nos municípios no período de 2013 a 2016. Apenas para os municípios entre 100.000 e 500.000 houve uma queda, mas nos demais portes não é possível concluir estar havendo uma mudança no comportamento, mesmo considerando a crise financeira que o setor público se encontra (Figura 1).

Figura 1 - Gastos Tributários ÷ Receita Tributária dos municípios brasileiros



Notas: (1) O gráfico indica a relação entre os gastos tributários e a receita tributária por município, informados anualmente no SICONFI – DCA; (2) O número entre parênteses indica o número de casos para 2016;

A variação dos gastos tributários apresenta comportamentos diferentes entre os municípios, que pode estar relacionada a tentativas de criação de gastos tributários com objetivo de aumentar a arrecadação na forma de compensação. A maioria dos gastos da amostra são na forma de renúncia de IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), Taxas, ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), no entanto, o município pode estar esperando compensar em níveis maiores com as transferências que podem vir do ICMS, IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor) ou IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Os programas de recuperação fiscal também podem ser exemplos de alguns gastos tributários encontrados que visam tentativa de aumento de arrecadação em períodos de crise financeira.

Transparência e controle nos municípios

Os dados obtidos na amostra dos municípios acima de 500.000 habitantes estão apresentados na Tabela 4. Os gastos tributários efetivados durante o exercício de 2016 pelas Prefeituras não estão sendo contabilizados. Apenas 2 municípios da região sudeste declararam estar contabilizando essa informação. Para esse tipo de controle não existe associação com regiões do país, com exceção da Sudeste, visto que para todos os demais casos analisados a contabilização não é efetuada, inclusive pelas capitais. A falta de contabilização pode decorrer de dois fatores. Primeiro, pode estar associada à falta de troca de informações entre os setores responsáveis pela gestão tributária nas prefeituras, que faria com que as renúncias não transitem contabilmente, e estejam sendo controladas apenas no setor de origem (setor tributário). Segundo, pode também decorrer da (relativa) recente transição dos órgãos públicos para o PCASP, cujo início se deu nacionalmente entre os anos de 2013 e 2015, e à qual os municípios ainda podem estar se adequando. Devido à complexidade da migração para o PCASP, até os sistemas dos Tribunais de Contas sofreram atrasos em seus projetos (Aquino, Azevedo, & Lino, 2016). Outro ponto relevante com relação à contabilização das renúncias é a falta de consolidação nacional dessa informação pelo SICONFI, conforme já abordado, o que favoreceria o controle social.

Tabela 4 - Análise geral da transparência e controle dos gastos tributários dos municípios

Regiões	Contabiliza Renúncias ⁽¹⁾			Transparência no portal ⁽²⁾		Apresenta informações s/ renúncia no PLOA ⁽³⁾			Apresenta anexo da Constituição Federal ⁽⁴⁾	Índice (0 – nenhuma) (4 – transparência total) ⁽⁵⁾		
	Não	Sim	NA	Não	Sim	Não	Sim	NA		N	Média	Max
Norte	2	0	2	4	0	0	1	3	0	5	0,25	1
Nordeste	6	0	5	11	0	3	1	7	1	12	0,17	2
Centro-oeste	3	0	2	4	1	0	2	3	1	3	0,33	1
Sudeste	6	2	9	17	0	2	6	9	5	17	0,76	2
Sul	4	0	0	2	2	1	1	2	0	5	1,2	3
Total	21	2	18	38	3	6	11	24	7	41	0,56	3
<i>Apenas capitais</i>	<i>11</i>	<i>0</i>	<i>10</i>	<i>19</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>4</i>	<i>21</i>	<i>0,67</i>	<i>3</i>

Notas: A análise refere-se aos municípios acima de 500.000 habitantes do país. NA - Não foi possível analisar por falta de informações disponibilizadas pelos municípios. (1) Análise foi realizada por meio de pedido de informações via LAI; (2) Análise realizada em cada portal de transparência das prefeituras em janeiro de 2018. (3) Análise no projeto de lei da LOA anual; (4) Análise da existência do demonstrativo de efeitos das renúncias de receita conforme Constituição Federal (art. 165, § 6º). (5) Índice é uma média da soma das informações anteriores. Os resultados foram buscados nos projetos de lei da LOA 2016 encaminhados às Câmaras Municipais, complementados de pedidos de informação via LAI.

