

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

WALTER LUIZ JUNIOR

POLÍTICAS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E SEUS EFEITOS NA
GERAÇÃO DE EMPREGOS: UMA ANÁLISE DO CASO BRASILEIRO

CURITIBA

2022

WALTER LUIZ JUNIOR

POLÍTICAS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E SEUS EFEITOS NA
GERAÇÃO DE EMPREGOS: UMA ANÁLISE DO CASO BRASILEIRO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Fabiano Abranches Silva Dalto

CURITIBA

2022

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

Luiz Junior, Walter

Políticas de concessão de benefícios tributários e seus efeitos na geração de empregos : uma análise do caso brasileiro / Walter Luiz Junior. – Curitiba, 2022.

1 recurso on-line : PDF.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Fabiano Abranches Silva Dalto.

1. Política tributária. 2. Macroeconomia. 3. Gastos tributários. 4. Emprego. I. Dalto, Fabiano Abranches Silva. II. Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas. III. Título.

Bibliotecária: Maria Lidiane Herculano Graciosa CRB-9/2008



TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação POLÍTICAS PÚBLICAS da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **WALTER LUIZ JUNIOR** intitulada: **POLÍTICAS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E SEUS EFEITOS NA GERAÇÃO DE EMPREGOS: UMA ANÁLISE DO CASO BRASILEIRO**, sob orientação do Prof. Dr. FABIANO ABRANCHES SILVA DALTO, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua **APROVAÇÃO** no rito de defesa. A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 29 de Abril de 2022.

Assinatura Eletrônica

04/05/2022 16:19:05.0

FABIANO ABRANCHES SILVA DALTO
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

04/05/2022 14:57:58.0

DEMIAN CASTRO
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

08/05/2022 02:11:19.0

EDUARDO STRACHMAN
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE EST. PAULISTA JÚLIO DE
MESQUITA FILHO/ARARAQUARA)

Assinatura Eletrônica

06/05/2022 15:39:42.0

SIMONE SILVA DE DEOS
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS)

Dedico esta dissertação à minha querida família,
com quem compartilhei deste sonho a cada dia.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, fonte de toda a ciência, que me concedeu a oportunidade de trilhar esse caminho, dando-me coragem, força e perseverança para vencer cada desafio vivenciado. Mostrou-me mais uma vez que, independentemente das circunstâncias, os que esperam no Senhor renovam as suas forças, correm e não se cansam, caminham e não se fatigam.

À minha adorável esposa Liriane, que me inspirou e incentivou nessa caminhada. Sem seu amor e confiança tudo isso seria impossível. Em todos os momentos que me ausentei para a dedicação a este trabalho, recebi sua compreensão e apoio. Eu sabia que poderia contar contigo para que a estabilidade do nosso lar fosse mantida. Também sou grato pelos ótimos conselhos que sua experiência acadêmica me proporcionou.

Aos meus filhos amados, Gabriela e João Pedro, que são a razão da minha vida. Ser pai tem sido o meu maior aprendizado e tê-los como filhos me enche de alegria e orgulho. Obrigado, pois sempre respeitaram meus momentos de concentração a este estudo e jamais se queixaram da minha ausência.

Aos meus queridos pais, Walter e Adelaide, gostaria de expressar minha eterna gratidão, pois sempre me motivaram e acreditaram em mim. Quero honrá-los porque são a minha referência. Mesmo em meio às dificuldades da vida, não mediram esforços para me proporcionar uma ótima formação humana e acadêmica.

A todos os meus familiares que, direta ou indiretamente, contribuíram com seu apoio, compreensão e motivação neste importante momento da minha história.

Ao Programa de Pós-graduação em Políticas Públicas da Universidade Federal do Paraná pela oportunidade concedida e a todos os professores com os quais tive o privilégio de aprender e aperfeiçoar conhecimentos.

Ao Professor Fabiano Dalto, meu orientador, pela inestimável contribuição para a evolução do meu trabalho, pela disponibilidade e dedicação em cada conversa, por instigar-me a refletir sobre novas possibilidades, pela paciência e disposição em transmitir sua experiência e erudição. Agradeço por todo o apoio e amizade que percebi desde as primeiras aulas da disciplina isolada que cursei sob sua ministração antes de ingressar como mestrando no programa.

Aos Professores Demian Castro e Eduardo Strachman, membros da banca de qualificação e defesa, por aceitarem o convite e pela excepcional contribuição que recebi por ocasião das avaliações realizadas. Foram instruções que agregaram muito à pesquisa.

Aos colegas de profissão da Secretaria da Receita Federal do Brasil, pelas frequentes colaborações e trocas de conhecimento, que possibilitaram meu progresso nessa marcante jornada.

Por fim, agradeço aos colegas que ingressaram no Programa 4P em 2020, pela parceria e amizade que construímos durante essa trajetória. Tivemos pouco contato de forma presencial, devido aos infortúnios da pandemia, mas isso não impediu nossa interação e caminhada com muito companheirismo.

RESUMO

As políticas de desonerações tributárias têm sido amplamente utilizadas pelos governos brasileiros sob a justificativa de estimular o crescimento econômico e a geração de empregos. Com base nessa afirmativa, a presente pesquisa tem por objetivo analisar o impacto das políticas públicas de concessão de benefícios tributários federais sobre a geração e manutenção de empregos formais no Brasil no período de 2006 a 2020, considerando-se os setores primário, secundário e terciário. Além disso, o estudo investiga a existência de disposições legais explícitas que condicionaram o aproveitamento dos benefícios concedidos à geração e manutenção de postos de trabalho. Para tais propósitos, este trabalho serve-se da análise de dados estatísticos relativos a gastos tributários, empregos gerados, investimentos, receita bruta das empresas, arrecadação e produto interno bruto - coletados das fontes oficiais - e da observação da conjuntura macroeconômica de cada governo federal a partir de 2001, buscando entender as estratégias adotadas em cada gestão governamental e sua conexão com os resultados estatísticos. Foram aplicadas técnicas de regressão linear simples sobre as variáveis de interesse, que se limitam aos dados das pessoas jurídicas com fins lucrativos que possuam potencial de geração de empregos. Os resultados indicam que as políticas de concessão de benefícios tributários às empresas em análise foram pouco efetivas na geração e manutenção de empregos, prejudicando as contas públicas e favorecendo a ampliação das margens de lucros das empresas e a concentração de renda e riqueza. Em relação à verificação de exigência de contrapartidas para o aproveitamento dos incentivos concedidos, são raros os dispositivos legais que contêm tais requisitos, constatando-se, portanto, que o sistema de benefícios tributários em vigor nos períodos em análise não induz as empresas lucrativas à geração de empregos. A experiência brasileira expõe a urgência de uma reforma tributária de caráter progressivo que resgate o estado de bem-estar social, consagrado na Constituição de 1988, e que estabeleça o fim dos gastos indiretos com desonerações tributárias ineficazes em termos de crescimento econômico e geração de empregos, abrindo espaço fiscal para a expansão de gastos diretos com investimentos públicos imprescindíveis.

Palavras-chave: Política Tributária. Desonerações. Gastos Tributários. Empregos.

ABSTRACT

Tax relief policies have been widely used by Brazilian governments with the objective to stimulate economic growth and job creation. Based on this statement, the present research aims to analyze the impact of public policies that grant federal tax benefits on the creation and preservation of formal jobs in Brazil from 2006 to 2020, contemplating the primary, secondary and tertiary sectors. In addition, the study looks into the existence of explicit legal provisions that conditioned the utilization of the benefits granted for the creation and preservation of jobs. For such purposes, this research analyzes the statistical data – gathered from the official sources – related to tax expenditures, jobs created, investments, gross revenue of companies, tax collection and gross domestic product, and also observes the macroeconomic situation of each federal government since 2001 so as to understand the strategies adopted in each government's administration and how they correspond to the statistical results. Simple linear regression techniques were applied on the variables of interest, which are composed of the data of for-profit business entities that have the potential to create jobs. The results indicate that the policies for granting tax benefits to the companies under analysis were not very effective in creating and preserving jobs, conversely harming public finances and favoring the expansion of the companies' profit margins as well as the concentration of income and wealth. Moreover, the research verified that there are few legal provisions that require compensations for the use of the incentives granted; consequently, the tax benefit system in effect during the period in question does not induce profitable companies to create employment. The Brazilian experience exposes the urgency of a progressive tax reform that rescues the welfare state that was enshrined in the 1988 Constitution and that establishes the end of indirect spending on tax relief that is ultimately ineffective in terms of economic growth and job creation. This reform would in turn open up fiscal space for more direct spending on essential public investments.

Keywords: Taxation Policy. Tax Relief. Tax Expenditure. Employment.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - PRODUÇÃO ACADÊMICA NA EXTRAÇÃO DA PLATAFORMA	20
QUADRO 2 - DADOS COLETADOS EM FONTES SECUNDÁRIAS.....	66
QUADRO 3 - GASTOS TRIBUTÁRIOS CONDICIONADOS À GERAÇÃO OU MANUTENÇÃO DE EMPREGO.....	74

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - TAXAS DE DESEMPREGO SEMESTRAIS - BRASIL.....	37
GRÁFICO 2 - SUBSÍDIOS DA UNIÃO (R\$ BILHÕES)	43
GRÁFICO 3 - PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS DIRETOS EM RELAÇÃO À ARRECADAÇÃO TOTAL (%).....	49
GRÁFICO 4 - PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS INDIRETOS EM RELAÇÃO À ARRECADAÇÃO TOTAL (%).....	51
GRÁFICO 5 - COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA	52
GRÁFICO 6 – GASTOS TRIBUTÁRIOS POR BASE DE INCIDÊNCIA.....	53
GRÁFICO 7 - GASTOS TRIBUTÁRIOS ESTIMADOS POR PERÍODO DE GOVERNO .	64
GRÁFICO 8 - TAXAS DE INVESTIMENTO - FBCF EM RELAÇÃO AO PIB (%)	65
GRÁFICO 9 - GASTOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS EM RELAÇÃO AO PIB NO BRASIL A PREÇOS CORRENTES (%).....	71
GRÁFICO 10 - BENEFÍCIOS CONSIDERADOS NA ANÁLISE DE DADOS (%).....	73
GRÁFICO 11 - GASTOS TRIBUTÁRIOS EM RELAÇÃO À ARRECADAÇÃO FEDERAL	77
GRÁFICO 12 - VARIAÇÃO ACUMULADA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS, RECEITA BRUTA, INVESTIMENTOS E EMPREGOS GERADOS.....	79
GRÁFICO 13 - REGRESSÃO LINEAR SIMPLES: CORRELAÇÃO ENTRE PIB TOTAL E RECEITA BRUTA DAS EMPRESAS.....	80
GRÁFICO 14 - CORRELAÇÃO ENTRE GASTOS TRIBUTÁRIOS E RECEITA BRUTA DAS EMPRESAS.....	81
GRÁFICO 15 - CORRELAÇÃO ENTRE RECEITA BRUTA DAS EMPRESAS E EMPREGOS GERADOS.....	82
GRÁFICO 16 - CORRELAÇÃO ENTRE GASTOS TRIBUTÁRIOS E FBCF	83
GRÁFICO 17 - CORRELAÇÃO ENTRE FBCF E EMPREGOS GERADOS PELAS EMPRESAS	84
GRÁFICO 18 - CORRELAÇÃO ENTRE GASTOS TRIBUTÁRIOS CONCEDIDOS E EMPREGOS GERADOS PELAS EMPRESAS	85

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - GASTOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E PIB ANUAIS A PREÇOS	
CORRENTES	70
TABELA 2 - BENEFÍCIOS CONSIDERADOS NA ANÁLISE DE DADOS (%)	72

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	REVISÃO DE LITERATURA	20
3	POLÍTICA FISCAL, TRIBUTAÇÃO E EMPREGOS	27
3.1	PRINCIPAIS FUNÇÕES DA POLÍTICA FISCAL	27
3.2	TRIBUTAÇÃO: INSTRUMENTO DAS POLÍTICAS SOCIAL E ECONÔMICA ...	29
3.3	GERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE EMPREGOS	35
4	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	39
4.1	LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR	39
4.2	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	41
4.2.1	Subsídios	42
4.2.2	Renúncias	43
4.2.3	Benefícios	43
4.2.4	Incentivos	44
4.2.5	Gastos tributários.....	44
4.3	REPARTIÇÃO FEDERATIVA DAS RECEITAS.....	45
4.4	ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	45
4.5	TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS	47
5	CONTEXTO MACROECONÔMICO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DAS DESONERAÇÕES	54
5.1	CONJUNTURA MACROECONÔMICA A PARTIR DE 2001	54
5.1.1	Segundo mandato do governo FHC (2001-2002)	54
5.1.2	Primeiro mandato do governo Lula (2003-2006).....	56
5.1.3	Segundo mandato do governo Lula (2007-2010).....	57
5.1.4	Primeiro mandato do governo Dilma Rousseff (2011-2014).....	58
5.1.5	Segundo mandato do governo Dilma Rousseff (2015-2016).....	59
5.1.6	Mandato do governo Michel Temer (2016-2018).....	60
5.1.7	Mandato do governo Bolsonaro (2019-2021).....	62
5.1.8	Trajetória das desonerações e dos investimentos	63
5.2	AValiação DAS POLÍTICAS DE DESONERAÇÕES	65
5.2.1	Levantamento de dados	65
5.2.2	Tratamento de dados da variável gastos tributários	69
5.2.3	Análise de dados.....	73
5.2.3.1	Empregos como condição à fruição de benefícios fiscais	73

5.2.3.2	Análise estatística dos dados.....	77
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	86
	REFERÊNCIAS	89

1 INTRODUÇÃO

As renúncias tributárias têm sido largamente justificadas pelos governos como instrumento de política econômica para estimular o crescimento econômico e propiciar a redução de desigualdades regionais. Embora o volume total de renúncias seja mensurável, a mensuração dos benefícios que elas trazem - investimentos realizados, geração de emprego e renda – mostra-se bem mais complexa e de difícil identificação. Esta pesquisa tem como objeto a avaliação *ex post* das políticas públicas de concessão de benefícios tributários federais e a sua contribuição para o desenvolvimento socioeconômico do país, mais especificamente em relação à criação de empregos formais.

Do ponto de vista econômico, a política tributária tem como finalidade garantir o ajustamento na repartição da carga do tributo entre os diversos setores da sociedade de forma que favoreça a adequada distribuição de riqueza e renda, a estabilidade da moeda corrente e o desenvolvimento social e econômico, em cujo processo se encontra a questão do emprego. É nesse espaço que o presente estudo busca relacionar as decisões políticas na área de concessão de benefícios fiscais federais à problemática da criação e manutenção de empregos no Brasil.

Com a expansão capitalista das últimas décadas, o mundo vem presenciando, desde a virada do século, um aumento significativo do desemprego. No Brasil, apesar da momentânea recuperação entre o final dos anos 2000 e início da década de 2010, as taxas de desemprego se mostram alarmantes, superando em quase três vezes a média mundial, segundo dados da Organização Internacional do Trabalho (BERG et al., 2021). Naquele breve intervalo de recuperação, o mercado de trabalho formal do país experimentou uma vigorosa queda nas taxas de desemprego, elevando a renda média e as condições de vida da população, além de fortalecer o poder reivindicatório dos trabalhadores, reduzindo o desequilíbrio nas relações desses com os empregadores. Para Serrano e Summa (2018), houve entre 2004 e 2014 uma “revolução indesejada” no mercado de trabalho brasileiro, por meio da qual foi gerado um crescimento contínuo dos salários reais, ficando acima dos níveis de produtividade e causando redução nas taxas de lucros das empresas. Em sua visão, essa tendência acirrou o conflito distributivo e levou o empresariado a exercer pressão sobre o governo, forçando-o a mudar profundamente o regime de política econômica a partir de 2015. Importante ressaltar que aquele período marcou uma escalada substancial de gastos com a concessão de benefícios tributários federais, a qual será averiguada conjuntamente com outros aspectos econômicos neste estudo.

Em relação ao aporte teórico, o presente estudo apoia-se na abordagem *keynesiana* segundo a qual a intervenção ativa do Estado é necessária a fim de viabilizar um melhor

desempenho do setor privado, elevando a renda através dos gastos públicos, tributação e endividamento governamental, sobretudo em períodos de crise (KEYNES, 1985). Como fundamento teórico, saliente-se, ainda, outro pressuposto *keynesiano*, que consiste na busca do atingimento e sustentação do nível de pleno emprego. Tais proposições foram complementadas por Abba Lerner (1943), quando desenvolveu e apresentou princípios relativos às finanças funcionais. Segundo o autor, “para manter a renda nacional em nível alto, o governo tem que manter sua contribuição para os gastos enquanto os gastos privados forem insuficientes por si só para prover pleno emprego”¹ (LERNER, 1943, p. 44).

No que tange ao reconhecimento da política tributária como uma política pública, avoca-se os ensinamentos de Leonardo Secchi (2019), que afirma que a política pública corresponde a uma diretriz elaborada para enfrentamento de um problema público, possuindo dois elementos fundamentais para tal: intencionalidade pública e resposta a um problema público. Já em termos de teoria das finanças públicas, que abarca os efeitos da política orçamentária sobre a economia, vale dizer, da tributação e dos gastos públicos sobre os mecanismos de mercado, menciona-se a visão apresentada por Richard A. Musgrave (1973), que estabelece as funções clássicas do orçamento através das quais os governos interferem na economia: a alocativa, a distributiva e a estabilizadora.

Ao examinar especificamente a temática dos gastos tributários e seus efeitos na geração de empregos, importa delinear as questões que constituem o problema desta pesquisa: em que medida os benefícios tributários federais concedidos pelo governo brasileiro aos setores primário, secundário e terciário, nos últimos quinze anos, tiveram como requisito ou objetivo a geração e manutenção de empregos formais no Brasil? Considerando que as políticas de benefícios fiscais intencionavam gerar empregos, pode-se afirmar que houve efetividade e adequação de tais políticas públicas em relação aos objetivos das medidas?

Para dar respostas a tais indagações, traçou-se como objetivo geral da pesquisa avaliar se os benefícios tributários federais concedidos pelo governo brasileiro aos setores da agropecuária, indústria, serviços, comércio e construção civil nos últimos quinze anos foram efetivos e adequados para a geração e manutenção de empregos formais e verificar se tais incentivos possuíam cláusulas de adesão que explicitamente exigissem dos beneficiários a geração e manutenção de postos de trabalho. Apoiado nesse propósito central, traçou-se os seguintes objetivos específicos: i) investigar se a fruição dos incentivos fiscais pelo empregador

¹ Tradução livre do autor: “[...] *if the national income is to be maintained at a high level the government has to keep up its contribution to spending for as long as private spending is insufficient by itself to provide full employment.*”

está de alguma forma condicionada à criação de postos de trabalho; e ii) analisar a geração e manutenção de empregos, considerando conjuntamente as variáveis principais e secundárias, bem como as decisões políticas dos períodos avaliados, apontando, inclusive, eventuais deficiências nos ciclos da política pública em referência.

Com o desígnio de mapear o conhecimento sobre a produção científica na temática, iniciou-se, em 2020, a trajetória de investigação através da análise bibliométrica de artigos recentes produzidos sobre o assunto. O estudo bibliométrico contribui para a delimitação do objeto da pesquisa na medida em que faz o aporte de informações e afirmações que a fundamentem teoricamente. O levantamento bibliométrico foi realizado com base na plataforma de pesquisas Scopus/Elsevier², listados por artigos, dissertações e teses que dialogam com o tema.

De forma a recobrir a abrangência de possibilidades que as produções assumem, a extração utilizou diferentes combinações, com operadores *booleanos*³, dos seguintes descritores: “taxes benefits” AND “employment”; “taxes incentives” AND “employment”; e “taxes waiver” AND “employment”. Atribuindo-se filtros para a extração de produções classificadas nas áreas de ciências sociais; economia, econometria e finanças; e negócios, gestão e contabilidade, foram encontradas 466 produções com dados disponíveis para exame.

Com o intuito de realizar a análise empírica do levantamento bibliográfico, realizou-se a prospecção dos achados através dos resumos das publicações, de modo que fossem selecionados trabalhos que realmente pudessem contribuir e dialogar com o recorte definido neste objeto de estudo. Apesar da elevada quantidade de produções que contêm os descritores escolhidos, poucos se vinculam cumulativamente às variáveis da temática, quais sejam, a concessão de benefícios fiscais (independente) e a geração de empregos (dependente). A partir do exame pormenorizado das obras, foram encontradas sete produções que se relacionam mais diretamente aos argumentos investigados na presente pesquisa, cujos métodos, dados e resultados estão sintetizados no Capítulo 2.

Para justificar a dedicação ao tema, ressalta-se a elevação anual constante dos gastos tributários federais sem uma perceptível ou mensurável contrapartida para a sociedade brasileira em termos de geração de empregos. Ademais, cabe destacar a necessidade de uma reflexão de toda a sociedade sobre a adequação dos incentivos fiscais concedidos a empresas e

² A plataforma Scopus/Elsevier é um banco de dados de resumos e citações da literatura com revisão por pares: revistas científicas, livros, processos de congressos e publicações do setor.

³ Palavras que informam ao sistema de busca como combinar os termos da pesquisa, permitindo ampliar ou diminuir o escopo dos resultados (PIZZANI et al., 2012)

sobre as escolhas nessa área, principalmente em períodos de crise social ou de desaceleração econômica. Nesse ponto, há que se considerar a complexidade do tema e a pouca transparência nas diversas fases do ciclo dessa política pública, desde a formulação até a sua implementação e controle. A análise da transparência visa a evitar a tomada de decisão “em ambientes de pouca visibilidade, afastados do escrutínio público, respondendo apenas à pressão de setores que têm *lobbies* poderosos, em vez de atenderem a critérios claros, bem definidos, publicamente defensáveis e de validade geral” (MANCUSO; MOREIRA, 2013).

Esta dissertação é composta por sete capítulos, dispostos de acordo com a descrição a seguir. Na seção inicial, temos a introdução, que se dispõe a apresentar aspectos gerais da temática investigada, justificando sua relevância, expondo o problema da pesquisa, as hipóteses, os objetivos e, de forma breve, os procedimentos metodológicos adotados. Em seguida, o capítulo dois faz referência a publicações anteriormente produzidas, apontando aquelas mais intimamente conectadas ao tema desta dissertação, descrevendo resumidamente seus objetivos, métodos e resultados alcançados. O terceiro capítulo destaca três pontos conceituais relevantes: i) as principais finalidades da política orçamentária, desde conceitos basilares - que explicam as funções alocativa, distributiva e estabilizadora - até aspectos que permeiam as previsões de gastos tributários do Estado; ii) a tributação propriamente dita, como instrumento das políticas social e econômica, não no sentido meramente arrecadatório ou provedor de recursos, mas numa perspectiva que viabiliza rearranjos estruturais da economia; e iii) a necessidade da atuação governamental visando a conduzir o mercado de trabalho ao nível do pleno emprego através de investimentos públicos diretos, ou mesmo privados por meio da concessão de incentivos fiscais que exijam contrapartidas objetivas de criação de postos de trabalho pelo empresariado.

Em seguida, o capítulo quatro, expõe o atual panorama do Sistema Tributário Nacional, descrevendo sinteticamente seus conceitos básicos, estrutura e organização, bem como a composição da carga tributária de acordo com as bases de incidência. O capítulo quatro examina, ainda, as modalidades de subsídios na esfera federal, delimita o escopo deste estudo e especifica a conceituação dos termos que não raramente são utilizados como sinônimos de gastos tributários. O capítulo cinco apresenta a conjuntura macroeconômica e as principais ações das políticas econômicas implementadas em cada governo federal a partir de 2001, com destaque às iniciativas referentes às desonerações tributárias, investimentos e geração de empregos, possibilitando a comparação entre as estratégias, objetivos e resultados de cada gestão. O capítulo seis propõe demonstrar as fases do percurso metodológico seguido,

apresentando o processo de coleta, tratamento e preparo de dados, de aplicação das técnicas estatísticas empregadas e de análise dos dados, culminando nos resultados e conclusões obtidas.

Por fim, as considerações finais retomam as questões que nortearam a investigação, almejando-se apresentar respostas ao problema de pesquisa, recomendações a futuras pesquisas relacionadas, bem como contribuições que instiguem reflexões acerca dos rumos das políticas de concessão de benefícios tributários federais adotadas no Brasil.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção são descritas sinteticamente as produções que dialogam, em termos empíricos, com a presente pesquisa, apontando seus propósitos, métodos e resultados. Tais trabalhos conectam-se com este estudo, seja correlacionando as variáveis observadas, seja investigando os aspectos inerentes às políticas públicas de concessão de benefícios fiscais e/ou de geração de empregos. Na consolidação desse levantamento bibliográfico percebeu-se lacunas na discussão das políticas de concessão de benefícios tributários federais e respectivos efeitos na geração de empregos, tema que se pretende investigar neste trabalho. O Quadro 1 apresenta as publicações em destaque.

QUADRO 1 - PRODUÇÃO ACADÊMICA NA EXTRAÇÃO DA PLATAFORMA

Ordem	Título	Autor	Periódico/ Instituição	Ano	Palavras-chave
1 Artigo	Do firms that pay less company tax create more jobs?	Andrew Leigh	Economic Analysis and Policy	2018	imposto de renda; emprego
2 Artigo	Empresas brasileiras de capital aberto que pagam menos impostos criam mais empregos?	Antonio Lopo Martinez; Raimundo da Silva	Revista Catarinense de Ciência Contábil	2020	agressividade tributária; elisão fiscal; taxa de criação de emprego; taxa de imposto efetiva.
3 Artigo	Analysis of the Corporate Behaviors after the Corporate Tax Cuts with Respect to Job Creation: A Preliminary Study of Select Corporations in the United States of America.	Narendra Sharma; Ebere A. Oriaku; Ngozi Oriaku	Accounting and Finance Research	2017	impostos corporativos; criação de empregos; crescimento de empregos; reduções de impostos e empregos
4 Artigo	Desonerações do imposto sobre produtos industrializados e seus impactos sobre o mercado de trabalho.	Igor Vinícius de Souza Geracy; Carlos Henrique Leite Corseuil; Fernando Gaiger Silveira	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA	2019	IPI; mercado de trabalho
5 Dissertação	O benefício fiscal à criação de emprego no sistema fiscal português: análise normativa e jurisprudencial.	Cátia I.C. Farinha	Instituto Politécnico de Coimbra - IPC	2019	benefício fiscal à criação de emprego; estatuto dos benefícios fiscais; tributação; desemprego; jovens; desempregados de longa duração
6 Artigo	Benefícios tributários valem a pena? Um estudo de formulação de políticas públicas.	Wagner Pralon Mancuso; Davi Cordeiro Moreira	Revista de Sociologia e Política	2013	política distributiva; empreendedores; formulação de políticas públicas; benefícios fiscais

7 Artigo	Gastos tributários e crescimento econômico no Brasil entre 2004 a 2015: uma avaliação empírica	Caique Corcelli	Revista Cadernos de Finanças Públicas	2021	gastos tributários, política fiscal, crescimento econômico.
-------------	--	-----------------	---------------------------------------	------	---

FONTE: O autor (2020)

Andrew Leigh (2018) utilizou dados de 1.000 empresas lucrativas australianas para explorar a relação entre taxas efetivas de impostos e a criação de empregos. Suas hipóteses buscaram verificar se as empresas sobre as quais incidia uma taxa de imposto efetiva menor sobre lucro possuíam uma taxa maior de geração de empregos. Ao invés de adotar variáveis de modelos macroeconômicos, que segundo o autor, pressupõem que impostos mais baixos das empresas levam a taxas mais altas de geração de empregos, o pesquisador apropriou-se de variáveis relativas ao lucro das contribuintes.

