

NOTA INFORMATIVA

Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades Tributárias (Dirbi)

Autor da Nota: Murilo Hinojosa | Consultor Legislativo – Assessoramento
em Orçamentos

Solicitante:
Consultoria de
Orçamentos, Fiscalização e
Controle

Número da STO:
2025-01099

Data de elaboração:
7/8/2025

SUMÁRIO EXECUTIVO

A Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades Tributárias (Dirbi) completou um ano de sua publicação em junho de 2025. Em relação ao tema, destacam-se as seguintes considerações:

- O arcabouço normativo das isenções tributárias carece de aperfeiçoamento para melhorar a clareza e compreensão dos conceitos, tanto do ponto de vista do contribuinte como do ponto de vista do poder público;
- Os gastos tributários mais que dobraram nominalmente no decênio 2014-2023, o que, no entanto, corresponde a 20% de aumento em valores correntes de 2023, atingindo R\$ 514,0 bilhões ou 4,8% do PIB no último ano de apuração;
- O somatório dos gastos tributários é superior ao montante das receitas não administradas e se aproxima da arrecadação líquida para o RGPS, no período;
- A Dirbi contabilizou, em 2024, um total de R\$ 333,3 bilhões em benefícios usufruídos, referentes a 792.832 declarações entregues por 85.949 declarantes, contemplando 88 benefícios, contra R\$ 523,7 bilhões projetados no PLOA 2024;
- Explica parcialmente essa diferença a abrangência das fontes de dados, completos no PLOA e incompletos na Dirbi, com ausências notáveis como os benefícios relacionados ao Simples Nacional e às pessoas físicas;



- Ainda assim, ao ajustar o alcance, conclui-se que as projeções do PLOA estão subestimadas, em valor de difícil apuração com os dados disponíveis, devido às diferenças de base da Dirbi e dos demonstrativos constantes das peças orçamentárias;
- Análises por região, por tributo, por benefício e por setor parecem corroborar essa subestimação;
- Já é possível auferir vantagens importantes relacionadas à implementação da Dirbi, principalmente no tocante à transparência e análise de dados, que servirão de instrumento adicional para fiscalização e controle das isenções tributárias e melhoria de políticas públicas.

NOTA INFORMATIVA

Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades Tributárias (Dirbi)

Autor da Nota: Murilo Hinojosa | Consultor Legislativo – Assessoramento
em Orçamentos

Solicitante:
Consultoria de
Orçamentos, Fiscalização e
Controle

Número da STO:
2025-01099

Data de elaboração:
7/8/2025

ÍNDICE

SUMÁRIO EXECUTIVO	1
ÍNDICE	3
1. INTRODUÇÃO	4
1.1. ABORDAGEM CONCEITUAL	4
1.2. CONTEXTO HISTÓRICO	12
1.3. ATOS NORMATIVOS.....	15
2. ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES	19
2.1. METODOLOGIA DE TRABALHO	19
2.2. VISÃO GERAL	21
2.3. ANÁLISE REGIONAL.....	22
2.4. DISTRIBUIÇÃO POR TRIBUTO.....	23
2.5. DISTRIBUIÇÃO POR BENEFÍCIO.....	24
2.6. ANÁLISE SETORIAL.....	24
3. CONCLUSÕES	25
3.1. BENEFÍCIOS E APRENDIZADOS	26
3.2. DESAFIOS E OPORTUNIDADES.....	27



1. INTRODUÇÃO

A presente Nota Informativa tem por objetivo atender solicitação do Consultor-Geral de Orçamentos, Fiscalização e Controle (STO 2025-01099) para que se forneçam subsídios quanto aos resultados atingidos após um ano da publicação da Instrução Normativa da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nº 2.198, de 17 de junho de 2024, que dispõe sobre a Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades Tributárias (Dirbi).

Abordaremos, na introdução, conceitos importantes para a delimitação do escopo desta análise; movimentos históricos que motivaram a instituição da Dirbi; e trajetória normativa experimentada ao longo desta década, culminando com a publicação da instrução normativa. Em seguida, após exposição da metodologia utilizada neste trabalho, realizaremos análise das informações disponibilizadas pela RFB, sob diversos aspectos, dentro das restrições que se apresentam. Por fim, avaliaremos os resultados obtidos, tendo em vista os benefícios experimentados neste ano de publicação e oportunidades para o futuro.