Os gastos tributários efetivamente realizados (executados) não são apresentados de forma transparente pelas Prefeituras Municipais em seus portais de transparência. Apenas em 3 municípios foi possível encontrar essas informações disponibilizadas. Das 21 capitais analisadas, apenas 2 possuem informações dos gastos em seus portais de transparência. Todavia, mesmo para esses casos em que as informações foram apresentadas, elas são sintéticas, e estão apresentadas em conjunto com as demais informações de receitas orçamentárias. Em nenhum caso foi encontrada uma listagem ou detalhamento que permita ao cidadão acompanhar com mais detalhes quem é o beneficiado pelo gasto tributário, seja uma pessoa física ou jurídica.

Os projetos da lei orçamentária anual (PLOA) foram analisados quanto a dois aspectos. Primeiro, verificou-se a existência de informações sobre renúncia de receitas no próprio projeto de lei, e em seguida, verificou-se a existência de um anexo com o demonstrativo regionalizado, como determina a Constituição Federal. Em apenas 4 das 21

capitais que compõem a amostra foi encontrado o anexo, e nos demais municípios exceto as capitais, em mais 3 outros casos somente.

Aqui ressalta-se a baixa adequação dos portais dos poderes legislativos municipais, pois 12 casos (29%) não disponibilizam os projetos de lei de orçamento, estando disponíveis apenas a lei aprovada. Ainda, observou-se a não divulgação de dados completos nos projetos de lei orçamentária (PLOA). Em muitos casos, o projeto de lei foi disponibilizado apenas com o texto da lei, sem seus anexos que o acompanham. A disponibilização das informações dos projetos é importante, e não pode ser substituída apenas das leis aprovadas, pois impede pesquisas e controle social sobre essa etapa do processo orçamentário, de discussão e aprovação no Legislativo. Se considerarmos que amostra é composta apenas de municípios de grande porte do país, esperava-se encontrar resultados melhores. Esse cenário de baixa transparência corrobora a pesquisa de Raupp, Andrade e Pinho (2015).

Em relação às informações dos gastos tributários no PLOA, 11 apresentaram alguma informação (46%), mas geralmente de forma sintética e em conjunto com as demais informações de receita. Em apenas 7 casos (15%) foi encontrado o anexo específico para os gastos tributários.

Analisando-se o índice de transparência e controle, é possível verificar dois extremos entre as regiões do país, com o Nordeste apresentando uma média de 0,17 (entre 1 e 4) e a Sul com uma média de 1,2. O índice permite analisar que a transparência realmente é baixa, e nenhum dos grandes municípios do país atingiu o máximo (4 – transparência total), o que é clara evidência de baixa transparência sobre essa informação. A partir desse mesmo índice é possível perceber que não existe diferença de média na transparência e controle, comparando-se os municípios que são capitais e os não capitais ($p\text{-value} = 0,4596$).

Com vistas a entender fatores que estariam associados com a baixa transparência, a pesquisa apresenta os resultados de testes de correlação, comparando-se o índice de transparência e controle dos gastos tributários com informações que permitem efetuar uma análise exploratória sobre esses fatores (Tabela 5).

Os resultados indicam que o fato do município ser a capital do estado não possui qualquer efeito sobre o controle e transparência dos gastos tributários, então os efeitos causados por uma maior pressão por ser uma capital não afetam essa informação. Maiores gastos com controle interno também não têm apresentado resultado, o que pode indicar que os órgãos de controle interno não têm sido sensíveis a essa informação, o que não difere dos resultados da literatura, que têm apresentado essa estrutura como sendo cerimonial nos municípios (Lino et al., 2019).

Tabela 5 - Fatores associados com à transparência e controle dos gastos tributários dos municípios analisados

Fatores analisados	Correlação em relação ao índice de transparência e controle dos gastos tributários	Fonte
É capital do estado	0,1188	IBGE
Possui gastos com controle interno (ano 2015)	0,2193	SICONFI
Índice de transparência CGU (ano 2018)	0,2787	(CGU, 2019)
Índice de transparência MPF (ano 2016)	0,2112	(MPF, 2019)
Endividamento (DC / RCL) (2015)	0,5283*	SICONFI
Receita per capita (2017)	0,4964*	SICONFI

Notas. (*) Correlação significativa a 1%

Em relação à transparência, não foram encontradas associações com os índices da CGU e do MPF (MPF, 2019). Isso pode indicar caminhos para os referidos índices, que poderiam passar a incorporar informações sobre transparência de gastos tributários como dimensões de análise, dada a importância dessa informação. As únicas informações que se apresentaram associadas foram as variáveis estruturais, como o endividamento e receita per

capita, o que pode indicar que maiores recursos importam para esse tipo de informação e controle.