De posse de informações-chave das empresas, como os dados contábeis, os tributos pagos e os empregos gerados, o autor calculou a razão entre o imposto efetivamente apurado e o lucro antes do imposto de renda ou o lucro real e separou as firmas em dois grupos, sendo o primeiro formado pelas que apresentaram alíquota efetiva abaixo de 25% e o segundo com as que mostraram alíquota acima de 25%. Em seguida, regrediu a média anual da taxa de crescimento na geração de empregos sobre a taxa efetiva de impostos da empresa.

Como resultado da aplicação das técnicas, a análise demonstrou que não há evidências de que as empresas rentáveis australianas que pagam uma taxa efetiva mais baixa de impostos geram mais postos de trabalho. Para Leigh, aquelas empresas que possuem uma alíquota efetiva acima de 25% tiveram um incremento na geração de empregos, enquanto aquelas com alíquota efetiva abaixo de 25% eliminaram postos de trabalho. De acordo com as análises, a relação encontrada é estatisticamente significativa quando as alíquotas efetivas foram calculadas com base no lucro real.

Em estudo similar, Martinez e Silva (2020) aplicaram testes estatísticos para investigar a relação entre a taxa de criação de emprego e a taxa efetiva de imposto sobre valor agregado e impostos de renda em empresas brasileiras não financeiras de capital aberto listadas no B3, utilizando três *proxies* de agressividade fiscal. No intuito de verificar qual seria o efeito de uma redução da carga tributária na taxa de geração de empregos pelas corporações, os autores intentaram, na mesma linha de Leigh, confirmar se há uma relação entre criação de emprego e a redução nos impostos, todavia, com a sutil diferença de considerar a redução de impostos proveniente de práticas de elisão fiscal ou agressividade fiscal.

A técnica aplicada consistiu na coleta de dados do Economatica® e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e na análise estatística da relação entre as taxas efetivas de impostos e taxa de criação de postos de trabalho nas empresas não financeiras listadas no B3 no período compreendido entre 2011 e 2016. Os exames objetivaram: i) identificar a média usando mínimos quadrados ordinários (OLS)⁴, cujos resultados não mostraram evidências significativas de relação entre as variáveis; e ii) aplicar a regressão quantílica⁵ para calcular resultados que constituíam os quantis 25, 50 (mediana), e 75, sendo que no quantil 25 foi observada relação positiva entre a relação, ou seja, quando a taxa efetiva de imposto sobre valor agregado era reduzida, a taxa de crescimento de empregos também era reduzida. Já nos quantis 50 e 75, houve a correlação negativa entre as duas variáveis.

Os resultados alcançados pela pesquisa levaram os autores a concluir que o perfil de agressividade fiscal das empresas pode influenciar a relação entre as variáveis. Em outros termos, a redução na carga tributária potencial em empresas com menos agressividade fiscal estimula a criação de empregos enquanto que, em empresas que apresentam maior agressividade usando artifícios de planejamento tributário, reduzir a carga tributária não favorece a criação de empregos, mas somente um aumento na remuneração de executivos (MARTINEZ; SILVA, 2018).

Sharma, Oriaku e Oriaku (2017) abordaram o impacto da legislação de cortes de impostos, implementada pelo governo dos Estados Unidos em 2018, na criação de empregos. Segundo os autores, formuladores de políticas acreditam que os cortes de impostos corporativos estão diretamente associados à criação de empregos nas economias capitalistas e que tal noção é axiomáticamente vista como uma relação de causa e efeito. O estudo foi aplicado sobre uma amostra de 12 grandes corporações do setor industrial dos Estados Unidos, selecionadas aleatoriamente de uma lista publicada pela revista Fortune 500. Foram coletados e tabulados os dados da receita total e da propriedade, planta e equipamentos (PPE) referentes aos anos de 2017 e 2018 constantes dos relatórios anuais das empresas, bem como a quantidade de empregados declarados por elas antes e depois da apuração dos impostos corporativos.

Como resultado, constatou-se uma elevação média de 7,78% na receita, mostrando sinais de crescimento das corporações, porém, no mesmo período, o investimento em PPE aumentou em média apenas 0,32% e a força de trabalho foi reduzida em média 0,54%,

⁴ Método que presume a mesma relação entre variáveis independentes e dependentes em todos os níveis (MARTINEZ; SILVA, 2018).

⁵ Método que permite compreender associações entre variáveis fora da média de dados (MARTINEZ; SILVA, 2018).

indicando que as empresas não redirecionaram os recursos que economizaram em impostos para manter e muito menos gerar empregos.

Geracy, Corseuil e Silveira (2019) investigaram uma das iniciativas das políticas anticíclicas adotadas pelo Brasil para mitigar os efeitos negativos da crise econômica internacional em 2008. A pesquisa objetivou avaliar os impactos das alterações tributárias relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), instituídas durante o período de 2007 a 2012, sobre o mercado de trabalho, procurando identificar as relações entre as desonerações e os níveis de emprego formal, admissões, demissões e salários dos trabalhadores.

O trabalho utilizou dados de estimativas setoriais da carga tributária efetiva do IPI, referentes ao período de 2007 a 2012, adotando estratégia de identificação territorial do impacto das desonerações e estimando uma variável de carga tributária do IPI por microrregião. Em relação ao mercado de trabalho, foram apropriados dados da Relação Anual de Informações Sociais (Rais) do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE). Para verificar os efeitos de alterações no IPI sobre as variáveis de emprego, admissões, demissões e salário foram aplicados modelos de regressão para o cálculo de estimativas, segregando dois períodos distintos: 2007-2010 e 2010-2012.

Após análises, os resultados indicaram efeitos nulos para o intervalo compreendido entre 2007 e 2012 e, quando o período de análise foi segmentado, obteve-se um resultado não nulo para o período 2010-2012, no qual as reduções do IPI pareceram ter apenas contido as demissões. Segundo os autores, pode-se dizer que a política de desoneração não apresentou efeitos sobre o mercado de trabalho durante o período. Para eles, os resultados ensejam discussão sobre a prática desse tipo de política de desoneração ao setor industrial como forma de estimular a atividade econômica, principalmente em contextos de severa restrição orçamentária (GERACY, CORSEUIL E SILVEIRA, 2019).

A dissertação descritiva de Cátia Isabel Cardoso Farinha (2019) concentrou-se em uma análise normativa e jurisprudencial da legislação que dispôs sobre a instituição e revogação do benefício fiscal à criação de novos postos de trabalho para jovens e desempregados de longa duração, apresentando uma visão crítica sobre a importância que este benefício fiscal teve no sistema fiscal português. A autora recorreu à análise normativa para examinar o entendimento doutrinário dos requisitos subjacentes ao benefício fiscal à criação de empregos, buscando mapear a evolução jurídica em que estava inserido para compreender a importância que o incentivo assumiu ao longo do tempo. Quanto à análise jurisprudencial, a investigação incorreu

no exame crítico de acórdãos do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)⁶ e de outras instâncias de julgamento, pois o benefício provocou uma série de conflitos entre os contribuintes e a Autoridade Tributária portuguesa.

Da averiguação realizada, a autora concluiu que o benefício fiscal à criação de empregos deixou de assumir importância na geração de novos postos de trabalho pelos seguintes motivos: i) o benefício fiscal estava concentrado numa quantidade reduzida de beneficiários, sendo que 12,28% do valor do incentivo concedido entre 2010 e 2017 convergia para apenas dez entidades; ii) havia medidas diretas de auxílio à contratação que se mostraram financeiramente mais atrativas às empresas; iii) houve sucessivas alterações normativas que revelaram divergências com o objetivo extrafiscal proposto, restringindo sua aplicação; e iv) dubiedade dos conceitos subjacentes à concessão do benefício fiscal, que ocasionaram litigância entre contribuintes e a Autoridade Tributária.

Mancuso e Moreira (2013) examinaram as legislações que concederam benefícios tributários referentes a três contribuições federais que financiam ações sociais no Brasil: Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), objetivando verificar se na formulação das respectivas normas legais houve a preocupação com medidas para assegurar a transparência, a eficiência, a eficácia e a efetividade dos benefícios. Para isso, os autores centraram seus esforços exclusivamente nas fases de formulação das leis que favoreceram as empresas:

- a) de setores específicos;
- b) exportadoras;
- c) sociedades cooperativas;
- d) localizadas em determinadas regiões do país, principalmente a Zona Franca de Manaus;
- e) que aderem a programas do governo;
- f) que oferecem benefícios aos empregados;
- g) que fazem doações financeiras às áreas de cultura e filantropia;
- h) em situação de inadimplência em relação às contribuições sociais;
- i) que investem em ciência e tecnologia; e
- j) com participação do poder público.

⁶ Trata-se de um centro de arbitragem institucionalizada e de carácter especializado, onde se resolvem litígios em matéria de direito público, nas áreas administrativa e tributária. Foi criado pelo Despacho n.º 5097/2009, do Secretário de Estado da Justiça, em Portugal (FARINHA, 2019).

Foram identificados aspectos formais das concessões de benefícios fiscais, tais como a origem e espécie das proposições legislativas e a identificação do governo que as adotou. Quanto ao conteúdo das leis, foi examinada a exposição de motivos das proposições legislativas, a existência ou não de previsões de controle e prestação de contas à sociedade e os prazos de vigência dos incentivos. Os resultados do artigo indicaram que, na etapa de formulação das leis que instituíram benefícios tributários relativos às contribuições em foco, foi dada pouquíssima atenção à instituição de medidas que assegurem a transparência, eficiência, eficácia e efetividade dos benefícios concedidos. As conclusões consideram raras as previsões de avaliação dos resultados alcançados, além de inferirem que - em função da origem e da espécie de norma usada para a maioria das iniciativas - grande parte das proposições que concedem incentivos fiscais dão margem à discricionariedade do alto escalão da burocracia federal que as formula (MANCUSO; MOREIRA, 2013), colocando em risco o interesse público.

Finalmente, o artigo de Caique Corcelli (2020) avalia a relação entre gastos tributários federais e crescimento econômico no Brasil no período entre 2004 e 2015, a partir da estimação de um painel dinâmico fundamentado na literatura de crescimento endógeno e adaptado ao Brasil. Para realizar a estimação, consideraram-se dados do Demonstrativo de Gastos Tributários dos anos de 2003 a 2015, optando-se pela segmentação regional dos incentivos. O modelo de painel foi construído inspirado em Devarajan et al. (1996)⁷ levando-se em conta que os gastos tributários levam um certo tempo para completar o impacto no crescimento do PIB agregado e o uso de médias móveis do crescimento do PIB *per capita* anos à frente capta este efeito temporal. Para estimação, o autor elegeu o Método dos Momentos (GMM *system*), utilizado em equações de crescimento dinâmicas, as quais incorporam a defasagem da variável dependente do tempo.

Os resultados alcançados indicaram que para cada 1% de aumento na razão gastos tributários/PIB, o crescimento *per capita* anual é reduzido na média em 0,013% e esta relação é linear. Essa conclusão sugere que a elevação na quantidade dos gastos tributários, sem alteração em sua estrutura de critérios e características vigentes mantém efeito negativo para o crescimento no longo prazo. Argumenta-se que isso se deve ao fato de que os gastos tributários

⁷ DEVARAJAN, S.; SWAROOP, V.; ZOU, H. The composition of public expenditure and economic growth. *Journal of Monetary Economics*, v. 37, n. 2, p. 313-344, 1996.

exigem poucas contrapartidas em termos de investimento, emprego e inovação tecnológica em setores de ponta (CORCELLI, 2020).

Pelo exposto, constata-se que há poucos estudos buscando evidências que relacionem diretamente a concessão de benefícios tributários e a geração de empregos. No Brasil, a literatura existente restringe-se a análise em grandes corporações que, embora respondam por grande parte da arrecadação federal, têm uma menor propensão relativa de criar empregos, por motivos como a alta capacidade tecnológica e o grande apelo capitalista pela máxima lucratividade. Nesse sentido, esta pesquisa vislumbra a necessidade de avaliar as variáveis, inclusive, de empresa dos demais portes, que têm maior participação na geração de empregos no país.

Algumas investigações se propuseram a verificar benefícios fiscais de tributos específicos em decorrência de conjunturas econômicas particulares, como os incentivos do IPI perante a crise internacional de 2008 e os das contribuições sociais nos governos Fernando Henrique Cardoso e Luiz Inácio da Silva, contribuindo com a presente pesquisa na compreensão e interpretação do comportamento das variáveis gastos tributários e geração de empregos naqueles períodos.

A ênfase dada pela maioria dos estudos observados examina os efeitos na geração de empregos causada por reduções na tributação das empresas em sentido amplo. Por seu turno, esta pesquisa pretende ser mais específico ao considerar na análise, exclusivamente, uma das formas de redução de tributos: os benefícios tributários concedidos que, diferentemente de meros cortes de alíquotas, são institutos com potencial de exigir contrapartidas das empresas para viabilizar a melhoria do mercado de trabalho.

3 POLÍTICA FISCAL, TRIBUTAÇÃO E EMPREGOS

Tratando-se de recursos não arrecadados, por opção do Estado, que poderiam ser empregados em programas de gastos públicos diretos, os gastos tributários precisam ser previstos e medidos para servirem de subsídios na consecução da política orçamentária do país. Ao substituírem investimentos públicos explícitos, os gastos tributários integram o processo orçamentário do setor público, perseguindo, portanto, os propósitos da política fiscal, que serão aprofundados nesta seção juntamente com as finalidades da tributação e aspectos da política de geração e manutenção de empregos.

3.1 PRINCIPAIS FUNÇÕES DA POLÍTICA FISCAL

Richard A. Musgrave (1973) destaca três funções principais da política orçamentária que, embora interrelacionadas, contribuem com o planejamento fiscal de forma separada, cada qual com diferentes objetivos e princípios de ação. As funções são as seguintes: a alocativa, a distributiva e a estabilizadora.

Em linhas gerais, a função alocativa da política orçamentária consiste na determinação da composição dos serviços e bens a serem disponibilizados pelo setor público e no seu fornecimento aos consumidores. As deliberações para o ajustamento das necessidades públicas decorrem de um processo que envolve interesses políticos materializados por diversos atores públicos ou privados que buscam despertar a atenção de formuladores dessa política (KINGDOM, 2014). De acordo com Secchi, Coelho e Pires (2019), “a tomada de decisão representa o momento em que os interesses dos atores são equacionados e as intenções – objetivos e métodos – de enfrentamento de um problema são explicitadas”. As decisões em matéria orçamentária devem buscar a alocação eficiente de recursos, em outros termos, a alocação de recursos para a produção de bens e serviços desejados ao menor custo para o erário público. Além disso, devem satisfazer as necessidades sociais através do orçamento, objetivando a eliminação de imperfeições geradas pelo mercado, que atende preponderantemente aos anseios e necessidades privadas (MUSGRAVE, 1973).

A função distributiva da política fiscal objetiva a obtenção de um padrão adequado de riqueza e renda das pessoas. Logicamente, estabelecer uma medida de equidade distributiva é tarefa bastante complexa e subjetiva que permeia aspectos sociais, como a desigualdade de oportunidades entre as camadas da sociedade e privilégios de descendência por herança, e econômicos, como a dotação de fatores e preços praticados pelo mercado, bem como a forte

influência do capital. Dentre os principais instrumentos da função distributiva pode-se citar os impostos progressivos para as camadas mais abastadas e as transferências em forma de subsídios para os mais pobres. A subseção 3.2 deste trabalho examinará com mais profundidade a temática da distribuição de riqueza e renda sob a perspectiva da tributação.

A função estabilizadora da política orçamentária, em conexão com as outras duas funções, tem como principal intuito a manutenção do pleno emprego, dos níveis estáveis de preços e da taxa adequada de crescimento econômico. Para isso, lança mão de medidas compensatórias para incrementar ou reduzir os níveis agregados de despesas públicas e/ou privadas. Os instrumentos de política disponíveis para lidar com o equilíbrio nas condições de emprego e no controle da inflação envolvem medidas monetárias e fiscais e a combinação de ambos se revela muito importante para a política macroeconômica (MUSGRAVE, 1973). Nesse sentido, os gastos tributários funcionam como instrumentos fiscais relevantes na medida em que são empregados para a expansão ou contração dos dispêndios públicos. Assim como distributiva, a função estabilizadora será mais explorada na subseção 3.2, que tratará especificamente dos propósitos da tributação.

No processo orçamentário, as tomadas de decisão em matérias tributárias - por envolverem questões de alta complexidade e terem resultados e mudanças muito graduais - utilizam na maioria das vezes a abordagem do incrementalismo, método desenvolvido na visão das políticas públicas por Charles E. Lindblom (1979), segundo o qual ocorre uma adaptação nas soluções, já que seria impossível o exame de um orçamento inteiro do zero, tendo em vista o demasiado volume de informações, preferindo-se, ao invés disso, adicionar ou subtrair pequenos incrementos na base existente. No modelo incremental, as decisões presentes são consideradas dependentes das decisões tomadas no passado e muitas vezes não conduzem à melhor escolha em termos técnicos, mas àquela mais equilibrada em termos de interesses políticos (SECCHI; COELHO; PIRES, 2019).

Na prática da política orçamentária, é fundamental que questões sobre qualidade e eficiência sejam considerados na inserção ou manutenção de dispositivos que criam gastos tributários. Em se tratando de recursos públicos, a avaliação constante da relação benefício-custo é imprescindível. Para isso, as disposições legislativas que criam benefícios tributários devem conter mecanismos de controle de eficiência dos gastos tributários a fim de assegurar que estejam satisfazendo as suas finalidades. De acordo com o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT, 2011), a análise das vantagens e desvantagens dos gastos tributários permite justificar reformas que eliminariam ou racionalizariam gastos que não

cumprem suas metas, introduzindo maior eficiência, transparência e equidade nos sistemas tributários.

Do lado do benefício, no Brasil, quando se trata de verificar a eficácia das políticas de incentivos fiscais para o investimento, seja para a promoção do crescimento ou da formação bruta de capital, observa-se que os diplomas legais esporadicamente estabelecem condicionantes objetivos para fruição, gerando muitas dificuldades na mensuração dos benefícios alcançados pela política. Na mesma linha, são raríssimas as disposições legais de incentivos fiscais que determinam objetivamente a geração de empregos para que a empresa faça jus às benesses.

Já pelo lado do custo, a administração tributária brasileira possui mecanismos de medição de gastos tributários através de estimativas que, apesar de complexa, apresenta, de forma compreensível, como é feito o cálculo de cada gasto, possibilitando a visualização da alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária, que servirão de subsídios para os legisladores nas tomadas de decisões orçamentárias (BRASIL, 2021).

3.2 TRIBUTAÇÃO: INSTRUMENTO DAS POLÍTICAS SOCIAL E ECONÔMICA

No Brasil, tornou-se comum a publicização, pela imprensa ou mesmo por entidades e instituições nacionais, de matérias a respeito do financiamento das despesas públicas federais, segundo as quais a arrecadação de tributos é um instituto imprescindível para que o Estado faça frente aos gastos. Notícia da Agência Brasil⁸ (2020) afirmou que “segundo o Ministério da Economia, a manutenção do teto de gastos no próximo ano (2021) minimizará os riscos de *shutdown* (interrupção de serviços públicos por falta de recursos), enquanto o governo mantém algum controle sobre as despesas públicas.”

Diante de crises enfrentadas pelo Brasil, como a causada pela pandemia da Covid-19, surgem opiniões imprecisas advindas de adeptos da visão neoliberal - baseadas na capciosa austeridade fiscal - de que o governo federal não teria condições para manter programas de auxílio social ou serviços públicos por carência de recursos. Quando alguém sugere o esgotamento de dinheiro em um país soberano que emite sua própria moeda, aqui entendida como aquela aceita para o pagamento de tributos ou para a compra de títulos da dívida pública (LERNER, 1947), fica patente seu desconhecimento sobre as principais funções da tributação.

⁸ Disponível em < <https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2020-04/projeto-da-ldo-de-2021-propoe-metas-fiscais-flexiveis-para-proximo-ano>>. Acesso em set.2021.

Muito em função do rígido Sistema Tributário Nacional inserido na Constituição do Brasil (BRASIL, 1988), que assegura o federalismo fiscal com autonomia financeira aos entes da federação, estabeleceu-se nas instituições fiscais do país uma ideia rasa acerca da verdadeira função da tributação. Para Fabrício A. Oliveira (2018), a partir dos anos 1990 o Brasil renunciou ao manejo da política fiscal e da tributação como instrumentos de desenvolvimento e de redução das desigualdades, e condicionou as mudanças no sistema de tributos à garantia de que deveriam assegurar receitas crescentes para honrar os compromissos assumidos. A visão estritamente arrecadatória estereotipa a tributação quando lhe atribui a mera função de financiar as atividades do Estado para satisfazer as necessidades coletivas não atendidas pelo setor privado. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil preceitua o seguinte em seu relatório *Gasto Tributários – Conceitos e Critérios de Classificação*:

Para financiar seus gastos, os governos se utilizam da arrecadação compulsória de recursos que, em termos técnicos, caracteriza a tributação de um país. O conjunto de normas que definem e delimitam o processo de arrecadação compõe o sistema tributário legal. Em geral, os sistemas tributários não possuem outro objetivo senão o de gerar recursos para a administração. O dispêndio de tais recursos é feito por fora do sistema tributário, por meio de orçamentos aprovados pelos representantes da população (BRASIL, 2020).

Para Maria e Luchiezi Jr (2010, p.11), a tributação possui três finalidades distintas: a fiscal, a extrafiscal e a parafiscal. Por essa lógica, na finalidade fiscal o tributo funciona como instrumento arrecadador de recursos para a manutenção do Estado e considera os aspectos da capacidade econômica dos contribuintes, surgindo daí a ideia de progressividade dos tributos. No âmbito da finalidade extrafiscal, a tributação tem o condão de estimular ou desestimular certas atividades econômicas ou condutas de contribuintes, através da criação, supressão ou alteração do tributo. Já a finalidade parafiscal acontece, segundo os autores, quando o ente competente para impor prestações tributárias delega a capacidade ativa para um ente paraestatal, como no caso das contribuições sindicais e dos órgãos de representação classista.

Não obstante as considerações através de prismas diversos, importa destacar a necessidade de o instituto da tributação ser devidamente compreendido para que as políticas fiscal e monetária alcancem maior eficácia. O principal objetivo no emprego desse instrumento deve estar relacionado às suas consequências no âmbito social e econômico da nação e, de forma alguma, ao simples aumento de receitas. Fica nítido, por esse motivo, que a formulação de qualquer política tributária deve ser direcionada a propósitos que cooperem para o bem comum, vale dizer, a tributação deve ser utilizada como meio para se alcançar objetivos e não como um fim em si mesma.

De acordo com Beardsley Ruml (1946), existem quatro principais motivos de caráter social e econômico para a imposição de tributos: i) estabilização do poder de compra da moeda, uma vez que regula o mercado evitando problemas inflacionários e de balança de pagamentos; ii) implementação de políticas de distribuição de riqueza e renda ao lançar mão de impostos sobre a renda e sobre o patrimônio; iii) realização de políticas de incentivos ou punições de setores e grupos econômicos; e iv) avaliação direta dos custos de benefícios nacionais, como o seguro desemprego e a previdência social.

O primeiro propósito da tributação, que consiste na manutenção de uma moeda com poder de compra estável é, segundo Ruml, o mais importante. De fato, a imposição de tributos é essencial para que, em conjunto com as políticas monetária e de controle de preços, seja possível evitar a inflação. Considerando a premissa do pleno emprego, é razoável assegurar que a adoção de tipos adequados de tributos em níveis bem ajustados ao longo do tempo proporciona o equilíbrio entre a produção de bens e serviços e o poder de compra dos consumidores. Parafraseando L. Randall Wray (2015), é desejável que a receita tributária se mova de forma anticíclica, aumentando na expansão e caindo na recessão de forma que contribua com a estabilização da demanda agregada. Os gastos tributários se amoldam perfeitamente a essa lógica, uma vez que a política de benefícios fiscais, ao conceder ou suprimir incentivos, aumenta ou diminui, respectivamente, a disponibilidade econômica do contribuinte.

O segundo objetivo principal apresentado possui um cunho social e busca prevenir a alta concentração de riqueza e renda. Embora haja inúmeros mecanismos para a adequação da distribuição de riqueza e renda, como as políticas de transferência de renda, de salário-mínimo e de concorrência, destaca-se aqui a relevância das medidas tributárias e orçamentárias, em cujo escopo encontra-se a outorga dos benefícios fiscais.

Na atualidade, há um forte apelo sobre a questão da distribuição de riqueza e renda, sobretudo, nos meios intelectuais e políticos. Em seu apanhado histórico, Thomas Piketty (2013) assevera que “quando se discute a distribuição da riqueza, a política está sempre por perto, e é difícil escapar aos preconceitos e interesses de classe que predominam em cada época”. São inúmeras as abordagens possíveis na discussão da tributação para fins de distribuição de renda, porém, atualmente não se pode imaginar a equidade na distribuição sem o emprego da progressividade na tributação. “Um sistema tributário progressivo reduziria a

renda e a riqueza no topo, ao mesmo tempo em que imporiam impostos mínimos aos pobres”⁹ (WRAY, 2015). Um sistema tributário deve se basear na justiça fiscal e social, impondo, sempre que possível, tributos diretos e de caráter pessoal. Daí decorre o princípio da progressividade, que preceitua a necessidade de os contribuintes com maior renda serem mais onerados, contribuindo segundo sua capacidade de pagamento. Nesse sentido, a tributação deve ser preferencialmente direcionada aos impostos sobre renda e patrimônio, e estes escalonados em função da sua base de cálculo, ou seja, quanto maior a renda e a riqueza patrimonial do indivíduo, maior será a alíquota desses impostos.

O Brasil apresenta elevada carga tributária¹⁰ suportada pelos contribuintes e uma das mais desequilibradas distribuições de renda do planeta. Levando em conta a dimensão de sua economia, o índice de Gini¹¹ do Brasil é absolutamente alarmante, colocando o país no rol dos dez países com maior desigualdade de renda do mundo dentre os 164 países selecionados em estudo do Banco Mundial (WORLD BANK, 2020). Esses indicadores expõem uma realidade social altamente injusta no país, onde a tributação, muito incidente sobre o consumo, pesa mais sobre aqueles indivíduos menos favorecidos economicamente.

Mesmo envolvido pelo cenário disfuncional do capitalismo, caracterizado por um mercado que inevitavelmente gera desigualdade, cumpre à política do setor público enfrentar a questão através de instrumentos fiscais para a adequação da distribuição de renda e riqueza. “Ajustes distributivos podem se fazer desejáveis e medidas fiscais (impostos e transferências) são uma forma de implementar tais ajustes, caracterizando a função distributiva da política orçamentária” (MUSGRAVE, 1980).

O terceiro intuito principal da tributação a nível federal consiste em fornecer subsídios ou impor penalizações a determinadas indústrias e grupos econômicos (RUMML, 1946). Nesse sentido, as escolhas governamentais na esfera econômica tornam-se explícitas, pois estabelecem quais os setores serão beneficiados em prejuízo de outros, compelindo os agentes privados do mercado a buscarem alternativas mais vantajosas para suas operações. A realidade social e econômica do país legitima a intervenção estatal que dá tratamento distinto a certos setores, empresas ou pessoas, utilizando para isso variadas formas de ingerência, seja estimulando ou desestimulando uma conduta, protegendo uma situação ou mesmo corrigindo

⁹ Tradução livre do autor: “[...] *a progressive tax system would reduce income and wealth at the top, while imposing minimal taxes on the poor.*”

¹⁰ De acordo com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais.