1.1. Abordagem conceitual

Primeiramente, para fins de alinhamento conceitual, é importante diferenciar os diversos conceitos relacionados ao assunto em tela, mormente devido ao fato de que não há uma legislação específica que conceitue cada termo de forma clara e unívoca. Ao contrário, é possível encontrar, por exemplo, na Constituição Federal (CF), na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código tributário Nacional – CTN) e na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), uma miríade de institutos correlatos, conforme exposto nos dispositivos selecionados a seguir (grifos nossos):

CF: Art. 150, § 6º Qualquer **subsídio ou isenção**, redução de base de cálculo, **concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições**, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

CF: Art. 151. É vedado à União: I - 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 sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (...).



CF: Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, **isenções, incentivos e benefícios fiscais** serão concedidos e revogados.

CF: Art. 156, § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (...) III - regular a forma e as condições como **isenções, incentivos e benefícios fiscais** serão concedidos e revogados.

CF: Art. 156-A, § 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...) X - não será objeto de concessão de **incentivos e benefícios** financeiros ou **fiscais** relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição.

CF: Art. 163. Lei complementar disporá sobre: (...) IX - condições e limites para concessão, ampliação ou prorrogação de **incentivo ou benefício de natureza tributária**.

CF: Art. 165, § 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.

ADCT: Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou **renúncia de receita** deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

CTN: Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) **IV - remissão**;

CTN: Art. 175. Excluem o crédito tributário: **I - a isenção; II - a anistia**.

CTN: Art. 198, § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (...) **IV - incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária** cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

LRF: Art. 14, § 1º A **renúncia** compreende **anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições**, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Buscaremos, a seguir, estabelecer relações entre esses conceitos.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA VS ISENÇÃO TRIBUTÁRIA (*LATO SENSU*)

Partindo de uma análise sob a ótica do direito tributário, apoiando-nos na CF e no CTN, podemos definir os seguintes conceitos¹:

- Imunidade tributária: qualidade da base econômica² que, por determinação constitucional, é livre de tributação;
 - Delimitada aos casos indicados na Constituição Federal³.

¹ Considerando que o arcabouço jurídico adota ambos os termos, sem detalhar o alcance de cada um deles, adotaremos, para fins deste trabalho, os termos “fiscal” e “tributário” como sinônimos, isto é, isenção, incentivo, benefício ou subsídio fiscal equivalem a isenção, incentivo, benefício ou isenção tributária.

² Não é o foco deste trabalho detalhar conceitos relacionados à matéria tributável (base econômica), que podem alcançar eventos relacionados a produção, comercialização, circulação, serviços, transmissão de bens e direitos etc.

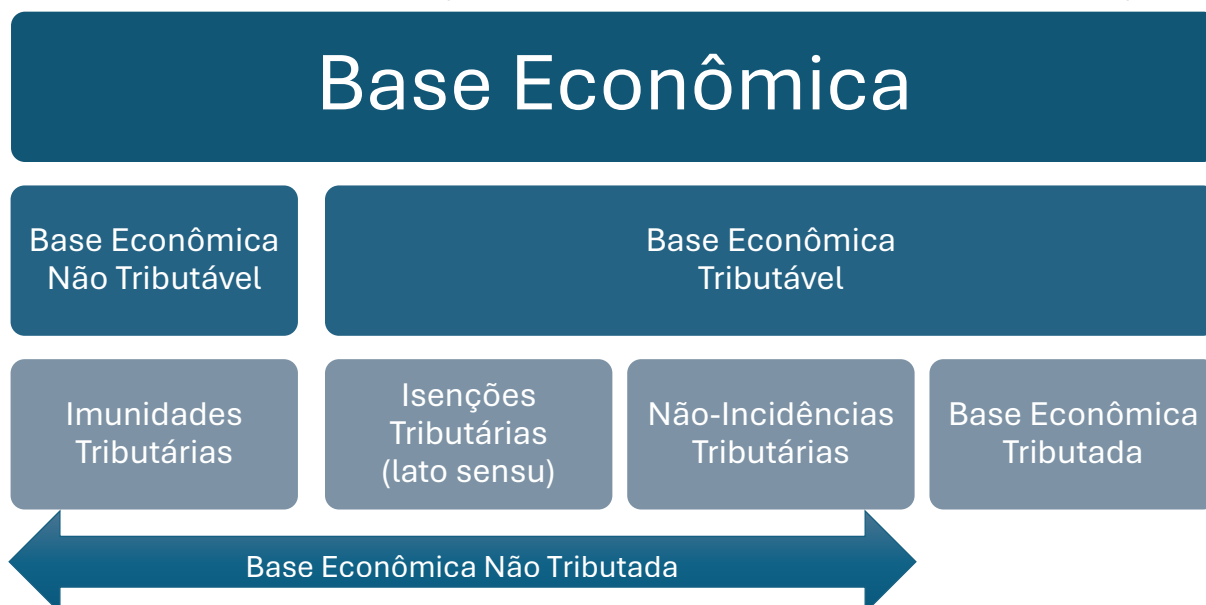
³ CF: Art. 150, VI; Art. 150, §§ 2º a 4º.