Ressalta-se que em nenhum caso analisado para todas as etapas analisadas anteriormente houve a indicação dos beneficiários, principais gastos, e, sobretudo, não foram encontradas informações sobre os efeitos (ou resultados) esperados com a política de renúncia implantada. Dessa forma, os gastos tributários implementados acabam ficando desassociados da política inicialmente desenhada pelos governos, impedindo o escrutínio público, ou pelo controle externo.

A desconexão verificada das informações dos gastos tributários com o orçamento anual dos entes vem sendo questionada. O controle menos rigoroso dos gastos tributários em relação aos demais gastos gera incentivos para aumentar esse tipo de subsídio, em detrimento de gastos diretos para os quais devem ser apresentadas justificativas para sua escolha como política pública (KRAAN, 2004). Como colocado por Almeida (2000), o ideal seria a elaboração de um orçamento próprio para as renúncias, que evidencie em detalhes tanto os montantes e tipos quanto os resultados esperados. Ou ainda, os gastos tributários poderiam ser substituídos por despesas orçamentárias diretas, mais transparentes (CASTRO, 2011).

Os resultados encontrados sobre a falta de controle e transparência dos gastos tributários estão alinhados aos estudos de Rodrigues e Lopes (2006) que realizaram pesquisa em todas as esferas de governo; e Bolzan e Bianchi (2017) que retrataram apenas os estados.

Questiona-se, nesse ponto, o papel das Câmaras Municipais como instrumento de controle e como espaço de discussão do orçamento, visto que os orçamentos têm sido propostos e aprovados sem que se tenha o pleno conhecimento dos gastos tributários e seus efeitos. Nesse sentido, retira-se do momento do debate do orçamento uma discussão relevante, pois, como no setor público as demandas de gastos são sempre superiores à capacidade de arrecadação dos entes, o conhecimento dos gastos tributários em vigor seria necessário para que escolhas fossem feitas. O Legislativo poderia decidir entre manter um gasto tributário ou revertê-lo e destinar o montante para outras finalidades. Essa é uma questão pertinente, considerando-se que no Governo Federal não se sabe quais são os resultados alcançados em mais da metade dos programas em vigor (CARNEIRO, 2018). Essa realidade do Governo Federal não é diferente dos municípios analisados.

Ainda, os gastos tributários não têm sido foco dos Tribunais de Contas, apesar do controle dos gastos tributários ser de sua responsabilidade (PUREZA, 2006). Os órgãos de controle externo também poderiam exigir dos municípios a melhoria dos controles e transparência, para cumprimento da legislação.

Gastos tributários e compensações na LDO

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14), os governos devem implementar medidas de compensação caso uma renúncia (gasto tributário) seja aprovada sem que tenha sido devidamente planejada na estimativa de receita da lei orçamentária da Lei Orçamentária Anual. A compensação deve ocorrer, obrigatoriamente, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (inciso II), e o benefício da renúncia de receita só entrará em vigor quando implementadas tais medidas.

Análise realizada sobre as compensações informadas na LDO dos municípios da amostra (Tabela 6) demonstra que essa regra não vem sendo seguida. Diversas compensações em desacordo com a LRF são apresentadas, tais como o recadastramento dos contribuintes; corte de despesas; geração de empregos e atração de novas empresas. Não se tratam, portanto, de medidas que estão amparadas pela regra legal.

Tabela 6 - Compensações informadas na LDO pelos municípios para o ano de 2016 no anexo de Renúncia

Tipos de compensação apresentados	Região (%)					Total
	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul	
Não apresenta (em branco)	0	32	5	58	5	19
*Aperfeiçoamento dos processos	13	13	25	25	25	8
*Recadastramento de contribuintes	43	29	14	0	14	7
*Medida genérica	25	25	0	50	0	4
*Redução de renúncias	0	33	33	33	0	3
*Crescimento geral da receita	0	33	0	33	33	3
*Corte de despesas	33	33	0	33	0	3
Não afeta as metas fiscais (inciso II)	0	0	50	0	50	2
Elevação de alíquotas de tributos	50	50	0	0	0	2
Correção do valor venal dos imóveis	50	0	50	0	0	2
É anterior à LRF	0	0	0	100	0	1
*Refis	0	0	100	0	0	1
*Não precisa, pois trará melhoria na qualidade de vida da população	0	0	0	0	100	1
*Geração de empregos	0	0	0	0	100	1
*Atração de novas empresas	0	0	0	0	100	1

Fonte: Elaborada pelos autores, com base na LDO dos municípios acima de 500 mil habitantes. Nota: (*) indica medidas de compensação em desacordo com a regra da LRF.