¹¹ Segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo.

distorções. Saliente-se que a concessão de incentivos fiscais que promovem tratamento diferenciado entre contribuintes com um fim planejado de estímulo a iniciativas que favoreçam a coletividade não pode ser confundido com a inobservância da isonomia, que é um princípio que impede o tratamento desigual entre contribuintes em condições iguais e tem sido incorporado por diversos sistemas tributários nacionais (MARIA; LUCHIEZI JR, 2010).

Se de um lado são concedidos subsídios tributários para induzir comportamentos visando ao investimento ou para aliviar situação de dificuldade específica enfrentada por determinados contribuintes, por outro lado são aplicadas penalizações que, segundo Randall Wray (2015), objetivam desencorajar o mau comportamento: poluição do ar e da água, uso de tabaco e álcool, ou compras de produtos importados, tornando-os mais caros do que os produtos de origem doméstica, através dos tributos. Estes são frequentemente chamados de impostos do "pecado", cujo objetivo é aumentar o custo dos "pecados" do tabagismo, do jogo, da compra de bens de luxo, e assim por diante.

Os benefícios tributários federais são ferramentas muito utilizadas para o estímulo de setores econômicos e na política de desenvolvimento regional e têm um elevado potencial para a geração de resultados que compensem os dispêndios projetados, porém, envolvem riscos provocados por pressões de setores que possuem *lobbies* poderosos que desvirtuam a própria vontade estatal e o interesse público. A intenção de impulsionar o crescimento acaba abrindo espaço para a intenção de maximizar lucros privados daqueles que possuem mais acesso ao poder. Políticas tributárias de natureza distributiva, como a de concessão de benefícios fiscais, devem ser antecedidas de discussão com a sociedade através de consultas e audiências públicas abertas e com ampla divulgação, evitando a tomada de decisão em ambientes de pouca visibilidade, afastados do escrutínio público (MANCUSO; MOREIRA, 2013). Além disso, a falta de transparência na política de incentivos fiscais pode ser um instrumento de concessão de privilégios particulares e efetivação de práticas corruptivas (RODRIGUES; CRUZ, 2019).

A quarta finalidade da tributação federal é possibilitar a avaliação direta dos custos de certos benefícios públicos e fazê-los conhecidos dos beneficiários e da sociedade em geral. Exemplo disso são os custos de sistemas de rodovias, que são financiados pelos usuários, aproximando o nível da respectiva tributação dos proveitos auferidos, permitindo, inclusive, maior precisão na análise do seu custo-benefício. Para Ruml (1946), essa tributação é altamente desejável a fim de limitar os benefícios aos montantes que as pessoas que se beneficiam estão dispostas a pagar. Os exemplos mais conspícuos de tais medidas são os benefícios de previdência social, seguro de velhice e desemprego. Os objetivos sociais de conceder tais benefícios e de calcular impostos específicos para fazer face aos custos são óbvios.

De fato, os propósitos da tributação acima elencados podem contribuir para o alcance do bem-estar coletivo, entretanto, depende da vontade política. A iniciativa do estado, em outros termos, de quem possui o poder de tributar, tem a capacidade de determinar a direção que a nação irá trilhar sob os aspectos social e econômico independentemente do resultado orçamentário do governo, seja deficitário, superavitário ou mesmo neutro.

Interessante salientar a posição defendida pela Teoria Monetária Moderna (TMM) no sentido de que a imposição de tributos impulsiona a demanda por moeda, na medida em que os indivíduos têm interesse em obter moeda do estado, pois, ainda que não tenham obrigações tributárias a cumprir, sabem que outras pessoas - que fornecem coisas do seu interesse - precisarão da moeda para pagar impostos (DALTO et al., 2020, p. 42).

A abordagem da TMM, que sustenta a desnecessidade de impostos para que o governo pague seus gastos, colide frontalmente com o senso comum, defendendo um raciocínio inverso àquele utilizado por governos (neo)liberais que pregam a política fiscal da austeridade e do equilíbrio orçamentário. Para Larry Randall Wray (2015), a TMM preconiza a ideia das finanças funcionais, segundo a qual o governo emitente deve gastar ou emprestar a moeda na economia para que, então, os contribuintes possam pagar seus impostos usando a moeda.

Baseado nos princípios fundamentais da contabilidade aplicada à macroeconomia, segundo os quais todo débito de uma unidade econômica corresponde a um crédito de mesmo valor de outra unidade econômica, pode-se afirmar que o efeito estabilizador da política fiscal transcorre de forma automática, sem a necessidade de intervenção legislativa, ou seja, como a performance dos setores público e privado se compensam, o próprio poder executivo federal pode regular seus gastos e níveis de tributação enquanto monitora a economia do setor privado, com vistas a buscar o pleno emprego e evitar distorções inflacionárias. Assim, conforme asseverado por Dalto et al. (2020), independentemente do resultado orçamentário do governo, não é necessário que a arrecadação de tributos preceda a realização de gastos, reforçando a prescindibilidade da lógica das finanças saudáveis adotada por governos austeros.

Numa perspectiva mais realista, torna-se oportuna a reflexão acerca da escolha do tipo de tributo a ser imposto. Repita-se, o objetivo primordial não deve ser o aumento de receita. Cada tributo instituído tem que estar intimamente atrelado a finalidades de caráter social, em sentido amplo, ou econômico que se desejam atingir. Como exemplos de tributos de consequências sociais destacam-se os relativos à redistribuição de riqueza e renda, à preservação ambiental (ruídos, emissões poluentes e outros), bem como aqueles criados para desestímulo ao consumo de produtos supérfluos ou nocivos à saúde, dentre outros. Já no âmbito econômico há, também, inúmeras possibilidades, como tributos para (des)estímulos de

segmentos econômicos de (des)interesse público, para defesa da indústria nacional ou aqueles que são instituídos para restringir o excesso de transações/operações financeiras (WRAY, 2015, p.151).

Cabe ainda salientar as concessões de benefícios ou incentivos fiscais, que neste contexto podem ser considerados como uma redução tributária ao setor privado, ao mesmo tempo em que constituem um gasto do governo. Do mesmo modo que na instituição positiva do imposto, esses benefícios tributários devem estar essencialmente vinculados a uma finalidade social ou econômica de interesse coletivo, como o estímulo à criação de empregos. Logicamente, num plano secundário, esses benefícios podem oferecer recompensa ao interesse privado, mas esta jamais deverá ser excessiva em detrimento da utilidade pública.

A propósito, muitas são as discussões sobre a necessidade de uma ampla reforma tributária no Brasil. Em pauta, debatem-se temas fundamentais que podem proporcionar maior justiça fiscal, como a reforma do Imposto de Renda, da qual se espera o restabelecimento a cobrança do imposto sobre lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica. Ao mesmo tempo, leva-se à discussão premissas inapropriadas, fulcradas em preceitos neoliberais de responsabilidade fiscal, segundo os quais há a necessidade de ajustamento e austeridade fiscal, como o corte de renúncias fiscais, para que o governo faça frente às demandas sociais e econômicas. Neste ponto parece haver um equívoco que revela desconhecimento de atores políticos sobre como funciona o sistema monetário e tributário em vigor no país, porquanto os gastos públicos serão sempre financiados pela emissão de base monetária e não pela arrecadação de receitas tributárias ou redução de renúncias tributárias. É o que preceitua a TMM, doutrina que coloca novamente a ciência em confronto com a política contemporânea.

3.3 GERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE EMPREGOS

O desemprego em escala é um dos principais responsáveis pelos elevados níveis de desigualdade social e pela precarização do trabalho, que empurra massas à informalidade retirando direitos e proteções sociais do trabalhador (MANDELBAUM; RIBEIRO, 2017). Por isso, em um cenário neoliberal de transformação nos modos de produção e de acúmulo vertiginoso de capital, como o atual, é imprescindível a atuação governamental para buscar o atingimento e manutenção do mercado de trabalho ao nível do pleno emprego. Numa perspectiva econômica, “manter a força de trabalho ao nível do pleno emprego evita o desperdício de habilidades que vem com o afastamento da mão de obra do mercado de trabalho,

além de aumentar a produtividade via programas de treinamento no trabalho” (VILELLA; CONCEIÇÃO; DECCACHE; DALTO, 2020).

Considerando o atual sistema capitalista dominante no mundo ocidental e a teoria de que o objetivo da atividade econômica, em geral, deve ser a elevação do padrão de vida das pessoas, convém trazer à tona a discussão sobre a necessária busca do pleno emprego. As notórias objeções e dificuldades alegadas pelos capitalistas no intuito de evitar esforços e investimentos privados para o alcance do nível de pleno emprego não podem justificar a não intervenção do governo para alcançá-lo. Fazer uso dos investimentos públicos com esse propósito é perfeitamente viável e necessário, mesmo com a oposição do empresariado. Na visão de Michal Kalecki (1943), “Os gastos do governo aumentam o emprego, note-se, não apenas direta, mas também indiretamente, uma vez que as rendas mais elevadas causadas por eles resultam em um aumento secundário na demanda por bens de consumo e de investimento.” No Brasil, a busca do pleno emprego está consagrado como princípio na Constituição Federal do Brasil.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

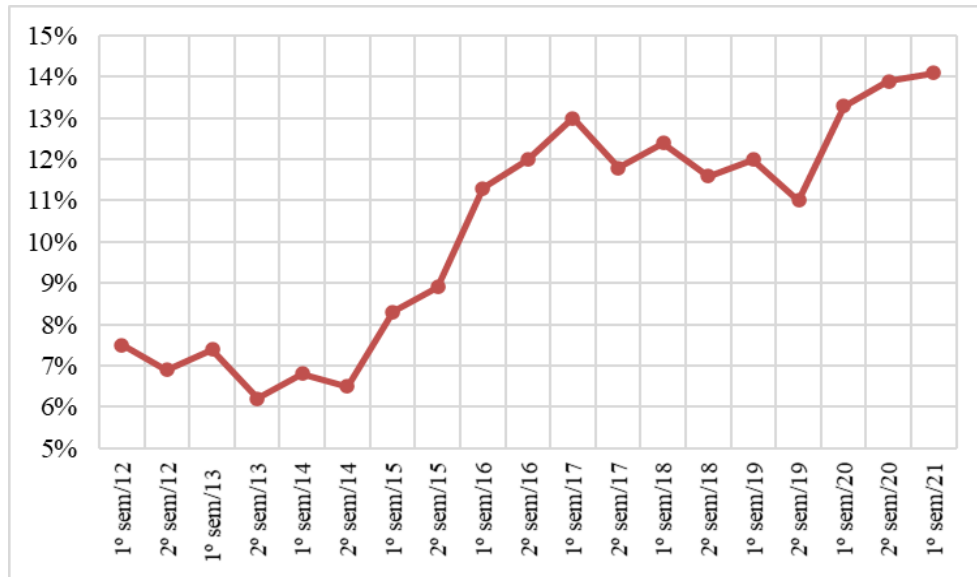
[...]

VIII - busca do pleno emprego;

A expansão capitalista das últimas décadas desencadeou um aumento significativo do desemprego. No Brasil, apesar da recuperação entre o final dos anos 2000 e início da década de 2010, as taxas de desemprego, informalidade e pobreza vem se mostrando alarmantes e, com a pandemia de coronavírus, o panorama foi fortemente agravado. Em junho de 2021, o IBGE¹² indicou impressionantes 14,1% de taxa de desocupação no país, superando em quase três vezes a média mundial, segundo dados da Organização Internacional do Trabalho (BERG, 2021). O Gráfico 1 apresenta o comportamento das taxas de desemprego semestrais no Brasil.

¹² De acordo com a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua). Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9173-pesquisa-nacional-por-amostra-de-domicilios-continua-trimestral.html?t=series-historicas>>. Acesso em 18 set.2021.

GRÁFICO 1 - TAXAS DE DESEMPREGO SEMESTRAIS - BRASIL



FONTE: IBGE – PNAD Contínua semestral (2021).

Não obstante a acentuada elevação das taxas de desocupação, o Brasil vem sofrendo com a limitação estabelecida pelo arcabouço legal de controle de gastos públicos, consubstanciada na Lei de Responsabilidade Fiscal¹³ e demais disposições normativas que estabelecem tetos de gastos, as quais vem sendo mantidas inadvertidamente pelos poderes da República, mesmo diante da crise sanitária sem precedentes na história recente do país. Paradoxalmente, a política de austeridade fiscal atualmente adotada no Brasil impede a ação do próprio Estado nas suas funções primordiais de promoção e indução do bem-estar social, em cujo escopo se encontra a geração e manutenção do emprego a todo cidadão disposto a trabalhar. Parece que escolhas ideológicas e doutrinas econômicas se sobrepõem aos fundamentos constitucionais da cidadania, da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho.

Apesar da aversão neoliberal a uma política de gastos públicos para a criação de empregos, é indiscutível a sua eficácia na promoção de efeitos positivos sobre o emprego (KALECKI, 1943). Inserido no arcabouço neoliberal, que tem dominado as políticas públicas a pelo menos 40 anos, a concessão de benefícios fiscais ao empresariado tem sido considerada como uma forma de intervenção neoliberal para a promoção do pleno emprego ou, ao menos, para a geração de novos empregos e poderia alcançar esses fins, desde que fosse implementada com critérios e requisitos objetivos e transparentes para sua fruição. Contudo, se aplicada sob

¹³ Lei Complementar nº 101, de 04 de maio 2000.

a alegação simplista de concessão para incentivo ao investimento privado de forma genérica, sem a exigência direta de contrapartida, certamente apenas privilegiará uma minoria abastada, intensificando a desigualdade na distribuição de riqueza e renda.

A utilização dos institutos da tributação como incentivo ao investimento e ao emprego é um artifício tipicamente *keynesiano*, pois atribui ao governo a responsabilidade de atuar sobre a demanda agregada para aliviar as flutuações econômicas geradas pela intensa competitividade dos mercados. Essa intervenção estatal pode ocorrer através de programas de gastos governamentais, que favorecem as políticas de pleno emprego através de investimentos. Porém, há grande resistência empresarial ao pleno emprego promovido pelos gastos do governo pelos seguintes motivos típicos das elites capitalistas: i) não gostam da interferência do governo no problema de emprego; (ii) têm aversão à direção dos gastos do governo (investimento público e subsídio ao consumo); (iii) antipatizam com mudanças sociais e políticas decorrentes da manutenção do pleno emprego (KALECKI, 1943).

Atualmente, essa relutância se enquadra perfeitamente no pensamento neoliberal. O desconforto capitalista com gastos do governo para alcançar o pleno emprego acontece não somente quando o objetivo é o investimento público, mas também quando se almeja o investimento privado, exceto quando os gastos privilegiam seus interesses. O discurso neoliberal que defende a austeridade fiscal no Brasil ilustra bem esse argumento, pois rechaça gastos do governo acima de tetos politicamente estabelecidos, mas os aceitam quando são vantajosos para si, como é o caso de determinados gastos tributários que não exigem compensações dos beneficiários à sociedade.

Além das argumentações citadas sobre a conveniência pública do pleno emprego e a contrariedade por parte das classes proprietárias, cite-se a que talvez seja a principal: a redução significativa do desemprego fortalece o poder de barganha dos trabalhadores (SERRANO; SUMMA, 2018), pois propicia um encadeamento de fatores expansionista que melhoram as condições de inclusão social e de distribuição de renda.

4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário é um dos principais instrumentos da política econômica do Estado, devendo ser manuseado para que a tributação cumpra suas finalidades, conforme discorrido na seção anterior. De forma concisa, o sistema tributário pode ser conceituado como o conjunto de normas estruturado hierarquicamente que regula a matéria tributária. No Brasil atual, a Constituição Federal (CF) determina as bases do Sistema Tributário Nacional (STN), que é composto, no âmbito infraconstitucional, pelo Código Tributário Nacional (CTN), disposto na Lei 5.172 de 25/10/1966, e por vasto arcabouço de leis ordinárias específicas. Embora haja opiniões distintas acerca da inclusão do sistema tributário na Carta Magna, assim acontece desde a Constituição de 1891, após a Proclamação da República. Se de um lado, o sistema tributário inserido na constituição tem o aspecto positivo de conferir maior segurança aos cidadãos, de outro, a promoção de mudanças e reestruturações em seu conteúdo está sujeita ao rito mais rigoroso das emendas constitucionais.

De acordo com Fabrício A. Oliveira (2018), com o estabelecimento do regime republicano, o sistema tributário tinha o objetivo de reconhecer e dar autonomia federativa aos governos subnacionais, que passaram a compartilhar o poder com o Estado Central, porém, até a reforma tributária de 1965-66, caracterizava-se como mero instrumento arrecadatário. Já a estrutura tributária contida na Constituição de 1967, vigente durante o período do Estado autoritário-burocrático que se instaurou com o golpe de 1964, foi orientada para fomentar a acumulação de capital, fortalecer a demanda agregada e viabilizar a abertura de mercados externos para a produção nacional, lançando mão de diversos incentivos fiscais referentes ao Imposto de Renda (OLIVEIRA, 2018). O sistema tributário do regime militar tratou, ainda, de questões federativas atinentes às competências dos entes governamentais e à partilha de receitas tributárias.

Para os objetivos desta pesquisa, esta seção se concentrará em compreender a taxonomia do Sistema Tributário Nacional vigente, fundamentado na Carta Magna de 1988, buscando identificar os aspectos que afetam com mais relevância a concessão de benefícios tributários federais aqui estudados. A seguir, estão expostos conceitos, estrutura e organização do sistema.

4.1 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

De início, importa abordar as limitações impostas aos entes públicos para os quais é outorgado o poder de tributar. São normas e princípios que devem nortear a instituição e administração de tributos pelo Estado. São valores fundamentais que tem o propósito de proteger os contribuintes de eventuais excessos que possam ser cometidos pelos entes públicos na relação tributária. Diversos autores enumeram de forma distinta os princípios em matéria tributária, todavia, a maioria dos mencionados são coincidentes. Os princípios mais citados pela doutrina e que constam da atual Constituição Federal (BRASIL, 1988) são os seguintes:

- a) da legalidade: impede a instituição ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça, protegendo o contribuinte do arbítrio e da voracidade fiscal;
- b) da isonomia: veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida;
- c) da capacidade contributiva: assegura a tributação graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, deverá ser proporcionalmente maior a quem possui maior rendimento, maior patrimônio e a quem consome produtos menos essenciais. Para alguns autores este princípio integra o princípio da isonomia;
- d) da irretroatividade da lei: veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- e) da anterioridade: impede a cobrança no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Há algumas exceções para essa determinação, quais sejam, empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; o imposto sobre importação (II); o imposto sobre exportação (IE); o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); os impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa e os impostos sobre produtos industrializados (IPI);
- f) da noventena: impede que se cobre tributo antes de decorridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, observado o princípio da anterioridade. Muitos autores confundem esses dois princípios, mas, na verdade, a Emenda Constitucional n.º 43 de 2003 criou uma nova condição que complementa e elucida a razão da existência do princípio da anterioridade, que é a ideia da não surpresa ao contribuinte;
- g) da vedação de efeitos confiscatórios: proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco. Para Menke (2006), o efeito de confisco ocorre toda vez que, da aplicação

da norma tributária, decorre a restrição à disponibilidade do titular do direito sobre um bem essencial;

- h) da não-cumulatividade: estabelece que o tributo devido em cada operação será compensado com o que for cobrado em operações anteriores. Esse princípio está previsto para o IPI, ICMS, PIS/PASEP e Cofins.

Alguns princípios visam a garantir a unidade política e econômica do território nacional e preservar o federalismo que rege a organização do país. São eles:

- i) da imunidade recíproca das esferas públicas: impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros.
- j) da uniformidade geográfica: a União não pode instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;
- k) da vedação de distinção em razão da origem ou destino: impede que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabeleçam diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

4.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A prerrogativa de instituir e administrar os tributos é atribuída pela CF aos entes políticos da federação - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - que têm, portanto, a faculdade de exercer a competência tributária privativa com base em suas respectivas leis instituidoras. A CF estabelece a repartição do poder privativo de criar o tributo e o CTN determina a inadmissibilidade de delegação da competência tributária: “o poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição” (AMARO, 2013).

Conceitualmente, além da competência privativa, cabe citar a:

- a) competência comum, que é a possibilidade de os entes políticos imporem o mesmo tipo de tributo, como as taxas e as contribuições de melhoria;

- b) competência cumulativa, nos casos em que a União pode criar impostos estaduais e municipais em Território Federal e em que o Distrito Federal pode criar impostos municipais. A competência cumulativa pode é exercida não só na instituição do tributo, mas também no âmbito da concessão dos benefícios fiscais;
- c) competência especial, conferida à União para que possa instituir empréstimos compulsórios e as contribuições especiais detalhadas mais adiante;
- d) competência residual, que prevê a instituição, pela União, de imposto ainda não previstos na CF;
- e) competência extraordinária, que é o poder que a União tem para instituir imposto extraordinário de guerra.

A concessão dos benefícios fiscais, que na administração tributária federal passou a ser denominada com a expressão gastos tributários, faz remissão à despesa indireta do governo com desonerações aos contribuintes. Nesse sentido, torna-se fundamental depreender adequadamente a acepção do termo gasto tributário, evitando-se, assim, imprecisões em sua compreensão no desenrolar do trabalho. Expressões como subsídios, renúncias, benefícios, incentivos, ou gastos tributários não raramente são utilizadas como se fossem sinônimos, no entanto, cada uma delas tem uma conotação própria que será analisada a seguir.

4.2.1 Subsídios

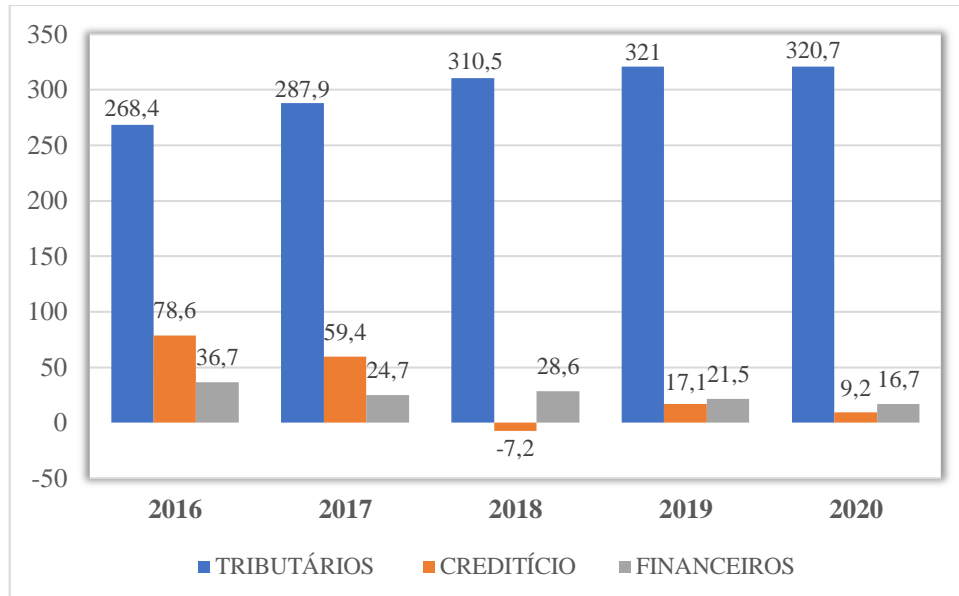
A Constituição Federal de 1988 prevê três modalidades de subsídios governamentais como fontes de financiamento das políticas públicas: financeiro, creditício e tributário, sendo este relativo às receitas e os dois primeiros às despesas da União. Tais subsídios objetivam mitigar as desigualdades sociais e regionais e, numa perspectiva macroeconômica, estimular a atividade econômica através da reparação de equívocos e lacunas do mercado.

Esta pesquisa se restringe ao estudo dos subsídios tributários, também conhecidos como gastos tributários. De acordo com a 5ª edição do relatório Orçamento de Subsídios da União, da Secap/ME¹⁴ (BRASIL, 2021, p.5), os subsídios ou benefícios tributários são realizados para alcançar objetivos de política econômica e social, em consonância com as funções alocativa, distributiva e estabilizadora da política fiscal, reduzindo a receita potencial do governo federal. Em 2020, os subsídios tributários montaram a 92,5% de todos os subsídios

¹⁴ Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria, do Ministério da Economia.

públicos no Brasil, representando cerca de 4,31% do Produto Interno Bruto (PIB), conforme Gráfico 2.

GRÁFICO 2 - SUBSÍDIOS DA UNIÃO (R\$ BILHÕES)



FONTE: RFB (2021); Secap (2021)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

4.2.2 Renúncias

A renúncia tributária remete à ideia de abdicação do direito de reivindicar o pagamento de tributo ou crédito dele decorrente e abarca os institutos da isenção, da anistia e da remissão. A isenção exclui a exigibilidade do crédito tributário pela dispensa legal do pagamento do tributo devido em face da ocorrência da hipótese de incidência e do fato gerador. Como exemplo desse tipo de renúncia, pode-se citar a isenção do imposto de renda sobre os lucros e dividendos recebidos por pessoa física ou jurídica domiciliada no país ou no exterior. A anistia também é forma de exclusão do crédito tributário através do perdão da penalidade oriunda de infração cometida pelo contribuinte. Já a remissão consiste numa hipótese de extinção do crédito tributário e perdoa o tributo constituído e os acréscimos legais moratórios dele decorrentes. A anistia e remissão estabelecidas nas frequentes leis de regularização tributária são casos típicos de renúncia tributária, pois concedem descontos nos programas de parcelamentos especiais, reduzindo o montante devido pelo contribuinte devedor.

4.2.3 Benefícios

O termo benefício tributário indica um caráter compensatório nas ocasiões em que o governo não oferece serviços públicos adequados. Seu emprego decorre do disposto no parágrafo 6º do artigo 165 da Constituição Federal, onde estabelece que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo do efeito dos subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia sobre as receitas e despesas (BRASIL, 1988). Até 2004, o instituto do benefício tributário não era integralmente visto pela perspectiva orçamentária. O referido demonstrativo de previsão era designado como Demonstrativo de Benefícios Tributários. Então, a partir daquele ano passou a ser denominado Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários), ou simplesmente DGT. Daqui para a frente, utilizar-se-á o termo benefício tributário para evocar a vantagem do ponto de vista de quem o recebe.

4.2.4 Incentivos

O incentivo tributário, por sua vez, tem caráter estimulador e é utilizado nos momentos em que o governo planeja desenvolver determinado setor econômico ou região. Além disso, apresenta uma diferença sutil em relação ao benefício. Este parece ter a natureza de apoio financeiro ao contribuinte, como nas deduções de despesas médicas e educacionais no âmbito do Imposto de Renda de Pessoas Físicas. Já o incentivo, objetiva alterar o comportamento do outorgado, incentivando-o a uma ação desejada, como por exemplo, para estimular o investimento de uma empresa em determinado setor ou região. Para Luiz Villela (2006, p.4), “todo incentivo implica um benefício, mas nem todo benefício constitui um incentivo, embora ambos resultem em perdas de cobrança”. Essa distinção será relevante no desenrolar desta pesquisa quando do detalhamento dos gastos tributários no Brasil.