- Isenção tributária, *lato sensu*⁴: qualidade da base econômica tributável⁵ que, por determinação legal, está livre de tributação;
 - Estabelecida por diversos diplomas legais específicos⁶.

Essa base conceitual dual, derivada diretamente de mandamento constitucional, nos permitirá localizar, dentro do universo da base econômica não tributada, o alcance de aplicação deste trabalho.

Figura 1 – Imunidades e isenções tributárias (lato sensu) conforme a Constituição



Fonte: elaboração própria do autor

Em tempo, referimo-nos também ao conceito doutrinário de não-incidência tributária, que consiste na opção de não se tributar determinada matéria tributável, o que também pode ser entendida como o não exercício da competência tributária.

SUBSÍDIO VS BENEFÍCIO VS INCENTIVO TRIBUTÁRIO

⁴ Não confundir com isenção tributária enquanto espécie de renúncia de receita.

⁵ Nesse caso, circunscrevemo-nos à base econômica que pode ser tributada, já desconsiderada aquela que não o pode (imunidades).

⁶ CTN: Art. 176.

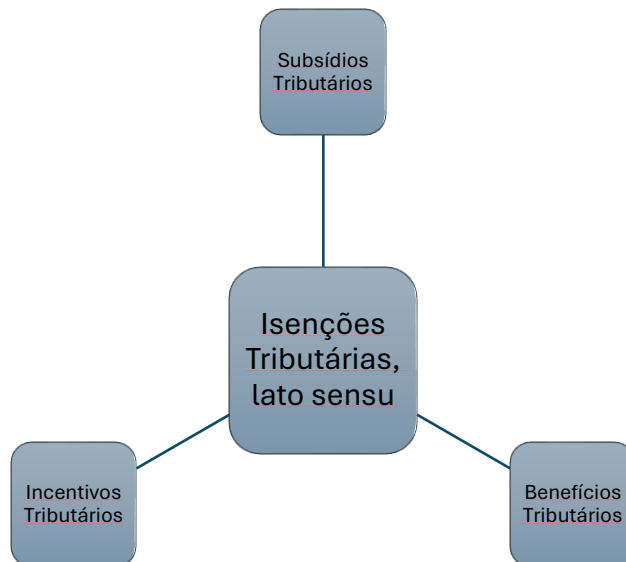


Apoiando-se em tratamento dispensado pelo Referencial de Controle de Benefícios Tributários (RCBT) do Tribunal de Contas da União⁷, subsídios, benefícios e incentivos constituem sinônimos de um gênero, dos quais as seguintes espécies são extraídas⁸:

- Subsídios tributários: representam gastos indiretos realizados via medidas concernentes ao sistema tributário;
- Subsídios financeiros: abrangem medidas tais quais equalização de juros e preços e assunção de dívidas;
- Subsídios creditícios: contemplam programas oficiais de crédito com juros subsidiados.

Importante para nossa análise é a primeira categoria, da qual resulta perda arrecadatória direta, a qual trataremos, também, como sinônimo de isenção tributária, *lato sensu*, ao não se caracterizarem como imunidades tributárias, lançando mão da lógica dual da Constituição anteriormente discutida.