Os governos podem se amparar no inciso I do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que traz que as renúncias aprovadas, caso possuam adequação no orçamento e seja declarado que não afetarão as metas de resultados fiscais, não precisam ser obrigatoriamente compensadas. No entanto, o que se observa são compensações efetivamente informadas, mas que não decorrem de aumento de tributos ou contribuições. Ou seja, os gastos tributários estão sendo aprovados sem que seu reflexo esteja sendo estimado no orçamento, e as compensações propostas não atendem à legislação. Do total de medidas de compensação informadas, 50% estavam em desacordo com a regra da LRF.

Essa é mais uma evidência de que os Legislativos Municipais não estão atentos às regras para a aprovação dos gastos tributários, pois esses anexos acompanham a LDO anualmente, e devem servir de base para a elaboração da LOA. Essa disfunção encontrada está de acordo com as discussões propostas por Domingos e Aquino (2016), segundo a qual as Comissões de Orçamento e Finanças das Câmaras Municipais não têm elaborado pareceres técnicos com adequação legal sobre as matérias orçamentárias dos municípios.

Ressalta-se que a inobservância dessa regra tem consequências graves. Como previsto no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, “efetuar a renúncia de receita sem a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, sem atender ao disposto na LDO e a pelo menos uma das condições estabelecidas na lei” ou “efetuar a renúncia de receita, no caso dela decorrer da condição de compensação permanente de receita, antes de implementadas as medidas dessa compensação” pode trazer como consequência a perda do mandato do Prefeito Municipal (STN, 2015a, p.677). O presente trabalho apresenta essa ressalva por ser relevante para a análise.

5 Implicações gerais e conclusões

A presente pesquisa procurou introduzir na discussão de gastos tributários do país os entes municipais, que têm ficado à margem das pesquisas sobre o tema. Buscou-se responder qual o controle e transparência dos gastos tributários dos municípios brasileiros.

Os resultados indicam uma baixa adequação da transparência e dos controles sobre os gastos tributários nos maiores municípios do país, baixa contabilização das transações e baixa transparência nos portais de informação dos municípios. Ainda foi observada a existência de não conformidade das regras legais e constitucionais. Não vem sendo observada a regra trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina a inclusão de relatório sobre as renúncias na Lei de Diretrizes Orçamentárias, e a regra constitucional, em relação ao relatório circunstanciado que deve acompanhar o projeto de lei orçamentária anual. Em apenas 17% dos municípios analisados foi possível encontrar o anexo exigido pela Constituição Federal, e apenas 7% apresentam informações de renúncias em seu portal da transparência. Das medidas de compensação informadas, 50% estavam em desacordo com as regras da LRF e apenas 2 municípios realizaram a contabilização das transações.

Os problemas de transparência e controle diminuem as informações disponíveis para a sociedade poder exercer o controle social sobre esse tipo de gasto, que, se não tem informações sobre o montante e os beneficiários dessas políticas ou resultados efetivamente alcançados, não é possível à sociedade exercer escrutínio adequado. As discussões são relevantes para os governos, sobretudo em um momento em que o país necessita de amplo corte de despesas. Informações sobre gastos tributários seriam relevantes para que as prioridades no gasto fossem discutidas.

Os resultados possuem implicações ainda em relação ao controle externo, exercido pelo Legislativo, com o apoio dos Tribunais de Contas, que têm a competência formal para exercer o controle sobre essas transações. Isso porque, mesmo com as inconsistências verificadas, os instrumentos de planejamento estão sendo aprovados pelo poder legislativo (Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual) e os gastos tributários estão sendo executados pelos municípios. Ressalta-se que esse cenário não parece estar diferente do caso dos Estados, como apresentado por outras pesquisas (AFONSO et al., 2014; BOLZAN; BIANCHI, 2017).

Ressalta-se a necessidade de melhoria dos controles sobre essas transações no país, sobretudo para os governos locais. A literatura mostra a necessidade de se “colocar sobre a mesa” as informações dos gastos tributários, seja por meio de relatório detalhado dos seus efeitos, seja criando um orçamento específico para os gastos tributários. Esse tipo de transação realizada pelos governos em favor da iniciativa privada ou grupos de beneficiados é uma política pública que parece válida, desde que seus resultados sejam mensurados e existam mecanismos de monitoramento pela sociedade.