4.2.5 Gastos tributários

Segundo Leonard Burman (2003, p.1), o termo ‘gastos tributários’ foi utilizado pela primeira vez nos Estados Unidos, pelo então Secretário Adjunto do Tesouro, Stanley Surrey em 1967, para quem os gastos tributários são desvios da estrutura tributária normal projetados para favorecer uma determinada indústria, atividade, classe ou pessoas (SURREY; DANIEL, 1985). Nos Estados Unidos, foram incluídos elementos alusivos aos gastos tributários no Orçamento dos Estados Unidos de 1968 e, na Alemanha, no Relatório de Subsídios Tributários e Preferências de 1967. A partir daí o conceito expandiu-se por vários países da Europa e no final

dos anos 80 a medição dos gastos tributários tornou-se uma prática generalizada nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (CIAT, 2011, p.2).

Conforme mencionado, a constituição brasileira contempla seção específica que dispõe sobre os orçamentos da União e determina a elaboração de demonstrativo dos benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, cabendo à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério da Economia, a elaboração da parte tributária por meio do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT). A RFB define gastos tributários como sendo gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (BRASIL, 2020, p.7). Tal definição está baseada em critérios adotados por países membros da OCDE e nas recomendações do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT). Esse entendimento alinhado com a prática de outros países buscou aprimorar e padronizar o conceito admitido até então, passando-se a usar o termo gastos tributários ao invés de benefícios tributários. Por definir mais adequadamente uma das variáveis principais da presente pesquisa, adotar-se-á doravante a expressão 'gastos tributários' para referenciar os custos fiscais do governo concebidos com a função alocativa de recursos públicos no âmbito de seu planejamento orçamentário.

4.3 REPARTIÇÃO FEDERATIVA DAS RECEITAS

Outro tópico de extrema relevância na organização do Sistema Tributário Brasileiro que merece menção diz respeito à repartição federativa das receitas tributárias, estabelecida na Constituição Federal de 1988 que, na prática, criou dois sistemas tributários paralelos: um composto por tributos cuja receita é repartida com estados e municípios e outro formado por contribuições sociais cuja receita não é partilhada (AFONSO, 2013). Essa temática não será aqui aprofundada tendo em vista os propósitos específicos da presente pesquisa.

4.4 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O CTN define o tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, constituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada (BRASIL, 1966). Em

estudo sobre estimação e medição da carga tributária brasileira, José R. Afonso (2013) considera tributo tudo aquilo que o Estado retira de uma economia de forma compulsória, baseado em alguma legislação, pouco importando a sua concepção jurídica, ou seja, se ele é um imposto, uma contribuição ou uma taxa. No Brasil, os entes federativos podem instituir três tipos de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Além disso, a CF permite que a União institua contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O imposto representa, numa perspectiva derivada da visão *keynesiana*, uma contribuição compulsória instituída e cobrada pelo Estado para o financiamento das atividades que lhes são atribuídas pela sociedade (OLIVEIRA, 2012). Nessa visão, os recursos arrecadados não possuem destinação determinada e não pressupõe uma contrapartida obrigacional por parte do Estado, que detém plena liberdade para decidir para onde serão direcionados.

As taxas, por seu turno, pressupõem uma contrapartida ao consumidor, mesmo que não haja a utilização do serviço. Seu fato gerador consiste no exercício regular do poder de polícia da administração pública (taxas remuneratórias) ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico ou posto a sua disposição (taxas regulatórias). A taxa não deve ser confundida com tarifa, que é um preço público cobrado por empresas públicas, concessionárias ou permissionárias de serviços públicos.

Já a cobrança das contribuições de melhoria, ocorre quando da realização de obras realizadas pela administração pública das quais decorram valorização e benefícios a imóveis dos contribuintes proprietários, tais como pavimentação de ruas, construção de viadutos, passarelas, calçadas, dentre outras. Segundo Kyioshi Harada (2010), há dificuldade de ordem técnica para a instituição desta contribuição no que diz respeito à delimitação da zona de influência benéfica da obra pública e, portanto, na identificação dos contribuintes beneficiados.

As contribuições sociais prestam-se a custear a ação específica do Estado na área das políticas sociais. A partir da ampliação dos direitos sociais e da repartição tributária, supostamente a favor de estados e municípios, a CF de 1988 impulsionou a utilização dessas contribuições e, por conseguinte, sua maior participação na carga tributária brasileira. Caracterizam-se pela atuação administrativa de interesse geral, ocasionando uma despesa maior para alguns contribuintes para usufruto de benefícios por outros. A Seguridade Social, que assegura os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, tem como fonte de custeio as contribuições sociais: i) do empregador e dos trabalhadores; ii) incidentes sobre o

faturamento das empresas; iii) incidentes sobre o lucro das empresas; iv) sobre receitas de concursos de prognósticos; e v) do importador de bens e serviços.

A União possui competência privativa para a instituição de contribuições econômicas para custear atividades específicas. São elas a Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - que incidem, inclusive, sobre a importação de produtos e serviços estrangeiros - e a Contribuição de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas, que financia as atividades de instituições não estatais de interesse público, como a fiscalização das entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais (AMARO, 2013). Ademais, a União pode instituir exclusivamente os Empréstimos Compulsórios para fazer frente a despesas extraordinárias em caso de calamidades públicas, guerra externa ou sua iminência, ou em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, tendo a peculiaridade de serem restituíveis após cessarem os motivos emergenciais que deram causa a sua instituição.

4.5 TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

Muitos teóricos têm sugerido variadas classificações dos tributos com base em critérios diversos. Quanto ao sujeito ativo da obrigação tributária, conforme descrito na subseção 3.2, os tributos podem ser classificados como fiscal, parafiscal ou extrafiscal. Quanto ao método de aplicação das exações multifásicas, podem ser cumulativos ou não-cumulativos. Em relação à objetividade e subjetividade, são pessoais ou reais. Outras classificações são reiteradamente utilizadas pelos doutrinadores, como tributos fixos ou variáveis e tributos regressivos ou progressivos. Para efeitos da avaliação dos tipos de benefícios tributários concedidos por cada governo brasileiro nas últimas duas décadas, tratada no capítulo 5, a presente pesquisa dará ênfase à classificação que identifica sobre quem recai efetivamente o ônus tributário, mesmo que haja exigência legal para que um determinado contribuinte faça o recolhimento. Tal classificação agrupa os tributos em dois grandes conjuntos: tributos diretos e tributos indiretos, que se apoiam nas bases modernas de incidência dos tributos – a renda, a propriedade, a produção, a circulação e o consumo de bens e serviços (OLIVEIRA, 2012).

Os tributos diretos são aqueles que incidem diretamente sobre o patrimônio e a renda, concentrando em uma só pessoa a responsabilidade pela obrigação tributária de recolher o tributo e por arcar efetivamente com o seu ônus, não podendo, portanto, transferi-lo para terceiros. Em tese, a tributação direta é a que mais se adequa à redistribuição de riqueza e renda e à diminuição das desigualdades. Nesse sentido, considerando o vigente sistema tributário

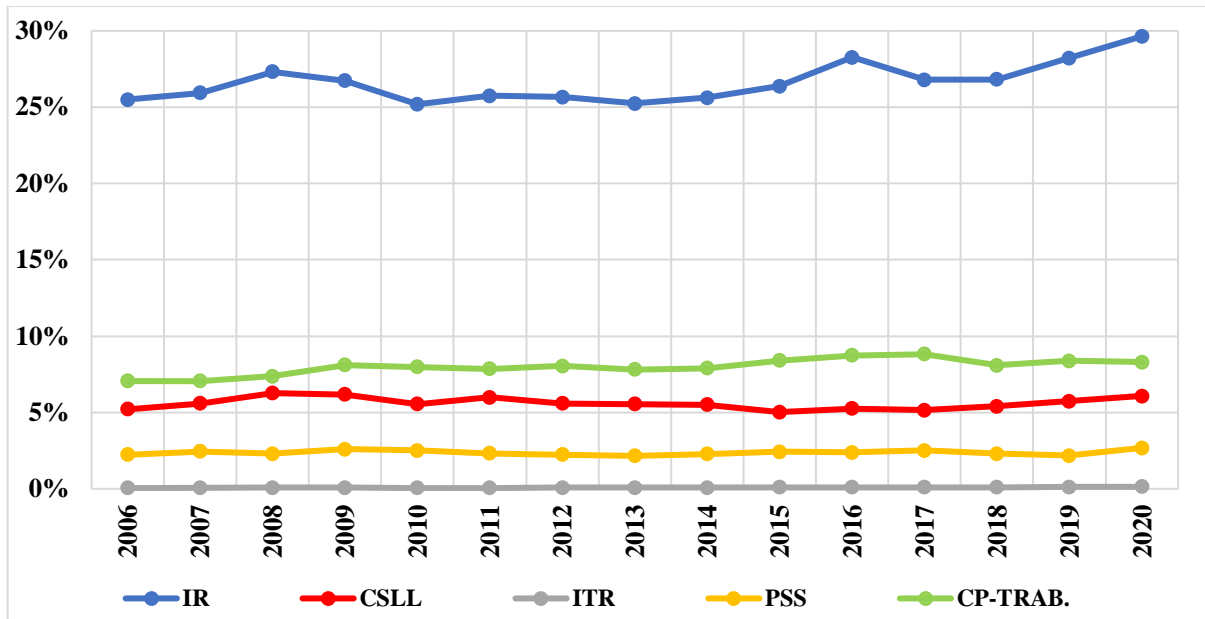
brasileiro - cujo peso recai mais fortemente sobre o consumo – torna-se preferível que a tributação seja reorientada para incidir sobre o patrimônio e renda de forma progressiva.

Na esfera federal, os tributos diretos arrecadados atualmente no Brasil são os seguintes:

- a) Imposto de renda: considerado como pilar do sistema tributário, consiste no principal mecanismo de tributação direta no país, capaz de garantir o caráter pessoal e a gradação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, assegurando a justiça fiscal. Tem seu recolhimento segregado em Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Retido na Fonte (IRRF), este incidente sobre rendimentos do trabalho, de capital e de residentes no exterior;
- b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL): instituída com o objetivo de custear a seguridade social, incidindo sobre pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do IRPJ;
- c) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): existente desde o século XIX, sofreu várias mudanças e passou para a competência federal a partir dos anos 1960. É um imposto com potencial para a promoção da redistribuição da posse de terra (AFONSO, SOARES; CASTRO, 2013);
- d) Contribuição Previdenciária (CP) dos Trabalhadores: incide sobre o rendimento dos trabalhadores e demais segurados da Previdência Social, não incidindo sobre aposentadorias e pensões do Regime Geral da Previdência Social. Há, ainda, a contribuição dos servidores federais ativos e inativos ao Plano de Seguridade do Servidor Público (PSS).

O Gráfico 3 ilustra a evolução da participação dos tributos federais diretos em relação à arrecadação total, demonstrando que nos últimos quinze anos pouco se fez para aumentar a proporção de tributos diretos na carga tributária, ou seja, para tornar a tributação progressiva.

GRÁFICO 3 - PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS DIRETOS EM RELAÇÃO À ARRECADAÇÃO TOTAL (%)



FONTE: RFB (2021)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

Os tributos indiretos são os que incidem sobre a produção, circulação e o consumo de bens e serviços, estando embutidos no preço final dos produtos. De acordo com Fabrício A. de Oliveira (2012), sua principal característica é a de que, contrariamente aos tributos diretos, podem ser objeto de repercussão para terceiros, os quais arcam com o seu ônus, embora sejam recolhidos aos cofres públicos pelo contribuinte legal: empresário, produtor ou vendedor. Em termos de efeitos distributivos, os tributos indiretos mostram-se ineficientes devido à sua natureza regressiva, pois penalizam os contribuintes de baixa renda, que são obrigados a destinar uma parcela maior de seu ganho para o pagamento das exações sobre o consumo, desembolsando proporcionalmente mais do que aqueles que tem maior poder de compra. A cumulatividade de alguns tributos indiretos é outra particularidade nociva à produção econômica e à geração de empregos. São os chamados tributos em cascata, que são cobrados em todas as etapas do processo produtivo, distorcendo preços e desestimulando a competitividade.

No Brasil, os tributos indiretos (ou de consumo) federais exigidos atualmente são:

- a) Imposto de Importação (II): possui natureza extrafiscal, vale dizer, caráter regulatório com o objetivo precípuo de concretizar o poder do Estado de intervir nas movimentações internacionais de comércio.

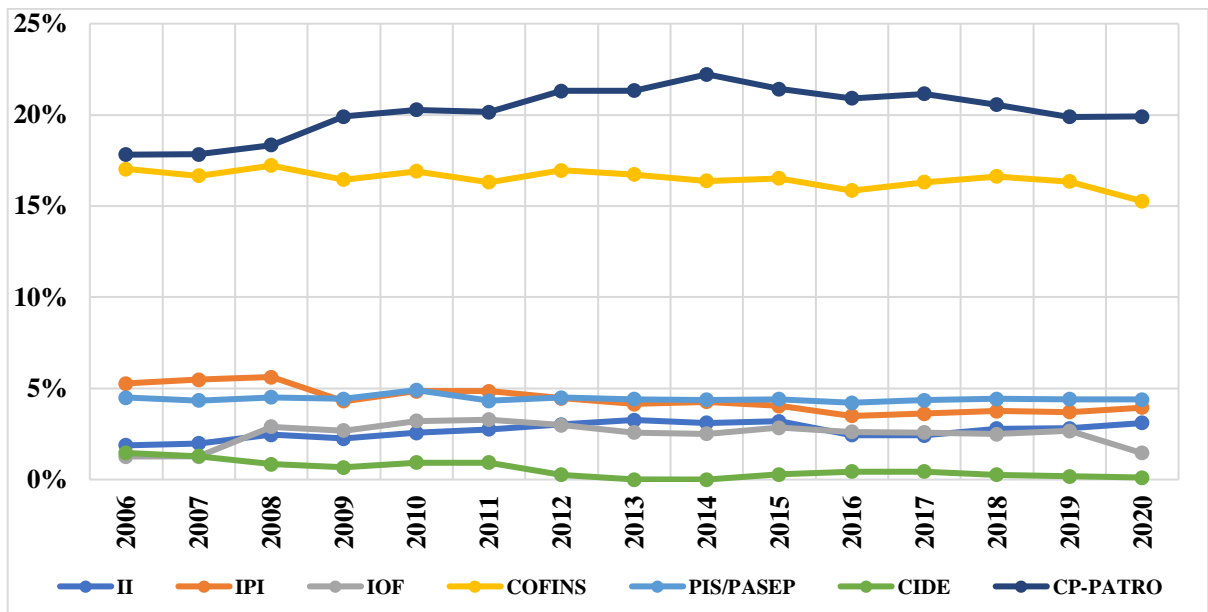
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): incide sobre produtos industrializados nacionais ou estrangeiros, assim entendidos como os resultantes de qualquer operação definida no Regulamento do IPI¹⁵ como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.
- c) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF): tributo frequentemente utilizado na condução da política cambial, sensibilizando o consumo de brasileiros no exterior, a entrada de capitais especulativos e o custo das exportações. Incide sobre operações de crédito; de câmbio; de seguro; com ouro ativo financeiro ou instrumento cambial e relativas a títulos ou valores imobiliários.
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins): substituto do Finsocial, a Cofins é um tributo de muita relevância arrecadatória para o governo federal, tendo em vista os montantes recolhidos e a não obrigatoriedade de partilha das receitas com os demais entes federativos. Tem como base de incidência o faturamento das empresas e é apurada pelo regime cumulativo - pelas empresas optantes pela tributação com base no lucro presumido e pelas empresas que se enquadram no Simples - ou pelo regime não cumulativo pelas empresas sujeitas à apuração do IRPJ pelo lucro real.
- e) Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep): incide sobre a receita das pessoas jurídicas de direito privado e de direito público, ou sobre a folha de salários no caso de entidades sem fins lucrativos. Embora a arrecadação do PIS/Pasep seja consideravelmente menor do que a do Cofins, há muitas similaridades entre ambas, como a existência das duas modalidades de apuração, cumulativa e não cumulativa.
- f) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis (CIDE Combustíveis): tem como fato gerador a importação e comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados, e álcool etílico combustível, sendo que o montante da arrecadação é destinado ao pagamento de subsídios a preços ou transporte desses produtos, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

¹⁵ Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (BRASIL, 2010)

- g) Contribuição Previdenciária (CP) dos Empregadores: é a contribuição com maior participação na arrecadação relacionada à folha de salários. Incide sobre a folha de pagamento de empregados e demais rendimentos pagos à pessoa física prestadora de serviços; e sobre a receita ou faturamento.

A evolução percentual de participação dos tributos federais indiretos em relação à arrecadação total está ilustrada no Gráfico 4, através do qual se observa a predominância contínua da Contribuição Previdenciária Patronal e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

GRÁFICO 4 - PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS INDIRETOS EM RELAÇÃO À ARRECADAÇÃO TOTAL (%)



FONTE: RFB (2021)

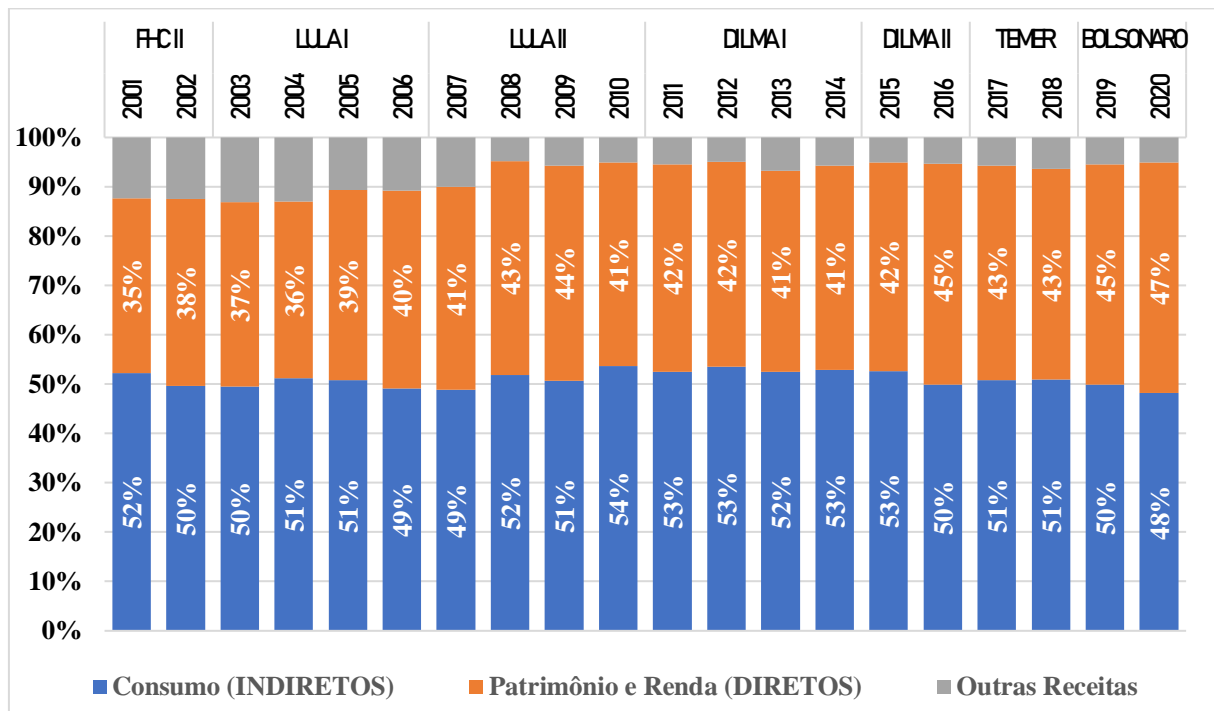
NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

Outro importante aspecto do tributo indireto que gera grande discussão entre financistas e tributaristas diz respeito ao momento da sua incidência, que pode ocorrer no da produção (origem) ou no do consumo (destino). No Brasil, é uma questão com implicações para o comércio exterior, mas principalmente para tributos da esfera estadual sobre a circulação de bens, como o ICMS. Nas propostas de reformas para esse tipo de tributo, há consenso de que, em operações interestaduais, o desejável seria a cobrança no destino visando à simetria na distribuição das receitas. Porém, alguns riscos obstam o avanço das discussões, principalmente o risco de os estados, sobretudo os de menor renda, perderem a autonomia de comandar políticas próprias de atração de investimentos sem algo em troca e a ameaça de que a cobrança

do tributo no destino provoque queda da receita tributária em outros estados (LOPREATO, 2022).

O Gráfico 5 demonstra a composição da carga tributária no Brasil por base de incidência nos últimos vinte anos, considerando a tributação direta (sobre patrimônio e renda) e indireta (sobre consumo). Nota-se que no decorrer das duas décadas, embora tenha ocorrido muitas introduções e alterações legislativas em matéria tributária, houve pouca atenção ao princípio da capacidade contributiva e da progressividade. A tributação sobre o consumo de bens e serviços permanece com participação média acima de 50% da arrecadação total em todo o período, mantendo efeitos perversos em termos distributivos.

GRÁFICO 5 - COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA



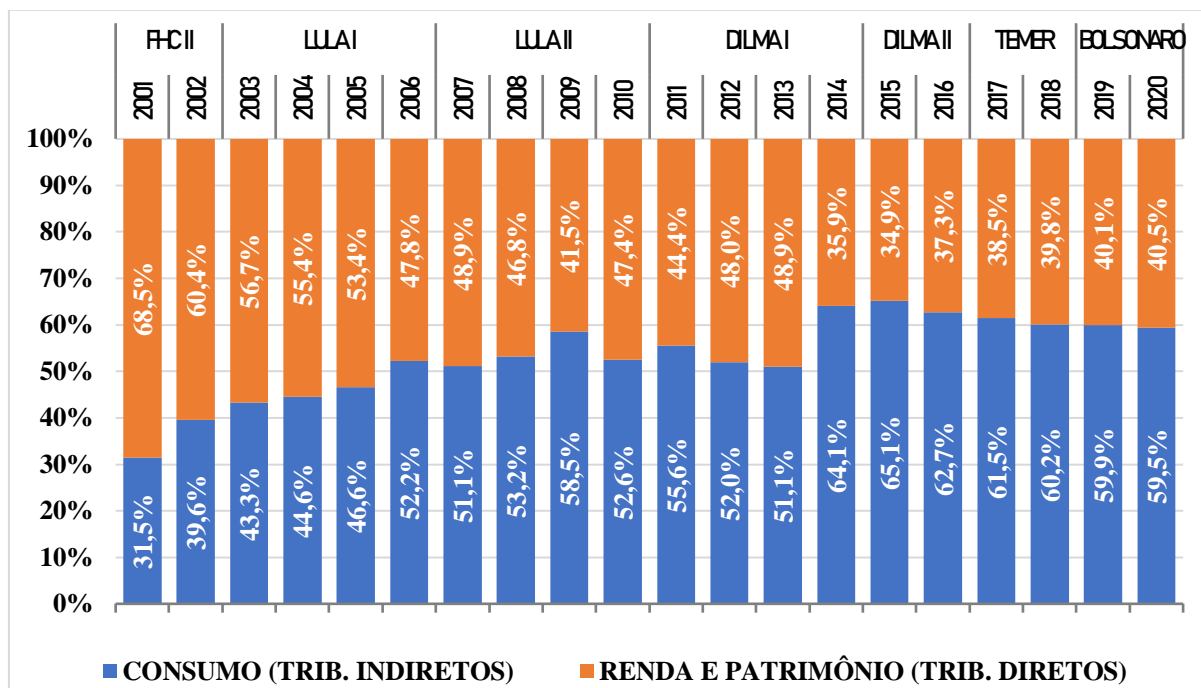
FONTE: RFB (2021)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

Pelo lado das desonerações, percebe-se através do Gráfico 6 que, a partir do início dos anos 2000, houve uma escalada na concessão de benefícios tributários federais referentes aos tributos indiretos, principalmente aqueles que financiam os programas sociais do governo e que passaram a ter um papel preponderante na política econômica, conforme detalhado no capítulo 5 a seguir. Os efeitos das desonerações de tributos indiretos sobre a progressividade dependem da natureza dos tributos que os substituem em termos de arrecadação. Se o tributo que compensa

a desoneração for direto, há adequação na questão da progressividade, se for indireto, o efeito será neutro.

GRÁFICO 6 – GASTOS TRIBUTÁRIOS POR BASE DE INCIDÊNCIA



FONTE: RFB (2021)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

5 CONTEXTO MACROECONÔMICO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DAS DESONERAÇÕES

Expostos a revisão de literatura, os principais aspectos teóricos sobre política fiscal, tributação e emprego, bem como as particularidades centrais do sistema tributário vigente no Brasil, a presente seção incursiona por duas frentes. Primeiramente, examina o contexto macroeconômico brasileiro nas últimas duas décadas e, em seguida, busca enriquecer e complementar a investigação com a análise das políticas de desonerações adotadas, com amparo na obtenção e tratamento de dados históricos extraídos das bases abertas de diversas instituições oficiais e na posterior aplicação de técnicas estatísticas, a fim de permitir a apresentação e discussão dos resultados encontrados.

5.1 CONJUNTURA MACROECONÔMICA A PARTIR DE 2001

Com o intuito de verificar as estratégias e objetivos das políticas econômicas implementadas por cada governo do Brasil a partir de 2001, bem como sua capacidade de estimular investimentos e gerar empregos no país, esta subseção discorre sinteticamente acerca dos contextos macroeconômicos que se apresentavam nos respectivos períodos, identificando as mais relevantes ações governamentais e, em termos de desonerações, apontando suas características e as principais bases tributárias utilizadas para a concessão dos benefícios fiscais.

5.1.1 Segundo mandato do governo FHC (2001-2002)

A insustentabilidade fiscal que prejudicou a consolidação da estabilidade de preços priorizada no primeiro mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso motivou a adoção, a partir de 1999, da tríplice mudança na condução da política macroeconômica, que abarcava os seguintes regimes: i) fiscal, com metas de superávit primário; ii) cambial, através de um sistema de taxa de câmbio flutuante; e iii) monetário, com o emprego de metas inflacionárias.

Acerca do regime fiscal, destaque-se o advento do Plano de Estabilidade Fiscal que estabeleceu uma alteração no padrão de austeridade, o qual exigia um nível mínimo de superávit primário para manter estável a relação entre dívida pública e o PIB. Com isso, houve um aumento da carga tributária já que as despesas se mantinham em alta. Ademais, houve esforços para a aprovação da Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, que instituiu o fator previdenciário para conter os gastos da Previdência Social (BRASIL, 1999) e da Lei

Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, também conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Em relação ao regime cambial, as alterações tiveram o propósito de reverter os frequentes déficits em conta corrente causados, segundo Oliveira e Turolla (2003), pelo saldo em transações reais deteriorado em função da economia mais aberta com taxa de câmbio apreciada e pela acumulação de passivos externos que resultaram em despesas crescentes na conta de rendas. O novo regime de taxas flutuantes e a depreciação cambial proporcionou estabilidade na conta de rendas e a redução de déficits nas transações correntes, conferindo maior competitividade às empresas nacionais nos mercados interno e externo.

A política monetária deixou de ser usada para garantir a paridade cambial e passou a ser aplicada para garantir a manutenção do novo sistema de metas inflacionárias que objetivava a estabilidade de preços. Dada a desvalorização cambial e turbulência doméstica e externa, a expectativa para inflação era muito pessimista (FEIL, 2014). A meta estipulada foi atingida nos dois primeiros anos do segundo mandato de FHC, 1999 e 2000, mantendo a inflação dentro do intervalo definido pelo Conselho Monetário Nacional. Já nos anos de 2001 e 2002, a inflação ficou acima do limite superior da banda da meta em razão dos choques externos e internos que atingiram a economia brasileira, conforme Carta Aberta do Presidente do Banco Central do Brasil ao então Ministro de Estado da Fazenda (BRASIL, 2002).