Figura 2 – Conceitos tratados como sinônimos



Fonte: elaboração própria do autor

⁷ Disponível em <https://tinyurl.com/y6vb9rh4>, acessado em 9/6/25.

⁸ Privilegiamos aqui a visão do Ministério do Planejamento e Orçamento, responsável pela publicação do Orçamento de Subsídios da União, segundo o qual “Subsídios constituem importante instrumento de política pública que visa reduzir o preço ao consumidor ou o custo ao produtor, de modo a fomentar a atividade econômica ou ainda reduzir desigualdades sociais e regionais.”

RENÚNCIA DE RECEITA⁹

Ainda na visão do direito tributário, poder-se-iam tratar, como paralelos à isenção, institutos tais como a anistia¹⁰ e a remissão¹¹, regulados infraconstitucionalmente pelo CTN. Por outro lado, sob a ótica do direito financeiro, isenção (em caráter não geral) poderia ser entendida como uma espécie de renúncia de receita, ao lado de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, redução de alíquota ou modificação de base de cálculo¹². Para fins deste estudo, de forma similar à metodologia adotada no RCBT, lançaremos mão do conceito de isenção tributária, *lato sensu*, como sinônimo de renúncia de receita, nos termos do *caput* do art. 14 da LRF¹³, diferenciando-se a terminologia somente do ponto de vista da abordagem, com viés mais positivo pela ótica do direito tributário (a exemplo dos termos “incentivo” ou “benefício”), e mais negativo pela ótica do direito financeiro (a exemplo dos termos “gasto tributário” ou “despesa fiscal”).

⁹ Há ainda uma definição residual, no art. 132 da Lei nº 15.080/2024, abrangendo toda redução de receita que não se enquadre no conceito de renúncia de receita do art. 14 da LRF. Como essa classificação, por natureza, não inclui as renúncias tributárias, não a consideramos na abordagem conceitual desta Nota.

¹⁰ CTN: Art. 180.

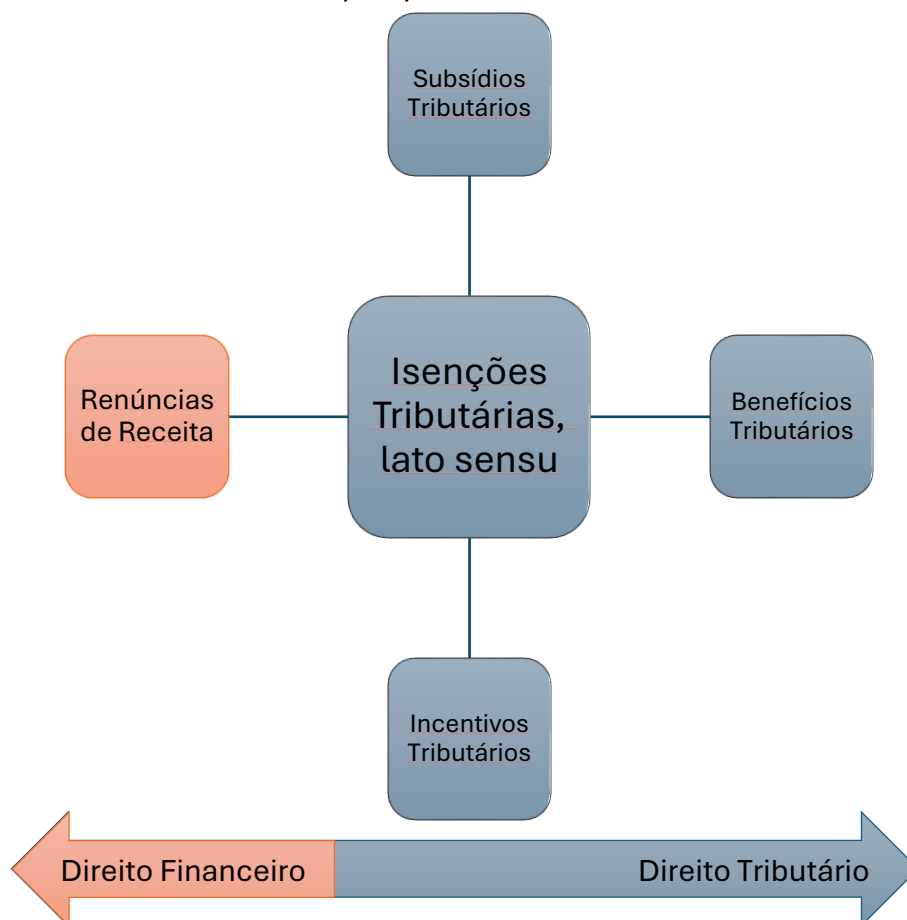
¹¹ CTN: Art. 172.