Por fim, a pesquisa traz duas reflexões. A Lei da Transparência (LC 131/09) determinou a divulgação de informações das receitas lançadas e arrecadadas, assim como das despesas, em tempo real. Os gastos tributários podem ser enquadrados tanto como receitas arrecadadas quanto despesas executadas, exigindo-se sua plena transparência. E a segunda reflexão relaciona-se às informações contábeis. Se estas informações fossem contabilizadas e consolidadas nacionalmente por meio dos controles exercidos pelo SICONFI, haveria plena transparência na sua divulgação para cada um dos entes nacionais. O atendimento desses dois quesitos poderia contribuir para mudar a denominação dos gastos tributários de “gastos sombra” (*shadow expenditures*) (Henriques, 2009).

A análise dos projetos de lei orçamentária apenas para o ano de 2016, bem como a falta de dados enviados pelos municípios via LAI pode ser entendido como um limitador da pesquisa. Entretanto, como os projetos de lei acabam tendo seu conteúdo elaborado de forma

padronizada entre os anos, entende-se que a análise de apenas um exercício pode indicar a inexistência das informações de gastos tributários nos projetos de lei de uma forma geral.

Sugere-se que pesquisas futuras busquem informações e aprofundem as discussões sobre: (a) resultados alcançados pelos gastos tributários, além de seus incentivos; (b) existência de fatores políticos que possam estar associados com os gastos tributários; (c) eficiência dos gastos tributários; e (d) se existe, relação entre transferências intergovernamentais e gasto tributário. Isso permitiria uma contribuição direta das pesquisas para a sociedade, na medida em que poderiam ensejar mudanças diretas nos controles.

Referências

Afonso, J. R.; Silveira, R. F.; Carvalho, C. M S.; Klintowitz, D. & Azevedo, F. *A Renúncia Tributária Do ICMS No Brasil*. Documento para discussão IDB-DP-327, 2014.

Almeida, F. C. R. Uma Abordagem Estruturada Da Renúncia de Receita Pública Federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v.31, n.84, p.19–62, 2000.

Almeida, M. H. T. Recentralizando a Federação? *Revista de Sociologia Política*, v.24, p.29–40, 2005.

Aquino, A. C. B; Azevedo, R. R.; & Lino, A. F. Isomorfismo, Tribunais de Contas e a automatização da coleta de dados de municípios. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, 2016.

Banco Mundial. *Um Ajuste Justo: Análise Da Eficiência E Equidade Do Gasto Público No Brasil*, 2017.

Barral, Weber; Barreto, A. S. Desoneração tributária e o regime de drawback. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, Rio de Janeiro, Funcex, v. 102, p. 50-58, 2010.

Bolzan, G.; & Bianchi, M. 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*, v.31, p.48–70, 2017.

Botelho, R. *Determinantes do ajuste fiscal dos estados brasileiros*. In: Monografia Premiada Em 3o Lugar No VII Prêmio Tesouro Nacional - 2002, ED. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, DF, 2002.

Brazil. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 21 ago. 2019.

Bredariol, M.A. O local subordinado ao global: reflexos da guerra dos lugares / Guerra fiscal na região metropolitana de Campinas (SP). *Revista Cerrados*, v.15, n.1, p. 77-97, 2017.

Carneiro, M. Governo não sabe se metade dos programas de subsídio dão resultado. Folha de São Paulo. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/01/1948680-governo-nao-controla-efetividade-53-dos-subsidios-de-renuncia-de-impostos.shtml>> Acesso em fev/2018.

Castro, D. Gastos Tributários do Governo Federal: Um Debate Necessário. *Comunicados do Ipea*, v.117, 2011.

Cavalcante, P. Desempenho fiscal e eleições no Brasil: uma análise comparada. *Revista de Administração Pública*, v.50, n.2, p.307–30, 2016.

CGU. Escala Brasil Transparente. Disponível em <<https://www.cgu.gov.br/assuntos/transparencia-publica/escala-brasil-transparente>>. Acesso em ago. 2019.

Cibils, F.; Vicente; & Ter-Minassian, T. *Decentralizing Revenue in Latin America: Why and How*. New York, NY: BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2015.

Coelho, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5a.ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.

Costa, R. F. R.; & Castelar, L. I. de M. O Impacto Das Transferências Constitucionais Sobre Os Gastos Dos Municípios Brasileiros. *Análise Econômica*, v.33, n.64, 2013.