As mudanças no tripé macroeconômico e a continuidade do processo de privatização de empresas públicas – essa fortemente criticada pela oposição – objetivavam aumentar os investimentos privados, reduzir a influência estatal na economia, bem como construir bases para o crescimento econômico. Porém, devido a uma série de choques ocorridos em 1999, com a crise cambial, e em 2001 e 2002, com a crise energética e a tensão pré-eleitoral, houve uma forte depreciação do câmbio e a retração dos investimentos produtivos (OLIVEIRA; TUROLLA, 2003). Além disso, o ínfimo crescimento econômico inviabilizou avanços nas relações de trabalho e manteve alta a taxa de desemprego.

Quanto aos benefícios tributários, predominavam as renúncias de tributos sobre rendas e ganhos, sendo introduzidas desonerações de contribuições sociais direcionadas a pessoas jurídicas de segmentos específicos dos setores primário, secundário e terciário; cooperativas; exportadores; microempresas e empresas de pequeno porte; empresas que investem em cultura, filantropia e ciência e tecnologia. Adiante serão analisadas graficamente os gastos tributários estimados no período por base de incidência.

5.1.2 Primeiro mandato do governo Lula (2003-2006)

O início do mandato de Luiz Inácio Lula da Silva foi marcado por instabilidade política e econômica pós-eleitoral pelo receio de mudanças econômicas abruptas por parte da nova gestão. Porém, os trabalhos iniciais deram continuidade às linhas econômicas adotadas por FHC, com uma política que mantinha os níveis das taxas de juros, austeridade fiscal e câmbio flutuante. Tal atitude demonstrou a preocupação do governo em readquirir a confiança do mercado interno e externo e garantir a estabilidade econômica. De acordo com Santos e Lopreato (2016), houve um aprofundamento do regime de política fiscal consolidado na administração anterior e, com base nessa visão, o governo Lula orientou suas ações fiscais em defesa da redução da relação dívida/PIB.

A melhora nos resultados dos indicadores fiscais, a partir de 2003, veio acompanhada da redução da inflação e da taxa de juros e da valorização cambial do real. Tais fatores somados ao restabelecimento da confiança dos agentes econômicos exerceram grande influência na recuperação econômica de 2004 e 2005, muito embora alguns autores postulem que o cenário da economia mundial favorável tenha sido decisivo para a recuperação econômica do Brasil (FEIL, 2014). De fato, conforme assevera Laura Carvalho (2018), as altas taxas de crescimento de economias, como a chinesa, geraram demanda crescente pelas *commodities* e causaram impacto positivo, beneficiando economias latino-americanas no início dos anos 2000.

Uma das iniciativas que se notabilizou no primeiro mandato de Lula foi a política de transferência de renda e inclusão social, cujos programas proporcionaram uma redução significativa nos indicadores de desigualdade de renda, sendo o Programa Bolsa Família - introduzido em 2003 - um dos principais instrumentos nessa área. Outra frente de destaque no período foi a política do salário-mínimo que objetivava recompor o nível salarial deteriorado pela alta inflação e fortalecer o mercado de trabalho. Para Serrano e Summa (2018), no Brasil, o salário-mínimo afeta direta e indiretamente tanto as condições gerais do mercado de trabalho quanto o poder de barganha dos trabalhadores em geral.

A fim de restaurar o papel estatal não só de catalisador, mas de promotor de desenvolvimento, o governo federal tornou-se mais atuante ao incentivar de forma mais direta o mercado interno através da ampliação dos investimentos públicos e de diversas desonerações tributárias a vários setores da economia. Em relação à taxa de investimento anual, os resultados dessas iniciativas foram concretamente observados a partir do segundo mandato de Lula, em 2007.

No que concerne aos incentivos tributários outorgados no período, saliente-se as concessões relativas aos programas trazidos pela “Lei do Bem”,¹⁶ que desonera, dentre outras, empresas que investem em atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (P&D); à redução das alíquotas de IPI sobre materiais de construção básicos para estímulo à construção civil; e à desoneração de produtos da cesta básica de consumo e insumos agropecuários, como adubos e fertilizantes. Mais adiante analisaremos graficamente a participação desses gastos tributários por base de incidência.

5.1.3 Segundo mandato do governo Lula (2007-2010)

Em 2006, com a saída do então Ministro da Fazenda Antonio Palloci, que mantinha uma política fiscal ortodoxa, o governo passou a adotar medidas de cunho mais desenvolvimentista, que não podem ser confundidas com medidas de um Estado que apenas gasta mais, descomprometido com as institucionalidades do regime fiscal estabelecido mais de uma década antes (LOPREATO, 2016). Na verdade, o país aproveitou o cenário positivo da economia mundial e a continuidade dos elevados preços das *commodities*, que favoreciam a economia brasileira até meados de 2007, até que surgiram os primeiros sinais de instabilidade no mercado financeiro internacional.

Embora tenha assolado a economia global, a crise internacional de 2008 causou impacto relativamente menor na economia brasileira, graças à conjuntura macroeconômica do país aliada às medidas anticíclicas adotadas pelo governo federal, como as intervenções no mercado de câmbio, as ações nas áreas monetária e creditícia e as providências na política fiscal (OLIVEIRA, 2012). Apesar dos efeitos imediatos da crise na economia do país, a recuperação foi comparativamente rápida, com reflexos negativos no PIB do 4º trimestre de 2008 e em todo o ano 2009, retomando o crescimento já em 2010, quando atingiu a expressiva taxa de 7,5% (IBGE, 2021).

Além de dar continuidade a várias linhas de atuação de desenvolvimento social e econômico, foram intensificados os estímulos e subsídios para o investimento privado. O crédito foi ampliado com apoio de bancos comerciais públicos e o BNDES. As desonerações tributárias passaram a ter um papel fundamental nos programas de governo, como: i) a Política de Desenvolvimento Produtivo (PDP), que visava ao fortalecimento da economia, tendo como

¹⁶ Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

base o setor secundário, ou seja, a indústria (DIEESE, 2008); ii) o Plano de Sustentação do Investimento (PSI), cujas subvenções beneficiavam a produção e exportação de bens de capital e a inovação tecnológica; e iii) o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) que previa uma série de desonerações voltadas para os setores da construção, de infraestrutura pesada e de alta tecnologia (CARVALHO, 2018). Ressalte-se, ainda, o programa de habitação popular Minha Casa, Minha Vida implantado com fins sociais e como instrumento de estímulo ao consumo, investimento e criação de empregos.

O segundo governo Lula deu continuidade às concessões de benefícios tributários a setores específicos, exportadores, empresas que investem em ciência e tecnologia e empresas com participação do poder público, com aumentos significativos nas desonerações referentes à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

5.1.4 Primeiro mandato do governo Dilma Rousseff (2011-2014)

Não obstante os significativos índices de crescimento atingidos pelo Brasil em 2010, o início do governo de Dilma Rousseff foi marcado pelo receio de que os altos níveis da demanda agregada causassem o aumento da inflação. A indústria nacional alegava dificuldades de competitividade decorrentes, dentre outras razões, da demasiada apreciação do câmbio. A combinação dessas circunstâncias culminou numa agenda que reverteu as políticas monetária, cambial e fiscal para conter as pressões inflacionárias. O Banco Central introduziu medidas macroprudenciais¹⁷ e o governo federal incluiu uma série de estímulos fiscais, ampliando a política de desonerações tributárias e expansão do crédito subsidiado (FERRARI; CUNHA; BICHARA, 2014). Surgia a chamada Nova Matriz Econômica, com diversas iniciativas que buscavam sustentar o ritmo de crescimento. André Singer (2015) registrou como principais as seguintes ações: redução dos juros; uso intensivo do BNDES; aposta na reindustrialização; desonerações; plano para infraestrutura; reforma do setor elétrico; desvalorização do real e controle de capitais. Entretanto, tais medidas acabaram freando o crescimento e desajustando a situação fiscal. Na visão de Norberto M. Martins (2015), “aos primeiros sinais de ‘fracasso’, por assim dizer, da nova matriz, medidos através da desaceleração econômica e do desempenho

¹⁷ Segundo Serrano e Summa (2012), são medidas de controle do crédito ao consumidor, que incluíram: i) aumento do depósito compulsório sobre depósitos nos bancos; ii) aumento do capital mínimo dos bancos requerido para um conjunto de empréstimos ao consumidor de prazos mais longos; iii) aumento dos impostos sobre operações financeiras para o crédito ao consumidor em geral; e iv) aumento do percentual mínimo de pagamento de saldos de cartões de crédito.

ruim dos investimentos e da conseqüente deterioração das receitas fiscais, o receituário de austeridade começou a ganhar força.”

Saliente-se que a concessão de desonerações tributárias fazia parte de um pacote de medidas de fomento do Plano Brasil Maior e passou a ter um papel fundamental na economia brasileira, impactando a política fiscal e a indústria nacional. Várias foram as bases de incidência utilizadas, como as relativas ao IPI, com redução de alíquotas sobre alguns bens de capital, materiais de construção e veículos, com diversas prorrogações posteriores. As renúncias tributárias sobre produtos que compõe a cesta básica foram intensificadas com a redução da Cofins, PIS/Pasep e do IPI. Outra medida tributária de muito relevo no período diz respeito à desoneração da folha de salários, cujos objetivos eram a melhoria da competitividade da indústria brasileira e a geração e manutenção de empregos (AFONSO; PINTO, 2014).

Basicamente, a desoneração sobre a folha salarial consiste na substituição da Contribuição Previdenciária Patronal, cuja alíquota era de 20% da folha de salários, pela Contribuição Previdência sobre a Receita Bruta (CPRB) com alíquota *ad valorem* de 1% a 2% até 2015¹⁸, a depender da atividade, do setor econômico e do produto fabricado. Quando foi introduzida, em 2011, favorecia apenas 4 segmentos dos setores da indústria e serviços, mas em 2014 já alcançava 56 segmentos dos setores da indústria, comércio, serviços, construção e transportes. Essa ampliação dos setores contemplados pela desoneração da folha de salários coloca em dúvida a coerência das medidas em relação ao plano inicialmente proposto pela equipe econômica. Na visão de Laura Carvalho (2018), parece no mínimo questionável a opção por estender tais mecanismos a tantos setores, sendo difícil avaliar se as decisões da equipe econômica foram mais preponderantes do que as pressões e negociações com representantes dos setores no Congresso e no próprio Executivo.

5.1.5 Segundo mandato do governo Dilma Rousseff (2015-2016)

Os robustos benefícios e subsídios concedidos a vários setores da economia no primeiro mandato de Rousseff não foram eficazes para elevar o investimento privado em decorrência da demanda decrescente, do endividamento das empresas e da descrença do empresariado em relação ao setor produtivo na conjuntura vigente, fazendo-os preferir o investimento dos lucros proporcionados pelas desonerações no mercado financeiro. Além disso,

¹⁸ A partir da publicação da Lei 13.161 de 31/08/2015, as alíquotas foram alteradas, podendo variar de 1% a 4,5%, de acordo com o setor de atividade e os produtos fabricados.

o país se encontrava com a inflação se elevando e o crescimento em baixa. Nesse contexto ocorreram as eleições de 2014, em cujas campanhas houve intensa manifestação de analistas econômicos, políticos e representantes do empresariado em defesa de uma atuação governamental com viés mais neoliberal.

Reeleita, a presidenta Dilma escolheu para o cargo de Ministro da Fazenda o ortodoxo Joaquim Levy que, até então, dirigia instituição privada diretamente ligada ao mercado financeiro. Desde o advento de sua gestão, Levy defendia a necessidade de retomada da credibilidade do governo e a implantação de um programa de ajuste fiscal que, de acordo com Norberto M. Martins (2015), abarcava três áreas: austeridade fiscal, rigidez ou austeridade monetária e reconfiguração dos mercados de crédito e capitais. Já no início de 2015, foram adotadas ações recessivas tanto na área monetária, com juros altos e reajustes abruptos dos preços administrados, quanto na área fiscal, com cortes de gastos com o PAC; alterações trabalhistas e previdenciárias em detrimento dos trabalhadores; aumento nas alíquotas de tributos incidentes sobre combustíveis; e reduções nas desonerações da folha de salários. Tais medidas acabaram agravando o desempenho econômico já deteriorado desde o primeiro mandato de Dilma Rousseff. Com queda expressiva dos investimentos público e privado, gerou aumento da recessão, do desemprego e da desigualdade. O plano de austeridade fiscal e monetário implementado em 2015 foi absolutamente trágico e deflagrou uma das maiores crises experimentadas pelo Brasil.

Os sucessivos fracassos na condução da economia provocaram a substituição do Ministro da Fazenda Joaquim Levy pelo ex-Ministro do Planejamento Nelson Barbosa, a qual ocorreu praticamente no mesmo momento em que se iniciou a tramitação do processo de *impeachment* contra Dilma, cujo acolhimento pelo presidente do Câmara dos Deputados se deu em dezembro de 2015. A partir daí, surgem diversas propostas de ajustamento do orçamento de 2016 para um maior controle da dívida pública, que iam desde a suspensão de novas desonerações tributárias até o congelamento de salários e concursos para o serviço público federal. Todas essas tentativas ocorreram sob críticas e protestos da opinião pública, até que uma trama política culminou com a cassação da presidenta Dilma Rousseff, atribuindo-lhe um controverso crime de responsabilidade.

5.1.6 Mandato do governo Michel Temer (2016-2018)

Em maio de 2016, o vice-presidente Michel Temer assumiu interinamente a presidência da República e, em agosto do mesmo ano, com o fim do processo de *impeachment*

de Dilma Rousseff, tomou posse definitiva do cargo com uma estratégia orientada a atender interesses das elites econômicas e políticas - para não perder seu apoio - ao invés de priorizar a população como um todo, que já vinha sofrendo com a grave recessão e o elevado desemprego. As bases de seu plano econômico estavam consubstanciadas no programa Uma Ponte para o Futuro, cujas diretrizes indicavam o encaminhamento de Proposta de Emenda à Constituição (PEC), para o estabelecimento de um teto de gastos, e de duas reformas danosas para a sociedade, quais sejam, uma reforma trabalhista que, ao ser aprovada, suprimiu direitos previstos na Constituição Federal e em convenções internacionais firmadas pelo Brasil e uma reforma previdenciária que previa alterações significativas nas normas de aposentadoria, mas que não prosperou no legislativo.

A agenda de ajuste fiscal implementada exigia a redução do déficit primário, que dependia do aumento de receitas primárias. Ora, no contexto recessivo que se apresentava, não havia estímulo dos componentes da demanda agregada, então o ajuste apenas agravava a crise econômica. Em 2016, o déficit primário ficou abaixo dos R\$ 170 bilhões projetados pelo governo, porém, os cortes forçados de gastos públicos e a contração arrecadatória afetaram a dinâmica da economia, vez que as indústrias se encontravam ociosas e não havia investimentos públicos que pudessem gerar emprego e renda.

Em relação à política monetária, as taxas de juros mantiveram-se elevadas até o 4º trimestre de 2016, refletindo na taxa real de juros, uma vez que ao longo de 2016 houve queda da inflação, causada pelo fraco dinamismo da atividade econômica. Para Santana e Costa (2018), a manutenção dos juros em patamares elevados por um período prolongado repercutiu não apenas no aumento do custo do capital, desestimulando assim os investimentos produtivos, como na retração do crédito, tendo impactado também em valorização da taxa de câmbio ao atrair capitais externos interessados apenas em lucros especulativos.

No campo tributário, o governo Michel Temer tentou impulsionar uma reforma tributária, mas lhe faltou vigor político junto ao poder legislativo. Dentre várias propostas de majoração tributária visando ao aumento da arrecadação para melhorar o resultado fiscal, houve a introdução legislativa do programa de regularização cambial e tributário que consistia na repatriação de recursos do exterior não declarados pelos contribuintes à Receita Federal, além da elevação das alíquotas de PIS/Cofins incidentes sobre combustíveis em julho 2018 e o aumento da alíquota do IOF que incide sobre a transferência de dinheiro entre conta bancária no Brasil e outra de mesma titularidade no exterior, sendo essas duas últimas via decreto presidencial.

5.1.7 Mandato do governo Bolsonaro (2019-2021)

Ainda que tímidos, os dados econômicos ao término de 2018, combinados às mudanças e estímulos prometidos pelo governo recém-eleito, geraram otimismo à economia brasileira. De acordo com o Relatório Focus¹⁹ do início de 2019, as estimativas dos analistas indicavam um crescimento superior a 2,5% (BACEN, 2019). A expectativa de que a agenda neoliberal de reformas estruturais – da previdência, tributária e administrativa – fosse rapidamente impulsionada e fizesse o país retomar o investimento e o crescimento se transformou em desconfiança de todas as camadas da sociedade e o que se viu foram diversas crises políticas ligeiramente amenizadas com a promulgação da Reforma da Previdência pelo Congresso Nacional em novembro de 2019. Além das dificuldades de articulação do governo junto ao Poder Legislativo, o fraco desempenho da economia no primeiro ano do governo Bolsonaro deveu-se a fatores internos, como o impacto que o desastre de Brumadinho causou na performance do setor de mineração, e externos, como a recessão argentina que afetou a indústria brasileira de transformação e a guerra comercial entre China e Estados Unidos.

Em 2019, por consequência dos baixos níveis de demanda, não houve pressão de alta sobre preços, mantendo os índices de inflação abaixo do previsto e abrindo espaço para a redução da taxa básica de juros que chegou ao menor patamar desde que instituído o regime de metas inflacionárias no Brasil. Não obstante, a inflação e os juros baixos não foram suficientes para superar as incertezas do empresariado e estimular o investimento. Por consequência desse panorama, o desemprego continuou assolando a população com taxa acima de 11% e o precário mercado de trabalho informal se avolumando.

O advento da pandemia da Covid-19, no início de 2020, afetou intensamente a economia brasileira, agravando a estagnação instalada no Brasil. Além do aumento do desemprego e precarização do mercado de trabalho, o país precisou lidar com problemas relacionados à queda da renda do setor informal, à solvência das empresas, à queda das receitas dos estados e municípios e à restrição de liquidez no setor bancário (DE PAULA; VAZ; LANGE NETTO, 2021). Os efeitos foram imediatos na taxa de crescimento do PIB e no mercado cambial - que experimentou uma desvalorização de quase 30% no primeiro semestre de 2020.

¹⁹ O Relatório Focus resume as estatísticas calculadas considerando as expectativas do mercado.

Em reação, apesar da estratégia negacionista quanto à profundidade da crise sanitária, o governo implementou as seguintes medidas contracíclicas: auxílio aos empresários, prorrogando e reduzindo o pagamento de tributos das empresas; ajuda financeira aos estados e municípios para atuarem na área da saúde; e realocação de recursos para o Sistema Único de Saúde. Dada a absoluta insuficiência das medidas em termos de amparo social à população, ocorreram intensos esforços da sociedade civil e de parlamentares para que fosse aprovado programa de auxílio emergencial de renda a desempregados, trabalhadores informais e beneficiários de programas sociais no período de enfrentamento à crise sanitária. Apesar de o governo resistir à proposta e, em seguida, propor o valor irrisório de R\$ 200,00 por mês, o Congresso Nacional aprovou um benefício de R\$ 600,00 mensais por três meses, o qual foi prorrogado por mais dois. Para isso, as casas legislativas aprovaram o estado de calamidade pública, permitindo ao governo o descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2020.

Quanto aos empregos formais e salários, conforme exposto por Luiz F. de Paula (2021), o governo sugeriu a suspensão do contrato de trabalho e redução da jornada de trabalho sem qualquer pagamento de salário. Porém, após pressão política do poder legislativo, foi instituído o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda, que permitiu aos empregadores, provisoriamente, a redução de salários e jornadas ou a suspensão de contratos de trabalho por até 60 dias, dando direito ao trabalhador à estabilidade temporária e ao benefício emergencial do governo. Destaque-se, em tempo, o benefício fiscal às empresas intitulado Emprego Verde e Amarelo, instituído em 2019 por Medida Provisória, sob a suposta justificativa de geração de empregos que, na verdade, seria alcançada mediante uma figura contratual mais precária, estabelecida por prazo determinado e com severas restrições de direitos do trabalhador (DUTRA; JESUS, 2020).

Na área tributária, o governo encontra dificuldades em prosseguir com as propostas da reforma tributária necessárias para a simplificação do sistema e a mitigação da regressividade tributária. Outrossim, demonstra pouca disposição para enfrentar a necessidade de redução/eliminação de desonerações que pesam no bolso de contribuintes não beneficiários e que não devolvem contrapartidas proporcionais à coletividade.

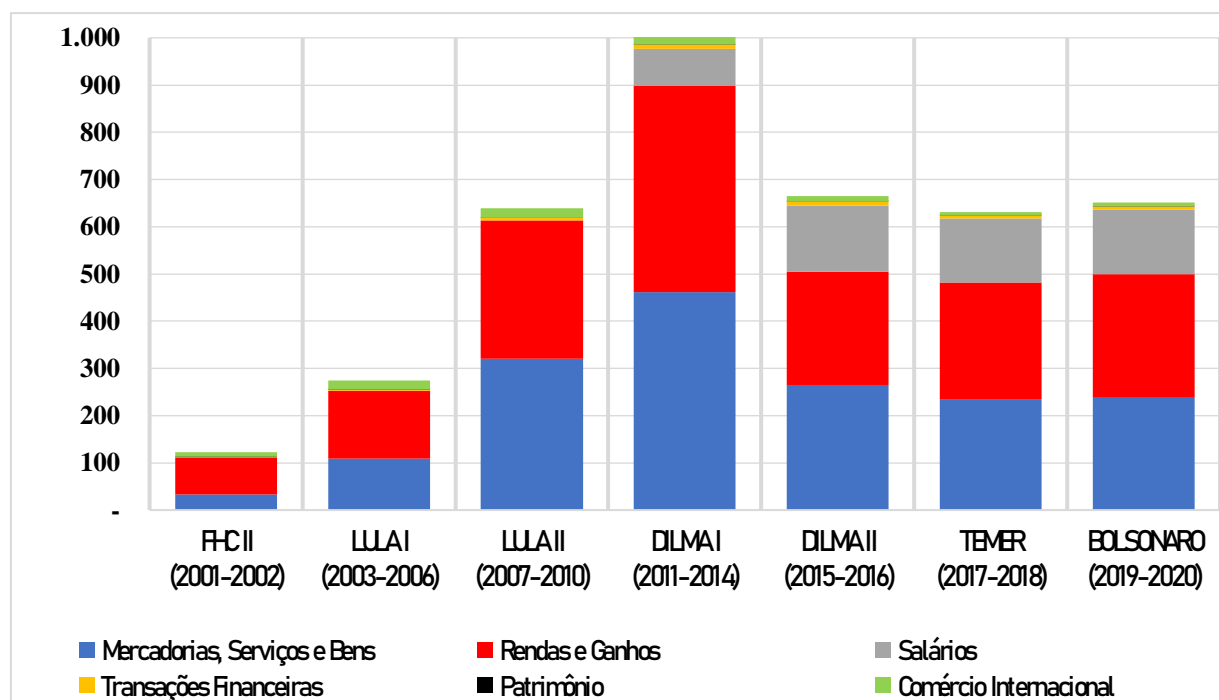
5.1.8 Trajetória das desonerações e dos investimentos

Os primeiros governos brasileiros pós promulgação da Constituição de 1988 – José Sarney (1988-1990), Fernando Collor (1990-1992) e Itamar Franco (1992-1995) - já vinham utilizando as políticas de desonerações com a pretensão de estimular o crescimento econômico

e a redução de desigualdades sociais e regionais, porém o faziam de forma bastante pontual. A partir do segundo governo FHC, as renúncias passaram a ser exploradas com mais frequência, principalmente das contribuições sociais que financiam a ação social da União. O governo Lula incrementou ainda mais as estimativas de desoneração para fomentar a economia em diversos setores - em particular as previstas pelo PAC - e para fazer frente à crise de 2008. Mas foi durante o primeiro mandato de Dilma Rousseff que a política de desonerações ganhou centralidade na política econômica do país, se tornando um dos eixos principais das políticas fiscal e industrial do governo (CARVALHO, 2018).

O Gráfico 7 apresenta a composição dos gastos tributários por base de tributação em cada gestão presidencial, segundo classificação elaborada por José Roberto Afonso (BRASIL,2010), expressando o salto na concessão de benefícios tributários, sobretudo a partir do primeiro mandato do Presidente Lula.

GRÁFICO 7 - GASTOS TRIBUTÁRIOS ESTIMADOS POR PERÍODO DE GOVERNO (R\$ BILHÕES)



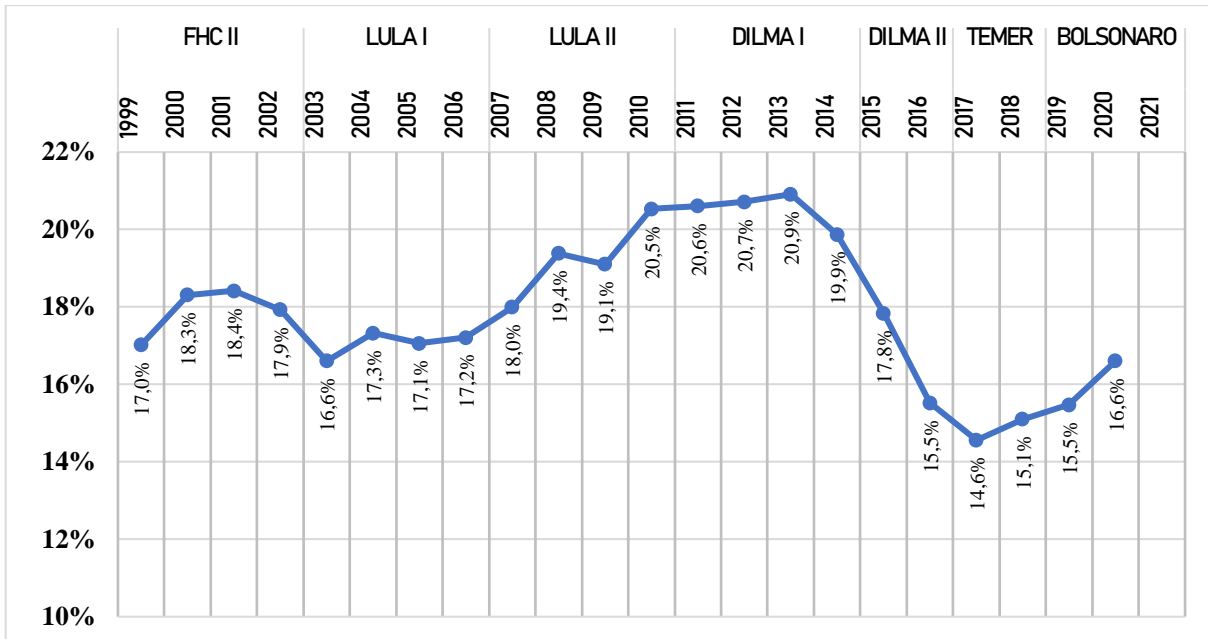
FONTE: RFB (2021)

NOTA: Valores deflacionados pelo IPCA para o ano base 2020.

Importante observar que a ampliação das iniciativas de estímulo via desonerações manteve-se em linha com o crescimento dos investimentos privados até o final do primeiro mandato de Dilma Rousseff, mais especificamente 2013, momento em que ocorre uma inflexão no indicador de investimentos (FBCF/PIB), conforme ilustrado no Gráfico 8. Por outro lado, a

partir de 2014, no segundo mandato de Rousseff e nos governos de Temer e de Jair Bolsonaro, o nível de desonerações permaneceu expressivo, contudo, as taxas de investimento privado registraram queda e dificuldades de recuperação.