¹² LRF: Art. 14, § 1º

¹³ LRF: Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...).



Figura 3 – Conceitos sinônimos - perspectiva do direito tributário e do direito financeiro



Fonte: elaboração própria do autor

GASTO TRIBUTÁRIO

Gasto tributário, por outro lado, é um conceito operacional adotado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), mas não positivado em normas legais ou infralegais. Em documento intitulado “Gasto Tributário – Conceitos e Critérios de Classificação”¹⁴, a RFB informa que “gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.” Como a própria RFB indica nesse documento, “...a identificação de desonerações¹⁵ que se enquadram no conceito de gasto tributário, contudo, não é uma

¹⁴ Disponível em <https://tinyurl.com/3t4nxcex>, acessado em 10/6/25.

¹⁵ Mais um termo correlato: dessa vez, nos termos do documento da RFB, um gênero, do qual presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária são espécies.

tarefa elementar, pois não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários”.

Daqui, decorrem alguns riscos:

- Pode haver subjetividade na classificação de determinada isenção tributária, *lato sensu*, como gasto tributário, corroborada pelo fato de que, no mesmo documento, indica-se que “...esse texto ainda conta com um capítulo que apresenta, em linguagem ‘simples’ e direta, a justificativa de enquadramento de cada gasto no conceito em tela”. A necessidade de justificativa caso a caso, de cada modalidade de gasto tributário, parece demonstrar a fragilidade do conceito “gasto tributário”;
- Consequentemente, as isenções tributárias, *lato sensu*, sujeitas ao escrutínio público, anualmente publicada nas leis orçamentárias anuais na forma de demonstrativos, são apenas um conjunto desse universo, abarcando somente o que se convencionou definir como gasto tributário;
- Dá-se, como exemplo significativo, a isenção relativa a dividendos recebidos por pessoas físicas, que não são, segundo entendimento da RFB, gastos tributários¹⁶;
- Em outras palavras, por opção conceitual, decidiu-se não dar publicidade aos impactos concernentes à isenção da renda de dividendos anteriormente mencionada, o que pode levar a distorções do ponto de vista decisório na elaboração, planejamento e execução de políticas públicas afetas ao tema.

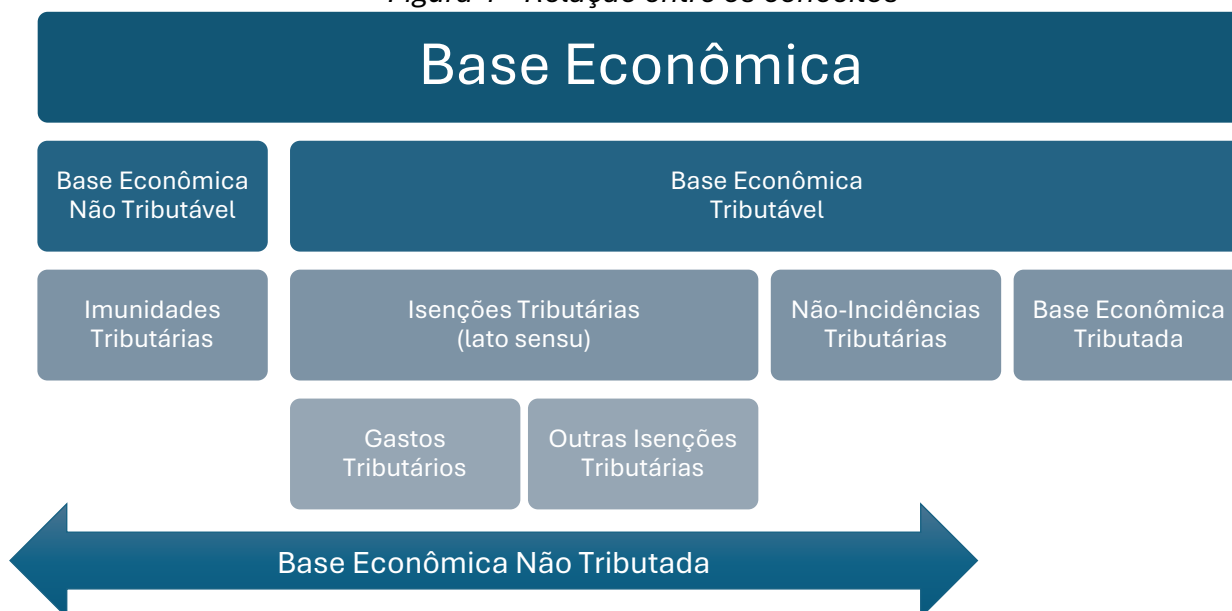
Em suma, a adoção do conceito de “gasto tributário”, o qual carrega consigo riscos de potencial subjetividade em seu enquadramento, embute complexidade ao tratamento