Department of Finance of Ireland. *Incorporating Department of Finance Guidelines for Tax Expenditure Evaluation*. (2014).

de Renzio, P. Counted But Not Accountable: Tax Expenditure Transparency in Latin America. *International Budget Partnership*, 1–20, 2019.

Diniz, É.; & Afonso, J. R. Benefícios fiscais concedidos (e mensurados) pelo Governo Federal. *Texto de Discussão IBRE*, 26 p, 2014.

Diniz, J. A.; & Corrar, L. J. Análise da relação entre a eficiência e as fontes de recursos dos gastos municipais no ensino fundamental. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v.6, n.1, p.135–49, 2011.

Domingos, F. D.; & Aquino, A. C. B. O papel (não exercido) pelas comissões de orçamento e finanças das Câmaras Municipais. In: XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016.

Henriques, E. F. O Gasto Tributário No Direito Brasileiro. *XIV Prêmio Tesouro Nacional*, p.41–66, 2009;

IBGE. *Perfil dos municípios brasileiros*. Brasília: Imprensa Nacional, 2015.

IBP – International Budget Partnership. *Tax expenditures and Inequality in Latin America: news from a collaborative civil society partnership*, 2018.

Kraan, D. Off-Budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, v.4, n.1, p42, 2004.

Lino, A. F.; Aquino, A. C. B. A Diversidade Dos Tribunais de Contas Regionais Na Auditoria de Governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, v.29, n.76, p.26–40, 2018.

Lino, A. F., Carvalho, L. B. de, Aquino, A. C. B., & Azevedo, R. R. de. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375–391.

Macedo, J. J; Corbari, E. C. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios brasileiros: uma análise de dados em painéis. *Revista Contabilidade & Finanças*, v.20, n.51, p.44–60, 2009.

Magalhães, R. L. dos R., Colares, A. C. V., Gavioli, G. Controle e transparência das renúncias de receitas nos governos estaduais sob a ótica dos Tribunais de Contas. In: IV Congresso Internacional de Controle e Políticas Públicas. Fortaleza/CE, 2018.

Ministério da Fazenda. Portaria nº 285, de 14 de junho de 2018.

- MPF. Ministério Público Federal, Ranking Nacional da Transparência. Disponível em <<http://www.rankingdatransparencia.mpf.mp.br>>. Acessado em ago. 2019.
- Nascimento, J. S. *Efeitos das transferências financeiras sobre o gasto e a arrecadação dos municípios brasileiros*. Tese (Doutorado em Economia Aplicada), Universidade de Viçosa, Viçosa, MG, Brasil, 2010.
- OCDE. *Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010.
- Oates, W. E. Fiscal federalism. *Books*, 1972.
- Patton, M. Q. *Qualitative Research & Evaluation Methods*. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2015.
- Paes, N. L. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. *Nova economia*, v. 24, n. 3, p. 541-554, 2014.
- Pellegrini, J. A. *Gastos tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil*. Senado Federal, Textos para discussão, n.159, 2014.
- Piola, S. F., Barros, M. E. D., Servo, L. M. S., Nogueira, R., Sá, E. B. D., & Paiva, A. B. D. *Gasto tributário e conflito distributivo na saúde*, 2010.
- Posner, P.; Park, C. Role of the Legislature in Budget Processes. *OECD Journal on Budgeting*, v.7, n.3, 2007.
- Pureza, M. E. M. Disciplinamento das renúncias de receitas federais - inconsistências no controle dos gastos tributários. *Cadernos Aslegis*, v.8, n.29, p.41-74, 2006.
- Raupp, F. M.; Andrade, R. G.; Pinho, J. A. G. Em busca da transparência ativa em Câmaras: uma investigação nos maiores municípios brasileiros. XVIII SEMEAD, 2015.
- Sakurai, S. N. Efeitos Assimétricos Das Transferências Governamentais Sobre Os Gastos Públicos Locais: Evidências Em Painel Para Os Municípios Brasileiros. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v.43, n.2, p.309-32, 2013.
- Santolin, R; Jayme, F. G.; Reis, J. C. Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. *Estudos Econômicos*, v.39, n.4, p.895-923, 2009.
- STN. Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). 6a ed. Brasília: Imprensa Oficial, 2015a.
- . MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Brasília: Imprensa Oficial, 2015b.
- TCU. Relatório Sobre Renúncia Fiscal, 2014.
- Willoughby, K. G. *Public budgeting in context: structure, law, reform and results*. San Francisco: Jossey-Bass, 2014.
- World Bank. *Business support policies: large spending, little impact*. Background Paper. Washington, 2017.