GRÁFICO 8 - TAXAS DE INVESTIMENTO - FBCF EM RELAÇÃO AO PIB (%)



FONTE: IPEADATA (2021); IBGE (2021)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

5.2 AVALIAÇÃO DAS POLÍTICAS DE DESONERAÇÕES

Esta subseção adentra nos procedimentos estatísticos visando a verificar e interpretar, em números, as políticas de desonerações adotadas no Brasil. Para o tratamento dos dados coletados, foi empregada ferramenta de Business Intelligence (BI) na organização de tabelas e gráficos que sistematizaram as informações, mirando na aplicação de técnicas de análise dos dados. Segundo Turban, Sharda, Aronson e King, 2009, a utilização do sistema BI para analisar os dados, situações e desempenhos históricos e atuais proporciona ao investigador valiosos *insights* que podem servir como base para interpretações mais precisas e melhores tomadas de decisão. A seguir, detalha-se o processo de levantamento, preparo e análise documental.

5.2.1 Levantamento de dados

Objetivando o levantamento de dados históricos referentes às principais variáveis econômicas em estudo - gastos tributários, empregos gerados, arrecadação tributária, formação bruta de capital fixo, faturamento das empresas e produto interno – foi realizada coleta de dados secundários valendo-se de relatórios, demonstrativos e bases de dados abertas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho, do Ministério da Economia (SEPT/ME), da Secretaria de Política Agrária, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (SPA/MAPA) e do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), dos anos de 2001 a 2020.

Importa destacar que foi realizada prospecção do conjunto dos dados obtidos a fim de analisar apenas os dados relativos aos benefícios concedidos a pessoas jurídicas constituídas com fins lucrativos e que tenham potencial de gerar empregos. Já os benefícios tributários disponibilizados a pessoas jurídicas que, embora possam gerar empregos, não tenham fins lucrativos em suas atividades, não serão objeto de análise, uma vez que se pretende observar, dentre outros aspectos, o comportamento do empresariado beneficiário dos incentivos tributários frente à necessidade social de geração e manutenção de empregos no Brasil.

O Quadro 2 apresenta, sinteticamente, as variáveis representadas pelos dados secundários coletados, as fontes ou documentos que contêm os dados, as respectivas instituições que os elaboraram e os períodos de interesse. Em seguida, explana-se acerca das características de cada variável.

QUADRO 2 - DADOS COLETADOS EM FONTES SECUNDÁRIAS

VARIÁVEL	DOCUMENTO/FONTE	INSTITUIÇÃO	ANOS
Gastos Tributários	Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) ²⁰	RFB	2001 a 2020
Empregos Gerados	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED)	SEPT/ME	2006 a 2020
Arrecadação Federal	Análise da Arrecadação das Receitas Federais	RFB	2006 a 2020
Produto Interno Bruto	Sistema de Contas Nacionais Trimestrais	IBGE	2006 a 2020

²⁰ De 2001 a 2004, o relatório denominava-se Demonstrativo dos Benefícios Tributários (DBT). A partir de 2004 passou a ser designado como Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT).

Receita Operacional Bruta	Pesquisas Anuais IBGE e Valor Bruto da Produção Agropecuária (VBP)	IBGE e SPA/MAPA	2006 a 2019
Formação Bruta de Capital Fixo	PIB-formação bruta de capital fixo anual – SCN10_FBKFN10	IPEA e IBGE	2006 a 2020

FONTE: O autor (2021)

O Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) apresenta a previsão de perda de arrecadação decorrente da concessão de benefícios de natureza tributária e projetada para o ano seguinte ao da consolidação do relatório, o qual acompanha os Projetos de Lei Orçamentária Anual (PLOA) a fim de subsidiar a elaboração do orçamento para o exercício subsequente, conforme preceitua o § 6º do art. 165 da Constituição Federal do Brasil:

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Os DGT trazem os dados consolidados sob diversas classificações: por função orçamentária, por modalidade de gasto tributário, por tipo de tributo, por região ou pela combinação entre elas. De acordo com os relatórios, a mensuração é realizada em cada benefício individualmente, utilizando o método de “perda de arrecadação” que, resumidamente, simula uma tributação normal sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram, ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes. Por definição, não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes (BRASIL, 2020). Tal método requer o emprego de determinadas premissas, suposições e critérios, que não serão objeto de discussão nesta pesquisa. Portanto, os valores contidos no DGT são assumidos como efetivos gastos tributários em cada ano calendário investigado.

Os dados sobre geração de empregos formais do período compreendido entre os anos de 2006 e 2020²¹ foram extraídos por meio do sistema DardoWEB, que coleta dados disponíveis da base do CAGED. A extração ocorreu no dia 09/09/2021 e foi utilizada como complemento a base de informações das Declarações Fora do Prazo, que contém dados atualizados de cada ano em decorrência de ajustes efetuados pelos próprios empregadores ao longo do tempo, conferindo maior fidedignidade aos dados. Para a coleta, seguindo a diretriz de analisar apenas os dados relativos a benefícios concedidos a pessoas jurídicas constituídas com fins lucrativos

²¹ Os dados do ano de 2020 foram extraídos diretamente da página do Programa de Disseminação das Estatísticas do Trabalho. Disponível em <<http://pdet.mte.gov.br/novo-caged/novo-caged-2020/novo-caged-dezembro-2020>>. Acesso em set./2021.

e que tenham potencial de gerar de empregos, a especificação da consulta selecionou os seguintes atributos:

- a) Competência Movimentação: com filtro nos meses de jan/2006 a dez/2020; e
- b) Seleção Setorial: IBGE Gr_Setor, com filtro em Indústria, Construção Civil, Comércio, Serviços e Agropecuária.

Já as métricas especificadas foram ‘Admitidos’, ‘Desligados’ e ‘Saldo Movimentação’, visando à obtenção do saldo líquido da movimentação de empregados nos postos de trabalho formais em cada ano, subtraindo-se o número de desligamentos do número de admissões de empregados.

Os dados da arrecadação bruta federal foram extraídos do relatório Arrecadação das Receitas Federais - 1994 a 2021²² e equivalem às receitas administradas pela RFB (a preços correntes) mais as receitas administradas por outros órgãos, que representaram em média 3,3% do total arrecadado em cada ano.

Em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), foram reunidos dados disponibilizados pelo IBGE na página do Sistema de Contas Nacionais Trimestrais (SCNT) da internet, com valores a preço de mercado calculados pela ótica da produção, vale dizer, o somatório do Valor Adicionado Bruto e dos impostos líquidos²³.

Sobre os dados referentes à receita bruta das empresas alvo da pesquisa, foram retirados de relatórios oficiais de acordo com cada setor econômico, sendo o IBGE²⁴ a fonte para os dados da indústria, construção civil, comércio e serviços, e o MAPA²⁵ a fonte para dados da agropecuária. Os relatórios contendo as informações são os seguintes:

- a) Indústria - Pesquisa Industrial Anual (PIA);
- b) Construção Civil – Pesquisa Anual da Indústria da Construção (PAIC);
- c) Comércio – Pesquisa Anual do Comércio (PAC);
- d) Serviços – Pesquisa Anual dos Serviços (PAS); e

²² Extraído da página da RFB. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica/arrecadacao-das-receitas-federais-1994-a-2021.xlsx/view>>. Acesso em 09 set./2021.

²³ De acordo com o IBGE (2021), a ótica da produção mostra o resultado do processo de produção, menos o consumo intermediário, de cujo saldo, valor adicionado bruto por atividade econômica, somado aos impostos, líquidos de subsídios, sobre produtos resulta o PIB. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=resultados>>. Acesso em 10 set.2021.

²⁴ Relatórios disponíveis em <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/todos-os-produtos-estatisticas.html>>. Acesso em 10 set.2021.

²⁵ Relatório disponível em <<https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/politica-agricola/valor-bruto-da-producao-agropecuaria-vbp>>. Acesso em 11 set.2021.

e) Agropecuária – Valor Bruto da Produção Agropecuária (VBP).

Por fim, através de site administrado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), extraiu-se série estatística alusiva à formação bruta de capital fixo, que se refere ao cálculo do PIB pela ótica contábil da demanda e corresponde ao valor dos bens duráveis adquiridos no mercado ou produzidos por conta própria e destinados ao uso, em unidades de produção, por período superior a um ano (IPEA, 2022), em outros termos, indica a ampliação da capacidade produtiva da economia por meio de investimentos. A fonte original desses dados é o Sistema de Contas Nacionais do IBGE.

5.2.2 Tratamento de dados da variável gastos tributários

A partir deste tópico, busca-se passar das definições teóricas às definições operacionais, tornando apropriadas as variáveis escolhidas, de modo que correspondam ao problema de pesquisa e mensurem os conceitos que se pretendem interpretar (LIMA, 2016).

Um aspecto crucial para a construção adequada de uma pesquisa quantitativa é a comparabilidade dos dados a serem analisados. Para Galtung (1965), é imperativo que os dados a serem trabalhados sejam íntegros, comparáveis e devidamente classificados para que a aplicação das técnicas estatísticas atinja os objetivos almejados. Considerando que os dados secundários coletados, por terem sido consolidados para outro fim, não estão prontos para satisfazer aos objetivos desta pesquisa, tornou-se necessário o seu devido tratamento e preparo para que as técnicas de análise estatísticas pudessem ser convenientemente aplicadas.

Tendo em vista tais considerações, descreve-se a seguir as depurações efetuadas nos dados da variável gastos tributários, lembrando que os dados das variáveis arrecadação, empregos gerados, formação bruta de capital fixo, receita bruta das empresas e produto interno bruto serão analisados na forma como foram coletados, uma vez que na coleta já foram aplicados os devidos filtros. Importa esclarecer que, embora tenham sido coletados dados dos gastos tributários concedidos a partir do ano de 2001, esta pesquisa somente fará análise do período compreendido entre 2006 e 2020, porquanto a partir de 2006 iniciou-se o aumento mais significativo no uso desta modalidade de subsídio por parte do governo brasileiro, como pode ser observado na Tabela 1, que apresenta série histórica de gastos tributários federais e do PIB anuais a preços correntes desde 2001, e no Gráfico 9, que demonstra a evolução dos gastos tributários federais anuais em relação ao PIB.

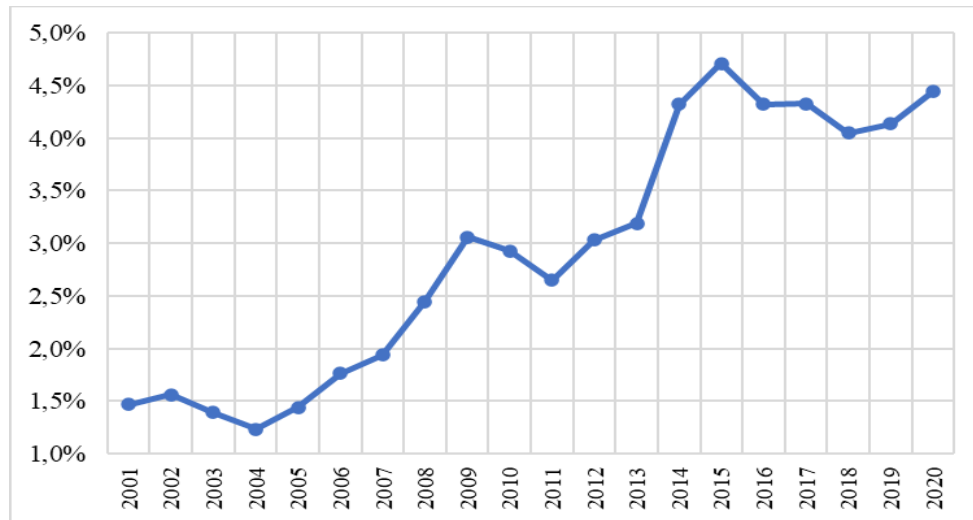
TABELA 1 - GASTOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E PIB ANUAIS A PREÇOS CORRENTES

Ano	Gastos Tributários Federais (R\$ Bilhões)	PIB (R\$ Bilhões)	GT/PIB (%)
2001	19,33	1.315,76	1,5%
2002	23,26	1.488,79	1,6%
2003	23,96	1.717,95	1,4%
2004	24,21	1.957,75	1,2%
2005	31,29	2.170,58	1,4%
2006	42,50	2.409,45	1,8%
2007	52,74	2.720,26	1,9%
2008	76,06	3.109,80	2,4%
2009	101,96	3.333,04	3,1%
2010	113,88	3.885,85	2,9%
2011	116,08	4.376,38	2,7%
2012	145,98	4.814,76	3,0%
2013	170,02	5.331,62	3,2%
2014	249,76	5.778,95	4,3%
2015	282,44	5.995,79	4,7%
2016	271,01	6.269,33	4,3%
2017	284,85	6.585,48	4,3%
2018	283,45	7.004,14	4,0%
2019	306,40	7.407,02	4,1%
2020	330,85	7.447,86	4,4%

FONTE: RFB (2021); IBGE (2021)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

GRÁFICO 9 - GASTOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS EM RELAÇÃO AO PIB NO BRASIL
A PREÇOS CORRENTES (%)



FONTE: RFB (2021); IBGE (2021)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

Devido à imensa quantidade de benefícios tributários vigentes em cada ano analisado²⁶, foram descartados aqueles que geraram valores relativamente menos expressivos e que, por este motivo, não trariam alterações significativas nos resultados. Para isso, foram desconsiderados os gastos tributários com estimativas anuais abaixo de R\$ 1 bilhão para os anos de 2006 a 2011 e de R\$ 2 bilhões para os anos de 2012 a 2020. Desta forma, por meio desses parâmetros foram expurgados o equivalente a aproximadamente 5 a 10% dos gastos tributários totais por ano, os quais são identificados como critério 1 na Tabela 2.

Outro recorte efetuado no conjunto de dados - que na Tabela 2 denomina-se critério 2 - diz respeito à premissa previamente definida, segundo a qual a análise incidiria sobre o conjunto de dados referentes a benefícios tributários concedidos a contribuintes pessoas jurídicas constituídas com fins lucrativos e que possuam potencial de geração de empregos. Assim, por não possuírem tais características, foram descartados dados referentes aos seguintes gastos tributários constantes dos DGT:

- a) Rendimentos Isentos e Não Tributáveis do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas, por serem concedidos a pessoas físicas;
- b) Deduções do Rendimento Tributável do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas, por serem concedidos a pessoas físicas;

²⁶ O DGT 2020 totaliza 148 benefícios distribuídos em 61 modalidades, que por sua vez estão distribuídos em 28 funções orçamentárias.

- c) Poupança e Títulos de Crédito do Setor Imobiliário e do Agronegócio, por serem concedidos a investidores pessoas físicas;
- d) Informática e Automação, por se tratar de concessão de crédito financeiro; e
- e) Entidades Sem Fins Lucrativos (Imunes/Isentas), exceto o benefício a associações de poupança e empréstimo, que consiste em incentivar o setor de habitação.

Excluídos os gastos tributários sem interesse para a pesquisa, detalha-se na Tabela 2 e Gráfico 10 o percentual líquido de benefícios considerados na análise de dados.

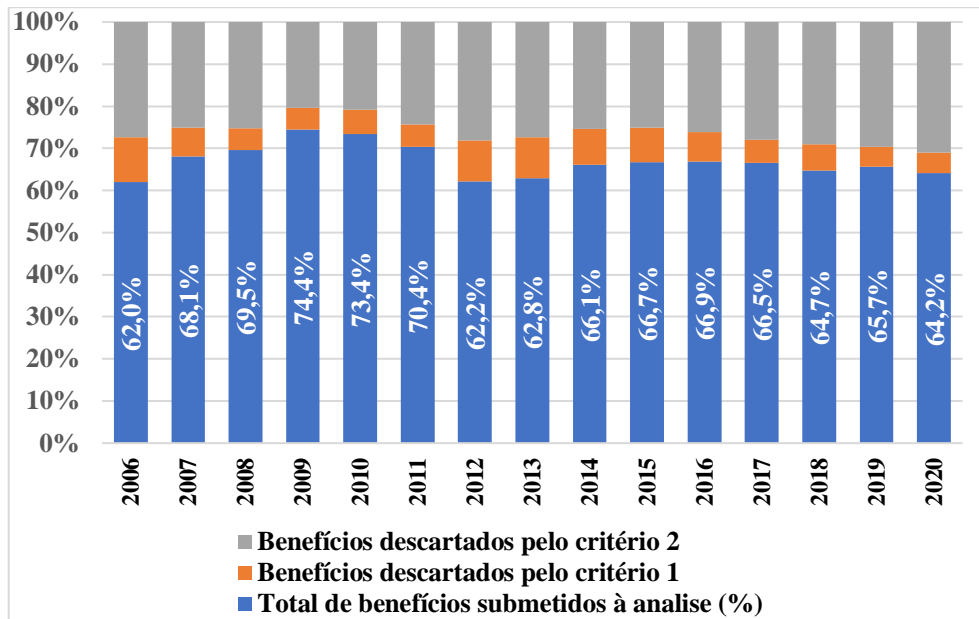
TABELA 2 - BENEFÍCIOS CONSIDERADOS NA ANÁLISE DE DADOS (%)

Ano do DGT	Benefícios descartados pelo critério 1	Benefícios descartados pelo critério 2	Total descartado %	Total de benefícios submetidos à análise %
2020	4,86%	30,99%	35,85%	64,15%
2019	4,63%	29,68%	34,31%	65,69%
2018	6,17%	29,09%	35,26%	64,74%
2017	5,51%	28,00%	33,51%	66,49%
2016	6,92%	26,15%	33,07%	66,93%
2015	8,22%	25,11%	33,33%	66,67%
2014	8,47%	25,42%	33,89%	66,11%
2013	9,81%	27,34%	37,15%	62,85%
2012	9,72%	28,10%	37,82%	62,18%
2011	5,26%	24,37%	29,63%	70,37%
2010	5,82%	20,79%	26,61%	73,39%
2009	5,22%	20,36%	25,58%	74,42%
2008	5,26%	25,20%	30,46%	69,54%
2007	6,84%	25,03%	31,87%	68,13%
2006	10,73%	27,29%	38,02%	61,98%

FONTE: RFB (2006-2020)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

GRÁFICO 10 - BENEFÍCIOS CONSIDERADOS NA ANÁLISE DE DADOS (%)



FONTE: RFB (2006-2020)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

5.2.3 Análise de dados

Esta subseção apresenta a análise de dados realizada em conformidade com os objetivos específicos traçados na pesquisa, quais sejam: i) investigar se a fruição dos incentivos fiscais pelo empregador está de alguma forma condicionada à criação de postos de trabalho; e ii) analisar os impactos da concessão dos benefícios sobre a geração e manutenção de empregos, considerando conjuntamente as variáveis principais e secundárias. Sendo assim, tornou-se conveniente subdividir a análise nas subseções a seguir.

5.2.3.1 Empregos como condição à fruição de benefícios fiscais

Conforme antecipado na subseção 5.2.1, os Demonstrativos de Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT) apresentam diversos quadros cujos dados estão organizados por classificações. Os quadros que contém os dados classificados por tributo detalham os gastos tributários, mostrando a modalidade de gasto, o valor nominal estimado, o prazo de vigência e a legislação que rege cada um deles. Essa primeira análise de dados se concentrou na averiguação da legislação de cada modalidade de gasto a fim de identificar quais os gastos tributários destinados a empresas com fins lucrativos e com potencial de geração de postos de trabalho possuem dispositivos legais que condicionam a fruição dos

benefícios à geração ou manutenção de empregos. A checagem foi feita em todos os demonstrativos desde o ano de 2006, abarcando, inclusive, gastos tributários que já tiveram seu prazo de vigência expirado.

Foram encontradas legislações de nove gastos tributários com menção sobre algum requisito de geração ou manutenção de emprego nas seguintes modalidades: “Benefícios do Trabalhador”, “Pesquisa Científica e Inovação Tecnológica”, “Emprego Verde e Amarelo” e “Indústria”. A representatividade média desses gastos identificados em relação ao total de gastos tributários no período analisado (2006 a 2020) é de 5,08% e está pormenorizado no Quadro 3.

QUADRO 3 - GASTOS TRIBUTÁRIOS CONDICIONADOS À GERAÇÃO OU MANUTENÇÃO DE EMPREGO

Nº	GASTO TRIBUTÁRIO	MODALIDADE	LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA	PARTICIPAÇÃO MÉDIA (%)
1	Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	Benefícios do Trabalhador	Lei nº 9.249/95, art. 13, V	1,96%
2	Benefícios Previdenciários e FAPI	Benefícios do Trabalhador	Lei nº 9.249/95, art. 13, V; Lei nº 9.477/97, arts. 7º e 10; Lei nº 9.532/97, art. 11, §§2º, 3º e 4º; Lei nº 10.887/04.	1,47%
3	Empresa cidadã	Benefícios do Trabalhador	Lei nº 11.770/08	0,12%
4	PAIT - Planos de Poupança e Investimento	Benefícios do Trabalhador	Decreto-Lei nº 2.292/86, art. 5º, § 2º.	0,02%
5	Programa de Alimentação do Trabalhador	Benefícios do Trabalhador	Lei nº 6.321/76, art. 1º; Lei nº 9.532/97, arts. 5º, 6º, inciso I.	0,37%
6	Previdência Privada Fechada	Benefícios do Trabalhador	Decreto-Lei 2.065/83, art. 6º; IN SRF nº 588/05, art. 17.	0,18%
7	Inovação Tecnológica	Pesquisa Científica e Inovação Tecnológica	Lei nº 11.196/05, arts. 19, 19-A, 26; Lei nº 11.487/07; Lei nº 12.546/11, art. 13; Lei nº 11.774/08, art. 4º; MP 540/11, art.13	0,79%
8	Emprego Verde e Amarelo	Emprego Verde e Amarelo	MP nº 905/2019; art. 9º.	0,03%
9	Rota 2030	Indústria	MP nº 843/18; Lei nº 13.755/18, art. 21; Decreto nº 9.557/18, art.34.	0,14%
TOTAL				5,08%

FONTE: RFB

NOTA: Dados dos DGT dos anos 2006 a 2020

Para expressar a exatidão dos fatos, a legislação relativa aos benefícios tributários contidos na modalidade denominada Benefícios do Trabalhador não prevê incentivos diretos à geração de empregos, mas à manutenção, uma vez que, pela própria natureza dos benefícios, a fruição dos benefícios só é possível caso o empregador mantenha seus funcionários. Em linhas gerais, os dispositivos legais concernentes aos gastos de nº 1 a 5 do Quadro 3 permitem que os valores destinados a custear os respectivos benefícios aos empregados sejam dedutíveis na

apuração do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Já o gasto nº 6, referente à Previdência Privada Fechada, estabelece que as entidades fechadas de previdência complementar estão isentas do IRPJ e da CSLL sobre o capital recebido.

O benefício tributário referente à Inovação Tecnológica, que consiste em deduções na apuração do IRPJ e da CSLL, também não é integralmente vinculado ao cumprimento de exigência legal para a geração ou manutenção de empregos. Em outros termos, o empregador poderá aproveitar a benesse mesmo que não gere postos de trabalho, porém, poderá incrementar o valor das deduções em função do número de contratações de empregados pesquisadores. É o que determina a Lei 11.196/05, citada a seguir, para atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, e a Lei 11.774/08 para as atividades de informática e automação.

Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei.

§ 1º A exclusão de que trata o caput deste artigo poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma a ser definida em regulamento.

Em relação ao aproveitamento do benefício Emprego Verde e Amarelo pelas empresas, havia exigências de contratação de pessoas com 18 e 29 anos de idade, para terem seu primeiro registro em Carteira de Trabalho e Previdência Social. O período de contrato amparado pelo benefício seria de no máximo 24 meses, sendo que após esse prazo, se houver interesse de continuidade do contrato com o empregado, a empresa deixará de ter o benefício fiscal. Outra restrição diz respeito ao interstício de tempo para que fossem feitas as contratações, também de 24 meses a partir da data estipulada pela norma. A Medida Provisória que conferia a possibilidade de aproveitamento do benefício tributário não foi convertida em lei pelas casas legislativas e, por conseguinte, produziu efeitos apenas durante o prazo de 120 dias a partir da publicação da Medida Provisória nº 905 de 11 de novembro de 2019.

A lei que instituiu o programa Rota 2030 estabelece como diretriz “garantia da expansão ou manutenção do emprego no setor de mobilidade e logística” (BRASIL, 2018). Através de relatório do Grupo de Acompanhamento do Programa, composto por vários representantes dos Ministérios de Estado intervenientes, foi deliberado que a meta relativa à diretriz legal seria a manutenção dos empregos diretos nas empresas habilitadas ao Rota 2030 – fabricantes de veículos e de autopeças - cujo monitoramento anual utiliza como base a

quantidade de empregos naquelas empresas no ano de 2019, primeiro ano do programa (BRASIL, 2021).

Quanto ao mais, constatou-se que a grande maioria dos benefícios tributários federais concedidos a empresas, embora justificados pelo comando constitucional de promover o desenvolvimento econômico e diminuir a desigualdade regional, são pouco objetivos em relação a exigências de contrapartida à sociedade, especialmente, de geração e manutenção de empregos. Em exposições de motivos legislativas e até nas próprias leis de regência há menções sobre diretrizes genéricas de geração de emprego, mas sem disposições objetivas que viabilizem sua avaliação direta quanto ao cumprimento. É o caso dos benefícios do programa Inova Simples criado pela Lei Complementar nº 182/21:

Art. 65-A. Fica criado o Inova Simples, regime especial simplificado que concede às iniciativas empresariais de caráter incremental ou disruptivo que se autodeclarem como empresas de inovação tratamento diferenciado com vistas a estimular sua criação, formalização, desenvolvimento e consolidação como agentes indutores de avanços tecnológicos e da geração de emprego e renda.

Outros exemplos de pouca objetividade legislativa na exigência de geração e manutenção de empregos constam das leis que definem diretrizes e incentivos fiscais para o desenvolvimento regional, embora algumas delas remetam a órgãos executivos específicos a incumbência de avaliar tecnicamente e aprovar projetos em setores prioritários. É o caso dos benefícios do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de isenção do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), concedidos aos empreendimentos que se implantarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem no Nordeste e na Amazônia (BRASIL, 1999). Por sua vez, a legislação dos incentivos do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de mercadorias na Zona Franca de Manaus determinam a submissão de projetos industriais ao Conselho de Administração da Suframa para análise, cuja metodologia atualmente considera apenas a expectativa de empregos apresentada nos projetos empresariais (BRASIL, 2021).

Pelo exposto nesta subseção, percebe-se que a atual estrutura do sistema de benefícios de natureza tributária às empresas lucrativas se mostra excessivamente tímida na indução da geração de empregos pelas empresas beneficiárias, revelando pouca atenção a essa importante demanda social. Os raros benefícios encontrados com alguma menção explícita em termos de empregos, dedicam-se mais à manutenção dos empregos existentes sem estratégias para a expansão dos postos de trabalho.

Os achados referentes a incentivos cuja legislação preveja algum tipo de avaliação ou controle das contrapartidas empregatícias remetem essa competência a órgãos do poder

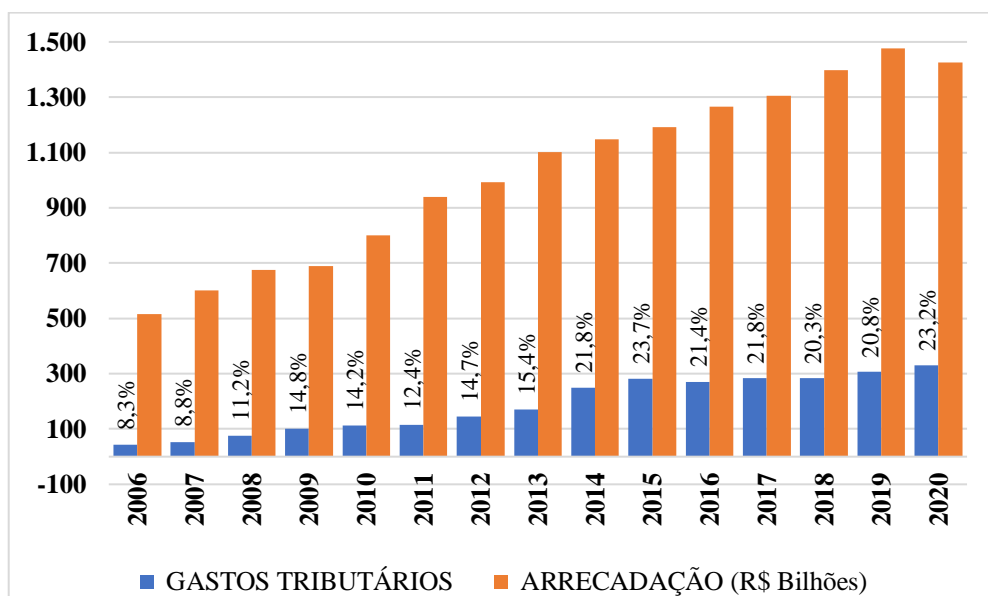
executivo, o que pode imprimir um caráter subjetivo à análise de projetos de investimento vinculados ao gozo dos benefícios, colocando em risco os princípios de impessoalidade do processo avaliativo.

Os incentivos fiscais, normalmente setoriais e regionais, disponibilizados para estimular o investimento privado têm seus custos razoavelmente bem medidos e estimados no Brasil, pois subsidia o planejamento orçamentário aprovado pelo Poder Legislativo. De acordo com os relatórios do DGT, a medição é realizada em cada benefício individualmente, utilizando o método de “perda de arrecadação” que, resumidamente, simula uma tributação normal sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram, ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes (BRASIL, 2021). Esse método é o mais utilizado entre os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Por outro lado, a mensuração sistemática dos benefícios sociais e econômicos obtidos a partir dos incentivos concedidos praticamente inexistente, restando apenas as estatísticas normalmente apresentadas de forma difusa por órgãos e institutos especializados das áreas social e econômica. Essa ausência de verificação específica das contrapartidas geradas pelos gastos tributários deve-se muito à lacuna deixada pelas próprias normas legais que não requisitam o cumprimento de compensações em prol do mercado de trabalho.

5.2.3.2 Análise estatística dos dados

GRÁFICO 11 - GASTOS TRIBUTÁRIOS EM RELAÇÃO À ARRECADAÇÃO FEDERAL TOTAL



FONTE: RFB (2021); IBGE (2021)

Como pontuado na seção 5.2.2, a partir de 2006 a utilização dos benefícios tributários pelo governo brasileiro como instrumento da política econômica teve um aumento relativo importante quando confrontado com o PIB e com a arrecadação federal. O Gráfico 11 indica que, no intervalo de quinze anos, a participação dos gastos tributários totais quase triplicou, elevando, por conseguinte, o peso tributário sobre os contribuintes não beneficiários de desonerações, já que os governos têm buscado o atingimento de metas de arrecadação. Nesse sentido, torna-se imperativo contrabalançar o fardo tributário direto e indireto entre as classes sociais e os segmentos econômicos, evitando mais um fator de desigualdade na distribuição de renda e riqueza. Além disso, o alto custo desse mecanismo de gasto precisa viabilizar a geração de empregos como uma das estratégias de resgate da justiça fiscal e social.

Outro ponto que desperta a atenção é a comparação entre o comportamento das variáveis acumuladas de gastos tributários, investimentos, empregos gerados e receita bruta das empresas dos setores primário, secundário e terciário contidas no recorte estabelecido neste estudo. O Gráfico 12 compara as taxas de variação acumulada a cada ano, tomando como ponto de partida os valores referentes ao ano de 2006, deflacionados pelo IPCA para o ano base 2020²⁷.

Enquanto os gastos tributários direcionados às pessoas jurídicas com fins lucrativos saltaram quase quatro vezes de 2006 a 2020, a receita bruta do conjunto de empresas analisadas acumulou um aumento real de 49%, com um comportamento bastante similar à variação dos investimentos no mesmo período, confirmando que as empresas investiram mais em função da expectativa de demanda futura do que em decorrência das políticas de desonerações tributárias, as quais prestaram-se primordialmente para o aumento das suas margens de lucro. Por sua vez, a variação na geração de empregos experimentou uma forte volatilidade, encontrando-se, até o período pré-pandêmico, em um patamar deveras negativo, tendo sua situação agravada bruscamente com o advento da crise sanitária.

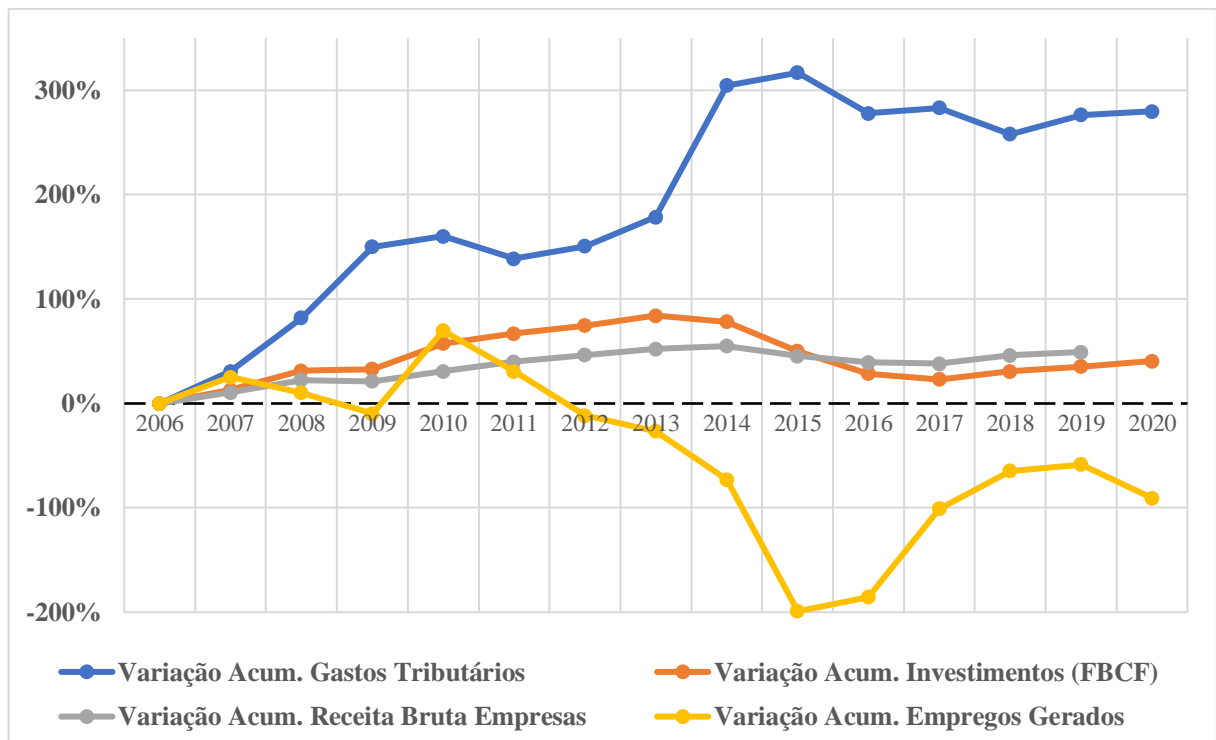
Logicamente, não se pretende subsumir uma relação de causalidade absoluta entre as variáveis, porém, a associação entre a elevação do faturamento das empresas e o crescimento do produto, proporcionado pelo investimento público e/ou privado, é fato, conforme se observa no Gráfico 13, que indica um coeficiente de correlação de Pearson²⁸ de 0,99 entre as variáveis

27 Até a data de elaboração dessa análise (fev.2022), não houve a publicação dos dados oficiais referentes à variável Receita Bruta das empresas para o ano de 2020. Portanto, o Gráfico 12 considerou o período de 2006 a 2019 para essa variável.

28 Medida de associação estatística desenvolvida por Karl Pearson. A correlação mensura a direção e o grau da relação linear entre duas variáveis quantitativas” (Moore, 2007).

PIB e Receita Bruta no período, através da aplicação da técnica de regressão linear simples. Ora, se é admissível que houve investimento no período capaz de promover crescimento do produto e do faturamento das empresas no período, ainda que tímidos, há que se reconhecer uma distorção em relação à geração de empregos, que teoricamente é um dos objetivos da política econômica e de incentivos de natureza tributária. É certo que outros fatores influenciam na criação de postos de trabalho, porém, é fundamental que diretrizes governamentais sejam traçadas para o uso dos mecanismos de estímulos fiscais a fim de que seja possível enfrentar um dos principais flagelos da sociedade brasileira: o desemprego em massa.

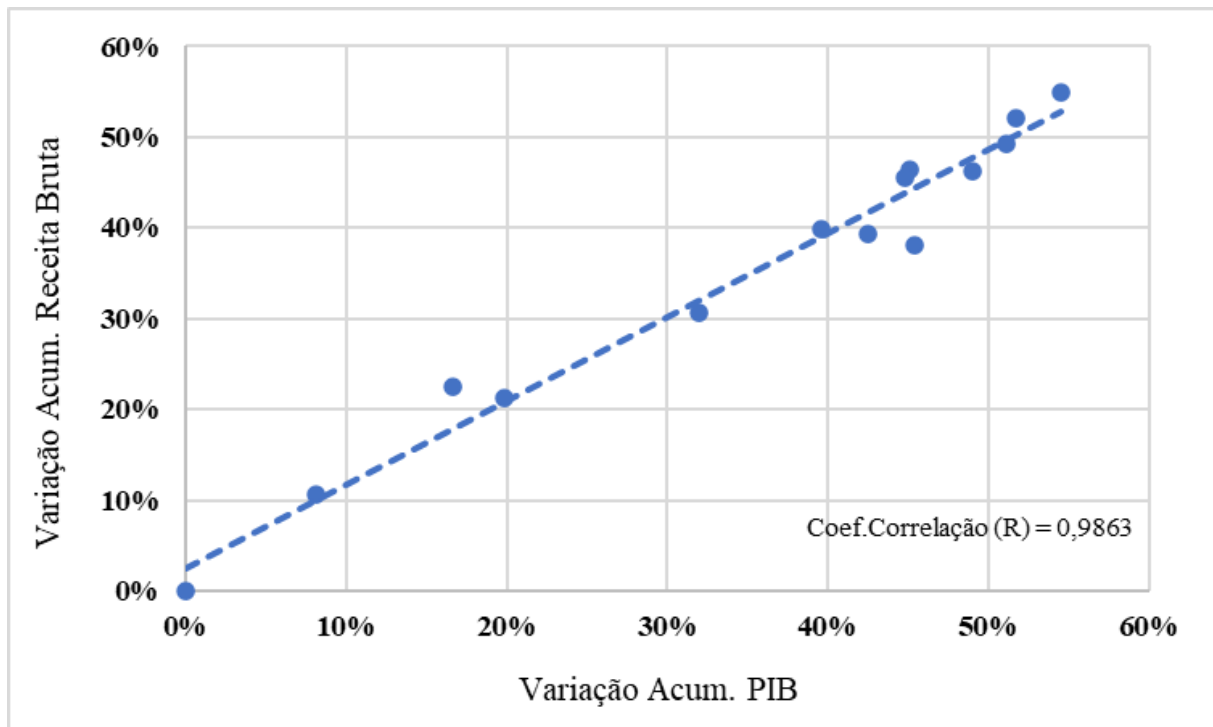
GRÁFICO 12 - VARIAÇÃO ACUMULADA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS, RECEITA BRUTA, INVESTIMENTOS E EMPREGOS GERADOS.



FONTE: RFB (2021); IBGE (2021); CAGED (2021)

NOTA: Adaptado pelo autor (2021)

GRÁFICO 13 - REGRESSÃO LINEAR SIMPLES: CORRELAÇÃO ENTRE PIB TOTAL E RECEITA BRUTA DAS EMPRESAS

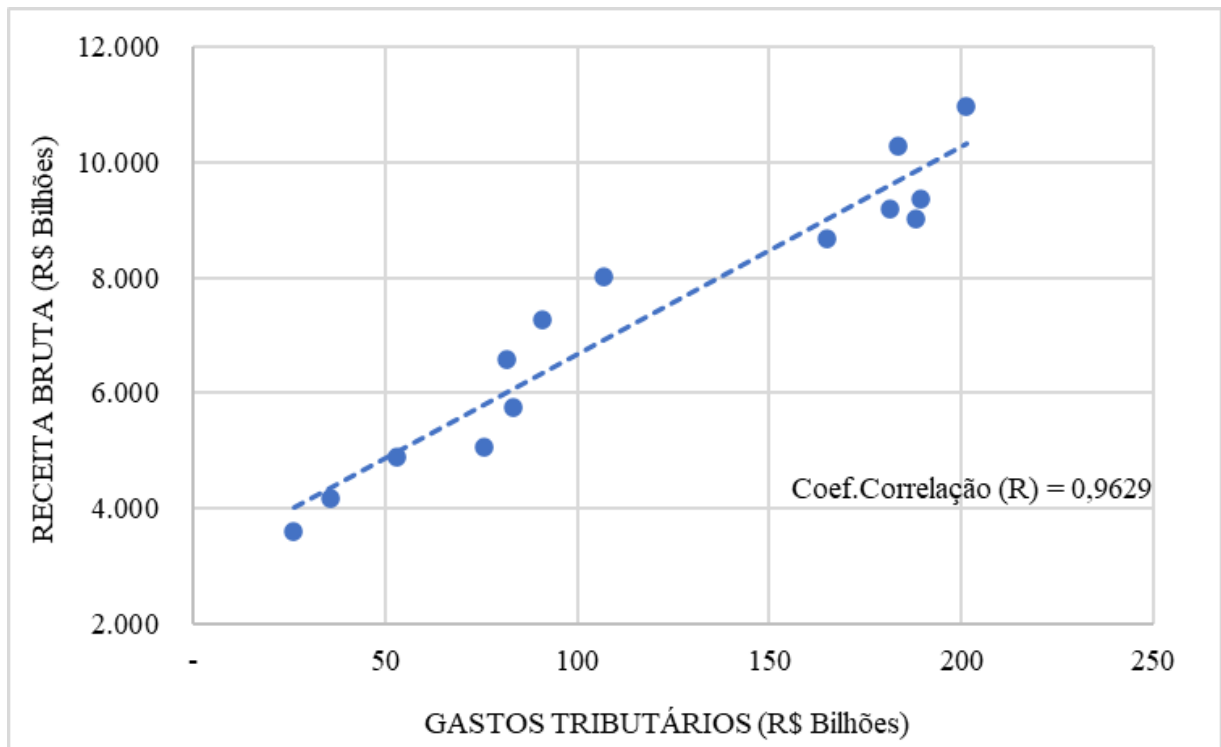


FONTE: O autor (2021)

O emprego da técnica estatística de regressão linear simples possibilita mensurar o grau de relacionamento entre duas variáveis (MOORE, 2007). Nas análises que se seguem, foram utilizadas as variáveis gastos tributários, receita bruta, formação bruta de capital fixo e empregos gerados, coletados e prospectados de acordo com o recorte proposto pela pesquisa. Cada aplicação da técnica envolveu duas variáveis, portanto, foram feitas quatro medições com o objetivo de estimar o impacto que o aumento ou redução no valor de uma variável gerou no valor da outra.

Primeiramente, analisou-se o comportamento relacional entre as variáveis gastos tributários e receita bruta. O Gráfico 14 aponta o coeficiente de correlação positivo de 0,9629, indicando uma forte e sugestiva relação estatística entre os gastos tributários concedidos às empresas analisadas e a receita bruta por elas auferida. É de se supor que na atual configuração tributária brasileira, o faturamento das empresas aumenta à medida que se elevam as concessões dos benefícios tributários federais. Não se pretende estabelecer uma conexão causal entre tais variáveis, pois isso dependeria também de outros fatores, porém, o grau de associação atingido conduz à interpretação de que o aumento da concessão de incentivos ao empresariado favorece as condições de produção e de mercado.

GRÁFICO 14 - CORRELAÇÃO ENTRE GASTOS TRIBUTÁRIOS E RECEITA BRUTA DAS EMPRESAS

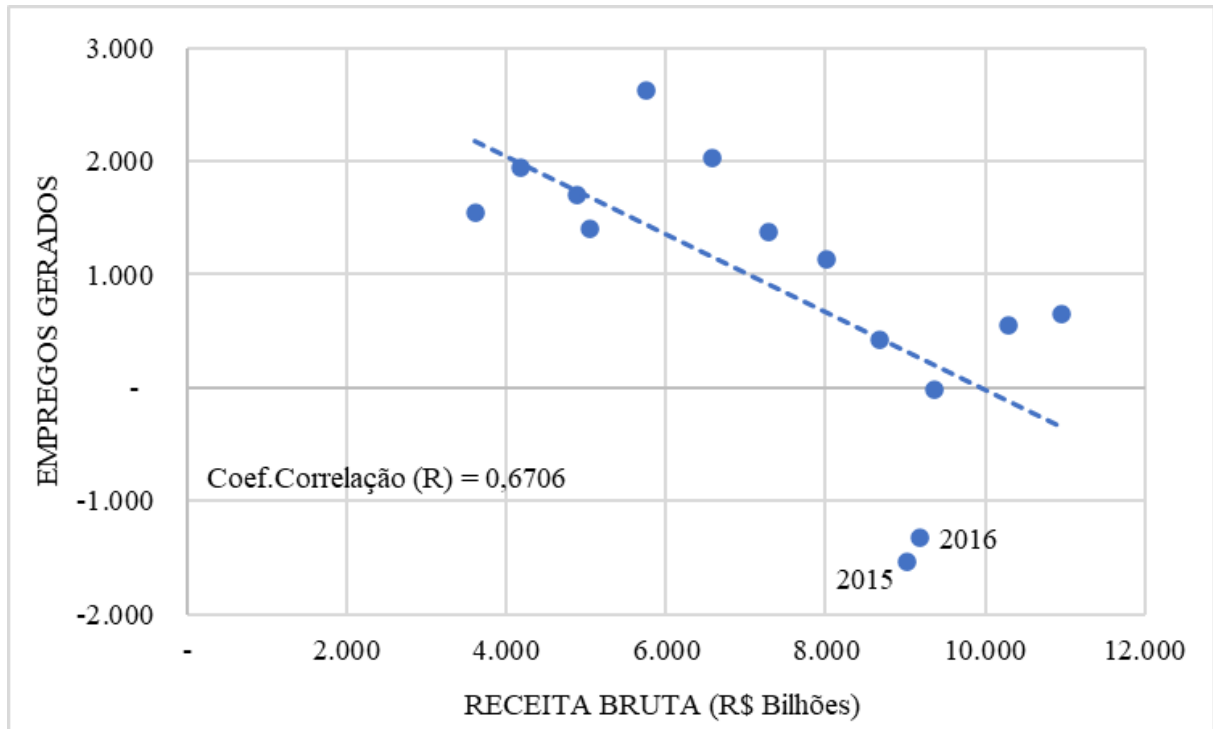


FONTE: O autor (2021)

A segunda medição se refere à associação entre as variáveis receita bruta das empresas e os empregos gerados no período em análise. A aplicação da técnica de regressão, exposta no Gráfico 15, resultou no coeficiente de correlação negativa moderada de 0,6706. Portanto, a suposição de que o aumento no faturamento das empresas contribuiu para a redução na criação de postos de trabalho, por si só, não pode ser descartada tampouco evidenciada, pois dependeria da conjugação de uma série de fatores exógenos.

Através de um olhar mais metucioso do Gráfico 15, observa-se que há dois valores negativos no eixo dos empregos gerados, que são exatamente os pontos referentes aos anos de 2015 e 2016 (ver Gráfico 12), em que ocorreu uma mudança radical no regime de política econômica do governo brasileiro, que contraiu bruscamente a demanda efetiva e elevou o desemprego no país (SERRANO, SUMMA, 2018). Interessante perceber que, mesmo com a alteração na postura política do então governo, a receita bruta das empresas manteve sua evolução sem desvios significativos.

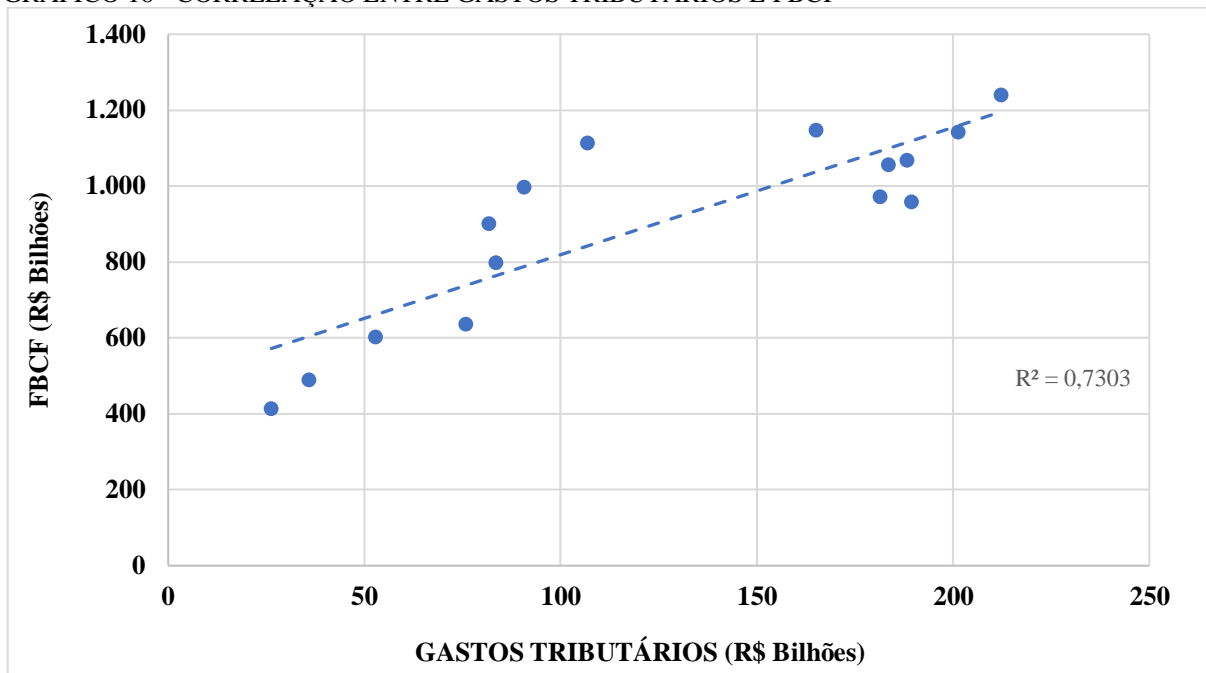
GRÁFICO 15 - CORRELAÇÃO ENTRE RECEITA BRUTA DAS EMPRESAS E EMPREGOS GERADOS



FONTE: O autor (2021)

Passa-se agora a analisar a combinação dos dados das variáveis gastos tributários federais e formação bruta de capital fixo (FBCF) que, teoricamente, deveriam guardar estreita correlação, tendo em vista que a instituição da maioria dos benefícios tributários federais em análise – considerando os filtros aplicados – pressupõem, em suas exposições de motivos legislativos, a ampliação da capacidade produtiva do beneficiário através de investimentos em ativos fixos. Conforme o Gráfico 16, a aplicação da técnica de regressão mostrou um coeficiente de correlação forte e positivo de 0,8546, indicando que, nos últimos 15 anos, os investimentos privados se elevaram à medida em que os gastos tributários aumentaram. A princípio, há um indicativo de que a concessão de benefícios tributários sensibilizou a iniciativa privada, sobretudo entre os anos de 2010 a 2014. O resultado encontrado reforça o princípio de que o investimento privado possui um caráter induzido, além de depender, obviamente, da demanda e do estado de confiança do empresário. Ao retomar a discussão da subseção 5.8 ilustrada pelos Gráficos 7 e 8, nota-se que apesar da manutenção do nível de benefícios tributários concedidos, houve um arrefecimento do investimento privado devido à insegurança trazida pela crise de 2015. Neste sentido, infere-se que os incentivos fiscais outorgados para estímulos ao investimento converteram-se, a partir de 2015, em subsídios para aumentar as margens de lucros dos capitalistas e a desigualdade de renda.

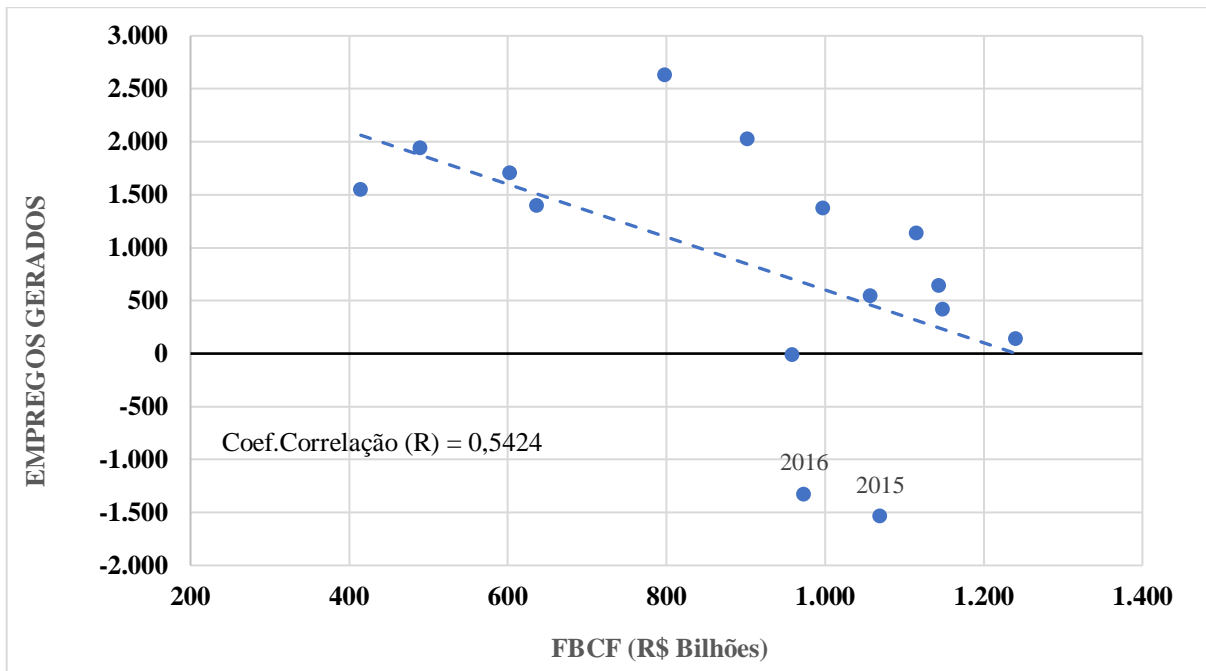
GRÁFICO 16 - CORRELAÇÃO ENTRE GASTOS TRIBUTÁRIOS E FBCF



FONTE: O autor (2021)

Quando se analisam as renúncias fiscais que objetivam incentivar o investimento, não há como prescindir a questão da geração e manutenção de empregos. Sob a influência do ambiente econômico, o investimento impulsiona o emprego e ambos são inerentes entre si. Para o período em estudo, foi aplicada a regressão linear entre a evolução dessas duas variáveis gerando um resultado – de certa forma surpreendente - de uma correlação fraca e negativa de 0,5424 entre as variáveis, significando que o aumento dos investimentos não foi o suficiente para elevar a geração de empregos. O Gráfico 17 ilustra a falta de padrão no comportamento das variáveis em comento.

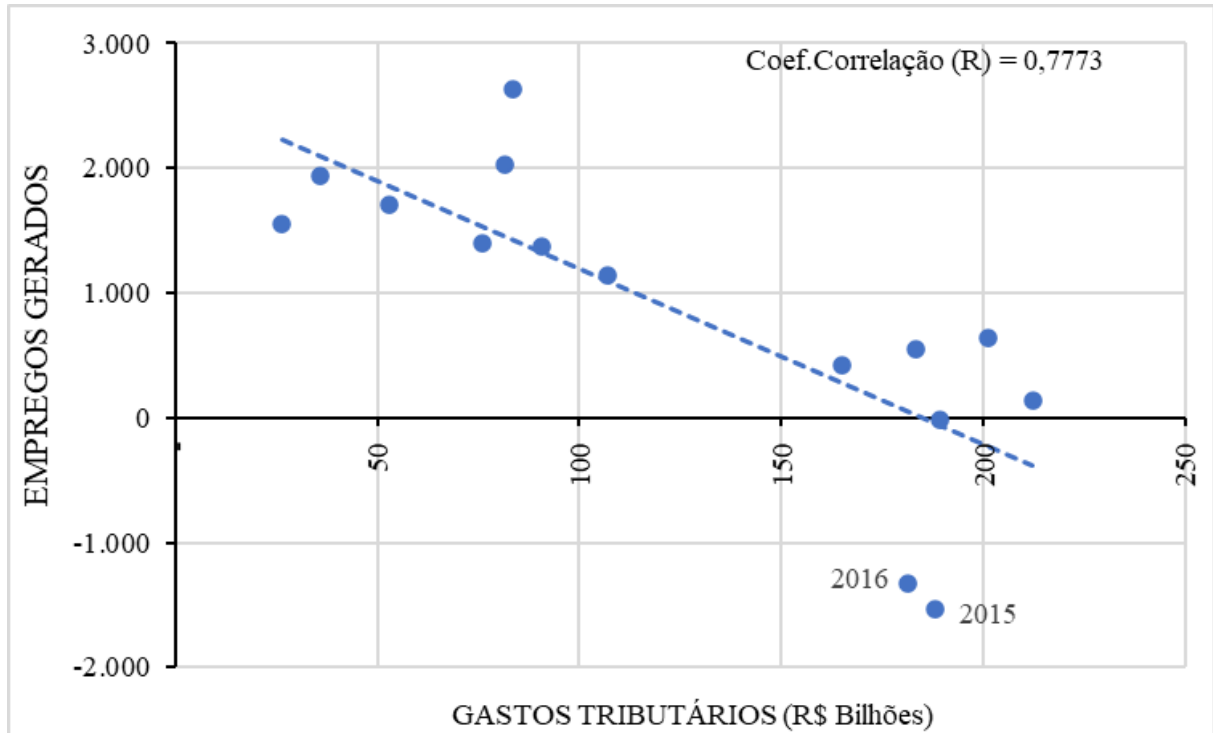
GRÁFICO 17 - CORRELAÇÃO ENTRE FBCF E EMPREGOS GERADOS PELAS EMPRESAS



FONTE: O autor (2021)

Por fim, procedeu-se ao exame da associação que se estabelece entre os gastos tributários concedidos e os empregos gerados pelas empresas, conforme consolidado no Gráfico 18. A medição estimou um coeficiente de correlação forte e negativo de 0,7773. Repita-se, a regressão linear simples é um instrumento de auxílio e direcionamento e não expressa a condição de causalidade entre as variáveis, pois as estatísticas devem ser observadas simultaneamente com a realidade. Sem a pretensão de afirmar a existência de interdependência entre as duas variáveis, pode-se verificar que os empregos gerados se reduziram conforme se elevaram as concessões de benefícios tributários. Em outros termos, os gastos tributários não são causadores diretos do aumento do desemprego, contudo, o cenário que se apresentou no período averiguado mostrou que os incentivos tributários às empresas que, em tese, são concedidos para estímulo ao investimento e, conseqüentemente, à criação de postos de trabalho, não atingiu este último objetivo. O resultado inexpressivo demonstra a ineficiência das desonerações para impulsionar a geração de empregos. Assim como na análise anterior, a medição dos dados mostra a geração de emprego destoando negativamente nos anos de 2015 e 2016, enquanto os níveis dos gastos tributários se mantiveram positivos e relativamente constantes.

GRÁFICO 18 - CORRELAÇÃO ENTRE GASTOS TRIBUTÁRIOS CONCEDIDOS E EMPREGOS GERADOS PELAS EMPRESAS



FONTE: O autor (2021)

Pelo exposto nesta última análise, que permeia o cerne da presente pesquisa, infere-se que benefícios implementados com propósitos específicos, mas desprovidos de cláusulas capazes de avaliar e controlar as contrapartidas do setor empresarial, acabam se tornando integral ou parcialmente ineficazes, desviando a finalidade dos recursos públicos, ampliando a concentração de renda e prejudicando os princípios de justiça fiscal e tributária.

As estatísticas escancaram a inércia instalada no sistema tributário brasileiro, que favorece as corporações concentradoras de riqueza - que detêm o poder político - e deterioram as contas públicas. É nítida a necessidade de uma ampla reforma tributária que torne a tributação progressiva e que contemple a eliminação de diversos benefícios tributários caros e ineficazes para o conjunto da sociedade, bem como a revisão dos normativos regulamentadores que atualmente negligenciam o controle e a mensuração de resultados e objetivos de incentivos concedidos, os quais, em muitos casos, sequer determinam prazo para seu usufruto. Ademais, urge a revisão das regras do teto de gastos - que limitam despesas públicas com políticas sociais - e a supressão de gastos tributários do orçamento, dando espaço para a ampliação dos investimentos públicos diretos a fim de dinamizar a economia, gerar emprego e renda e induzir o investimento privado.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora os governos brasileiros tenham utilizado intensamente as renúncias tributárias como instrumento da política econômica sob a justificativa de estimular o crescimento e gerar emprego e renda, o país tem testemunhado frequentes quedas no nível de emprego formal e a precarização do mercado de trabalho. Diante desse dilema, a presente dissertação teve como objetivo verificar a eficácia das políticas públicas de concessão de benefícios tributários federais em termos de geração e manutenção de empregos formais nos últimos quinze anos no Brasil, considerando-se os setores primário, secundário e terciário. Além de observar os impactos das desonerações sobre o emprego, as análises tiveram o propósito de examinar a existência de disposições explícitas que condicionassem o aproveitamento dos benefícios concedidos à geração e manutenção de postos de trabalho.

Percorrendo o histórico dos benefícios tributários no Brasil, observou-se que desde 2004 tais renúncias passaram a ser associadas à lógica orçamentária, reforçando a noção de que as desonerações concedidas implicam despesas para o Estado, com objetivos similares aos gastos diretos, exigindo sua alocação no orçamento público. Daí a adoção do termo ‘gastos tributários’ pelas instituições nacionais. Então, a presente pesquisa buscou atingir o objetivo geral de avaliar a efetividade e adequação das desonerações, concluindo pela ineficácia das políticas adotadas e desvio de finalidade na maior parte do período examinado. Além dos níveis de empregos criados em flagrante desproporção em relação aos das renúncias tributárias suportadas pela sociedade, as avaliações estatísticas indicaram a elevação da concentração de renda e riqueza. Quanto ao objetivo geral de investigar a existência de obrigatoriedade da criação de postos de trabalho para a fruição dos benefícios pelas empresas, a pesquisa serviu-se das leis instituidoras e respectivas exposições de motivos para concluir que, apesar de fundamentados para promover o desenvolvimento econômico e diminuir desigualdades, o atual sistema de benefícios de natureza tributária não induz as empresas lucrativas beneficiárias à criação de empregos, pois foi constatado que são raros os gastos tributários cuja legislação faça menção sobre algum requisito que exija dos beneficiários medidas para a geração ou manutenção de emprego.

A metodologia para o alcance dos propósitos traçados apoiou-se não apenas nos dados quantitativos coletados das fontes oficiais – gastos tributários, empregos gerados, investimentos, receita bruta, arrecadação e produto interno - mas também na observação da conjuntura macroeconômica de cada governo federal a partir de 2001, buscando entender as estratégias em cada gestão governamental e sua conexão com os dados estatísticos. Ao não se

restringir à rigidez dos números, a pesquisa pretendeu trazer ao debate a realidade que cercou o processo de formulação e implementação das políticas públicas de desonerações tributárias nos períodos estudados.

Preliminarmente à aplicação das técnicas estatísticas sobre as variáveis envolvidas, houve a delimitação do escopo para a análise de dados, estabelecendo como foco o conjunto de dados referentes às pessoas jurídicas com fins lucrativos que possuam potencial de geração de empregos. Tal premissa foi útil para testar e confirmar a hipótese de que a concessão de benefícios tributários federais tem se revelado como um mecanismo que – com a estrutura existente no período - privilegia minorias capitalistas, ficando demonstrado, principalmente a partir de 2014, que se prestou a ampliar as margens de lucros das empresas em detrimento do interesse público de ordem econômica e social, em especial das classes trabalhadoras. Restou escancarada a inércia instalada no sistema tributário brasileiro, que prejudica as contas públicas e favorece as corporações concentradoras de riqueza e detentoras do poder político.

Importante ressaltar uma limitação detectada no levantamento dos dados da variável gastos tributários, mais especificamente na metodologia utilizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para a mensuração, ou melhor, para a estimação das desonerações. É que o método denominado “perda de arrecadação” calcula a previsão de renúncias com base na simulação de uma tributação normal que ocorreria caso as operações não fossem desoneradas, contemplando somente o efeito da redução da respectiva receita, mantendo os outros fatores constantes. Ocorre que neste cálculo não se considera qual seria o comportamento dos intervenientes nas operações caso não existisse o benefício fiscal. Além disso, os gastos tributários são calculados de forma isolada e não levam em conta eventuais impactos que a extinção de um gasto pode causar no cálculo de outro gasto tributário.

Dada a magnitude e complexidade da matéria tributária, ficou evidente, na trajetória desta pesquisa, que alguns pontos permeados merecem aprofundamento visando ao avanço científico da temática. Uma das possibilidades seria investigar a influência dos benefícios na geração de empregos de forma segregada por setores econômicos. Dadas as peculiaridades de cada segmento, é possível que: i) determinado setor econômico seja proporcionalmente mais contemplado com incentivos fiscais do que outro; ii) algum setor seja mais atingido pela dinâmica tecnológica e, com isso, apresente maior propensão a suprimir postos de trabalho; ou iii) algum setor se desenvolva mais/menos do que outro, abrindo mais/menos vagas de emprego. Assim, é factível o surgimento de achados que permitam progressos ainda maiores da ciência em direção à realidade.

Uma abordagem que teria o condão de complementar o tema aqui discutido seria investigar com mais profundidade a política de desoneração da folha de salários, introduzida em 2011, que alterou a base de cálculo da Contribuição Previdenciária com o intuito prioritário de reduzir os custos com os trabalhadores de setores que demandam mão de obra intensiva, aumentando sua competitividade no mercado.

Outra possibilidade oportuna, ligada aos benefícios tributários referentes às contribuições sociais que foram muito utilizados pelos governos nos últimos quinze anos, seria investigar os reflexos de sua concessão na composição da carga tributária, pois paira a dúvida quanto à origem dos recursos que os substituem na arrecadação. A princípio, por pesarem mais sobre o consumo (indiretos), fica a impressão de que as renúncias desses tributos são positivas, todavia, torna-se conveniente confirmar se a arrecadação que os compensam advém de tributos sobre renda e patrimônio (diretos).

De todo o exposto, conclui-se que a conjugação dos resultados obtidos pela presente pesquisa demonstra que os governos brasileiros têm realizado políticas públicas de concessão de benefícios tributários de modo pontual e reativo às condições conjunturais, não se atentando a aspectos de ordem sistêmica. O país dispõe de um largo espaço para formular e implementar políticas públicas que contemplem de forma integrada questões orçamentárias, tributárias e sociais. É notório que a configuração do Sistema Tributário Nacional e a forma como têm sido delineadas as desonerações tributárias nos últimos quinze anos foram pouco efetivos no combate ao desemprego e às desigualdades sociais. A experiência brasileira mostra que diversos comandos constitucionais foram preteridos e as decisões políticas na área de incentivos tributários privilegiaram elites com maior poder econômico e político, mantendo a regressividade do sistema.

Urge, portanto, a realização de uma reforma tributária de caráter progressivo que resgate o espírito da Constituição de 1988 – com foco no estado de bem-estar social - e que estabeleça o fim de gastos indiretos com desonerações tributárias infrutíferas em termos de crescimento econômico e geração de empregos, abrindo oportunidade para a expansão de gastos diretos com investimentos públicos imprescindíveis. Entretanto, a manutenção de incentivos fiscais eficientes são plenamente aceitáveis como bons instrumentos da política econômica, desde que planejados com propósitos e vigência bem definidos, com previsão objetiva de condições para aproveitamento pelos beneficiários e, principalmente, com mecanismos de controle e avaliação que garantam efetividade, economicidade e reciprocidade dos benefícios.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R.; PINTO, V. da C. **Composição da desoneração (completa) da folha de salários**. IBRE/FGV, n. 41. 2014. Discussão.

AFONSO, J. R. R.; SOARES, J. M.; CASTRO, K. P. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro**: Livro branco da tributação brasileira. Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), n. 265, 2013. Discussão.

AMARO, L. da S. **Direito Tributário Brasileiro**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ARAÚJO, C. A. Á. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**, v. 12, n.1, p. 11-32, 2006. Disponível em <<https://www.seer.ufrgs.br/emquestao/article/view/16>>. Acesso em 06 out. 2021.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Relatório Focus, DE 04 jan. 2019. Brasília: BACEN, 2019. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/content/focus/focus/R20190104.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BERG, J. et al. **World Employment and Social Outlook: trends 2021**. Geneva: ILO, 2021.

BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 26 jan. 2022.

_____. Conselho de Administração da Suframa (CAS). Resolução nº 204, de 06 de agosto de 2019. Dispõe sobre a apresentação, análise, aprovação, acompanhamento de projetos industriais. **Diário Oficial da União**, Brasília, n. 153, 09 de ago. 2019. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-n-204-de-6-de-agosto-de-2019-209841337>. Acesso em 07 out. 2021.

_____. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, n. 113, 16 jun. 2010, retificado em 25 jun. 2010. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em 10 jun. 2022.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 04 mai. 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em 09 set. 2021.

_____. Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018. Institui o Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 237, 11 dez. 2018. Seção 1, p. 21.

_____. Ministério da Agricultura. **Valor Bruto da Produção Agropecuária**. Disponível em: <<https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/politica-agricola/valor-bruto-da-producao-agropecuaria-vbp>>. Acesso em 11 set.2021.

_____. Ministério da Fazenda. Banco Central do Brasil. Ofício Presi-2002/159. Brasília, DF, 16 jan. 2002. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/content/controleinflacao/controleinflacao_docs/carta_aberta/carta2001-2000-1999.pdf>. Acesso em 19 jan. 2022.

_____. Ministério da Economia. **Relatório Anual do Programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística**. ME, jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/competitividade-industrial/setor-automotivo/documentos-rota-2030/relatorio-anual-programa-rota-2030_2019/view>. Acesso em 07 out. 2021.

_____. Ministério da Economia. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. **Orçamento de subsídios da União 2021**. Brasília: Ministério da Economia, 2021. Relatório.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) 2006-2021**. Brasília: Ministério da Economia, 2021. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>>. Acesso em 07 out. 2021.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários 2021**. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/Informacoes_metodologicas>. Acesso em 07 out. 2021.

_____. Ministério do Trabalho e Previdência. **Programa de Disseminação das Estatísticas do Trabalho**. Brasília: MTE, mar. 2021. Disponível em: <<http://pdet.mte.gov.br/novo-caged/novo-caged-2020/novo-caged-dezembro-2020>>. Acesso em 09 set./2021.

_____. Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 26 nov. 1999. Dispõe sobre a contribuição previdenciária do contribuinte individual, o cálculo do benefício e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9876.htm. Acesso em 12 set. 2021.

_____. Senado Federal. **Proposta de sistema tributário**. Brasília/DF: Senado Federal–Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

BURMAN, L. E. Is the tax expenditure concept still relevant?. **National Tax Journal**, v. 56, n. 3, p. 613-627, 2003.

CARVALHO, L. **Valsa brasileira: do boom ao caos econômico**. São Paulo: Todavia, 1ª ed., 2018.

CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias. **Manual de boas práticas na medição dos gastos tributários: uma experiência iberoamericana**. Panamá, República de Panamá: CIAT, 2011.

CORCELLI, C. **Gastos tributários e crescimento econômico no Brasil entre 2004 a 2015: uma avaliação empírica**. Cadernos de finanças públicas, v. 20, n. 3, 2020.

DALTO, F. A. S.; GERIONI, E. M.; OMIZZOLO, J. A.; DECCACHE, D.; CONCEIÇÃO, D. N. **Teoria Monetária Moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas**. Fortaleza: Nova Civilização, 2020.

DE PAULA, L. F. ; VAZ, C.; LANGE NETTO, P. Economia brasileira: no caminho do “velho normal”. **A terra é redonda**, 2021. Disponível em < <https://aterraeredonda.com.br/tag/camila-vaz/>>. Acesso em 10 out. 2021.

DEVARAJAN, S.; SWAROOP, V.; ZOU, H. The composition of public expenditure and economic growth. **Journal of Monetary Economics**, v. 37, n. 2, p. 313–344, 1996.

DIEESE. Política de Desenvolvimento Produtivo: Nova Política Industrial do governo. **Nota Técnica nº 67**, mai. 2008. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2008/notaTec67PoliticaDesenvolvimento.pdf>. Acesso em 10 out. 2021.

DOS SANTOS, F. A.; LOPREATO, F. L. C. **O novo consenso em macroeconomia no Brasil: a política fiscal do Plano Real ao segundo Governo Lula**. Campinas: Unicamp, 2016. Discussão.

DUTRA, R. Q.; JESUS, S. C. S. de. Medida provisória n. 905/2019 Programa Verde Amarelo: a reforma dentro da reforma trabalhista. **Trabalho, Educação e Saúde**, v. 18, 2020.

FARINHA, C. I. C. **O benefício fiscal à criação de emprego no sistema fiscal português: análise normativa e jurisprudencial**. Orientadora: Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis.

2019. Tese (Doutorado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial) - Instituto Politécnico de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Coimbra, 2018.

FEIL, F. de F. **Comparação das políticas macroeconômicas e de transferências de renda e do papel do Estado dos governos Fernando Henrique Cardoso e Luis Inácio Lula da Silva**. 124 f. Dissertação (Mestrado em Economia), Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/96700?show=full>>. Acesso em 06 out. 2021.

FERRARI FILHO, F.; CUNHA, A. M.; BICHARA, J. da S. Brazilian countercyclical economic policies as a response to the Great Recession: a critical analysis and an alternative proposal to ensure macroeconomic stability. **Journal of Post Keynesian Economics**, v. 36, n. 3, p. 513-540. Londres, 2014.

GALTUNG, J. La matriz de datos. In: **Teorías y métodos de la investigación social**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1965.

GERACY, I. V. S.; CORSEUIL, C. H. L.; DA SILVEIRA, F. G. **Desonerações do imposto sobre produtos industrializados e seus impactos sobre o mercado de trabalho**. Brasília: Ipea, 2019. Discussão.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Coordenação de População e Indicadores Sociais. **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

_____. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua)**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9173-pesquisa-nacional-por-amostra-de-domicilios-continua-trimestral.html?t=series-historicas>>. Acesso em 18 set. 2021.

_____. **Sistema de Contas Nacionais Trimestrais (SCNT)**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=resultados>>. Acesso em 10 set.2021.

_____. **Sistema de Contas Nacionais Trimestrais (SCNT)**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa>. Acesso em 10 set.2021.

_____. **Pesquisa Anual do Comércio (PAC)**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/comercio/9075-pesquisa-anual-de-comercio.html?=&t=o-que-e>>. Acesso em 10 set. 2021.

_____. **Pesquisa Anual da Indústria da Construção (PAIC)**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/industria/9018-pesquisa-anual-da-industria-da-construcao.html?=&t=o-que-e>>. Acesso em 10 set. 2021.

_____. **Pesquisa Industrial Anual - Empresa (PIA-Empresa)**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/industria/9042-pesquisa-industrial-anual.html?t=destaques>>. Acesso em 10 set. 2021.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Dados macroeconômicos e regionais**. Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br>>. Acesso em 18 fev. 2022.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KEYNES, J. M. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**, São Paulo: Nova Cultural, 1985.

KINGDON, J. K. **Agendas, Alternatives, and Public Policies**. Harlow: Pearson, 2014. p.90-115.

LEIGH, A. Do firms that pay less company tax create more jobs?. **Economic Analysis and Policy**, v. 59, p. 25-28, Queensland, 2018.

LERNER, A. P. Money as a Creature of the State. **The American Economic Review**. v. 37, n. 2, 1947. p. 312-317.

LIMA, M. Introdução aos métodos quantitativos em Ciências Sociais. In: ABDAL, A.; OLIVEIRA, M. C. V.; GHEZZI, D. R. **Métodos de Pesquisa em Ciências Sociais: Bloco Quantitativo**. São Paulo, SESC/CEBRAP, 2016. p. 10-31.

LINDBLOM, C. E. Still Muddling, Not Yet Through. **Public Administration Review**. v. 39, n. 6, p. 517-526, 1979.

LOPREATO, F. L. C. Federalismo brasileiro: origem, evolução e desafios. **Economia e Sociedade**, v. 31, p. 1-41, 2022.

LUNA, S. V. de. **Planejamento de pesquisa**: uma introdução. São Paulo: Educ, 1997.

MANCUSO, W. P.; MOREIRA, D. C. Benefícios tributários valem a pena?: um estudo de formulação de políticas públicas. **Revista de Sociologia e Política**, v. 21, p. 107-121, 2013.

MANDELBAUM, B.; RIBEIRO, M. **Desemprego**. São Paulo: Editora Blucher, 2017.

MARIA, E. J. (Org.); LUCHIEZI JR, Á. (Org.). **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindifisco, 2010.

MARTINEZ, A. L.; SILVA, R. da. Empresas brasileiras de capital aberto que pagam menos impostos criam mais empregos? **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 19, p. 2894, Florianópolis, 2020.

MARTINEZ, A. L.; SILVA, R. da. Restrição financeira e agressividade fiscal nas empresas brasileiras de capital aberto. **Advances in Scientific & Applied Accounting**, v. 11, n. 3, 2018.

MARTINS, J. S. et al. Que fazer para gerar empregos no Brasil? **Estudos Avançados**, v. 17, n. 49, p. 304-317, 2003.

MARTINS, N. M. **Ensaio sobre a “nova” travessia**. 2015. Disponível em: <https://www.ie.ufrj.br/images/IE/TDS/2015/TD_IE_021_2015_MARTINS-final.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2022.

MÁXIMO, W. Projeto da LDO de 2021 propõe metas fiscais flexíveis para próximo ano. **Agência Brasil**. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2020-04/projeto-da-ldo-de-2021-propoe-metas-fiscais-flexiveis-para-proximo-ano>>. Acesso em set.2021.

MENKE, C. **A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário**. 152 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/13122>>. Acesso em 07 jan. 2022.

MOORE, D. S. **The Basic Practice of Statistics**. New York: Freeman, 2007.

MUSGRAVE, R. A. **Public finance in theory and practice**. New York: McGraw-Hill Kogakusa, 1973.

MUSGRAVE, R. A. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Tradução de: BRAGA, C. A. P. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. da USP, 1980.

OLIVEIRA, F. A. O Sistema Tributário Brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP, p. 112-129, 2018.

OLIVEIRA, F. A. de. **Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura**. São Paulo: Hucitec, 2012.

OLIVEIRA, G.; TUROLLA, F. Política econômica do segundo governo FHC: mudança em condições adversas. **Tempo social**, v. 15, n. 2, p. 195-217, 2003.

_____. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). In: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL (Eds.). **A Reforma Tributária necessária: diagnóstico e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

_____. **Política econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010**. Azougue Editorial, 2012.

PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. Tradução de: DE BOLLE, M. B. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014.

PIZZANI, L.; SILVA, R. C.; BELLO, S. F.; HAYASHI, M. C. P. I. A arte da pesquisa bibliográfica na busca do conhecimento. **Revista Digital de Biblioteconomia & Ciência da Informação**, v. 10, n. 2, p. 53-66, 2012. DOI: 10.20396/rdbci.v10i1.1896. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/rdbci/article/view/1896>>. Acesso em: 28 out. 2021.

RODIGUES, H. T.; CRUZ, L. P. **Renúncia de receita como instrumento de concessão de privilégios particulares e efetivação das práticas corruptivas**. In: Seminário Internacional Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea. Santa Cruz do Sul: UNISC, 2019.

RUML, B. Taxes for revenue are obsolete. **American Affairs**. v. VIII. New York, jan. 1946. Disponível em: <<http://bilbo.economicoutlook.net/blog/wp-content/uploads/2010/04/taxes-for-revenue-areobsolete.pdf>>. Acesso em 19 nov. 2020.

SANTANA, P. M. de O.; COSTA, L. S. S. As políticas fiscal e monetária do Brasil no Governo Temer: deterioração da situação fiscal e recessão econômica. **Bahia Análise & Dados**, v. 27, n. 2, p. 175-189, 2018.

SECCHI L.; COELHO F. S.; PIRES, V. **Políticas Públicas** - Conceitos, Casos Práticos, Questões de Concursos. São Paulo: Cengage, 2019.

SERRANO, F.; SUMMA, R. Conflito distributivo e o fim da “breve era de ouro” da economia brasileira. **Novos estudos CEBRAP**, v. 37, p. 175-189, 2018.

STIGLITZ, J. The promise of development. In: STIGLITZ, J. **Making globalization work**. London: Ed. Norton, 2006.

SURREY, S. S.; McDANIEL, P. R., **Tax Expenditures**. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

TURBAN, E.; SHARDA, R.; ARONSON, J.; KING, D. **Business Intelligence**: Um enfoque gerencial para a inteligência do negócio. Porto Alegre: Bookman, 2009.

VILELLA, C; CONCEIÇÃO, D; DECCACHE, D; DALTO, F. Por um Programa de Garantia de Empregos no Brasil. **Le Monde Diplomatique Brasil**, jul. 2020. Disponível em: <<https://diplomatie.org.br/por-um-programa-de-garantia-de-empregos-no-brasil/>>. Acesso em: 08 fev. 2021.

WORLD BANK. **World development indicators**. Washington, DC, [2020]. tab. 1.3. Disponível em: <<http://wdi.worldbank.org/table>>. Acesso em: jun. 2020.

WRAY, L. R. **Modern Money Theory**: A Primer on Macroeconomics for Sovereign Monetary Systems. 2nd edition. London: Palgrave Macmillan, 2015.