¹⁶ Conforme o documento da RFB: “Atualmente no Brasil, a renda auferida pelas pessoas físicas decorrente do recebimento de dividendos está isenta do imposto de renda. Segundo a justificativa do Ministério da Fazenda (por meio da Exposição de Motivos nº 325/95, relativa ao Projeto de Lei nº 126/95 que instituiu essa isenção), a medida foi tomada visando estabelecer a integração completa entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. A forma e o grau de integração da tributação do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, mais especificamente o tratamento destinado aos dividendos, é considerado como parte da estrutura geral do imposto de renda e, por mais que essa escolha possa levantar questões sobre justiça fiscal com impactos na equidade do sistema, ela faz parte do sistema tributário de referência atual.”



da matéria, pois não estabelece critérios claros para a classificação de determinada isenção tributária, *lato sensu*, como gasto tributário, o que pode levar a distorções e prejuízo em transparência.

Figura 4 – Relação entre os conceitos



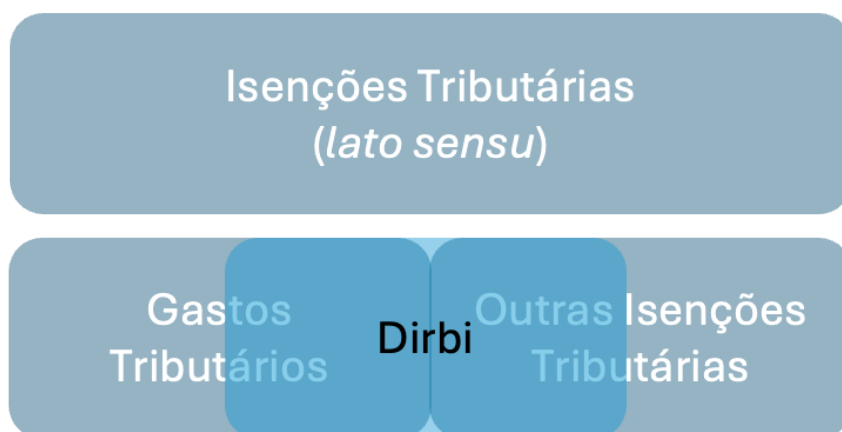
Fonte: elaboração própria do autor

ISENÇÕES ABARCADAS PELA DIRBI

Além dos conceitos até então discutidos, é importante entender o alcance das renúncias, benefícios e incentivos da Dirbi. Por um lado, a Dirbi não abrange todos os gastos tributários¹⁷; por outro, não está delimitado na norma se outras isenções tributárias poderão ser futuramente incluídas nas declarações. Desse modo, até que se tenha maior clareza, é prudente tratar o alcance da Dirbi como sobreposto aos conjuntos dos gastos tributários e das outras isenções tributárias, podendo conter um e/ou outro completamente, caso assim seja decidido pelo Poder Executivo em futuras revisões normativas. Por fim, vale ressaltar que a Dirbi abrange somente tributos federais.

Figura 5 – Abrangência da Dirbi

¹⁷ A detalhar adiante.



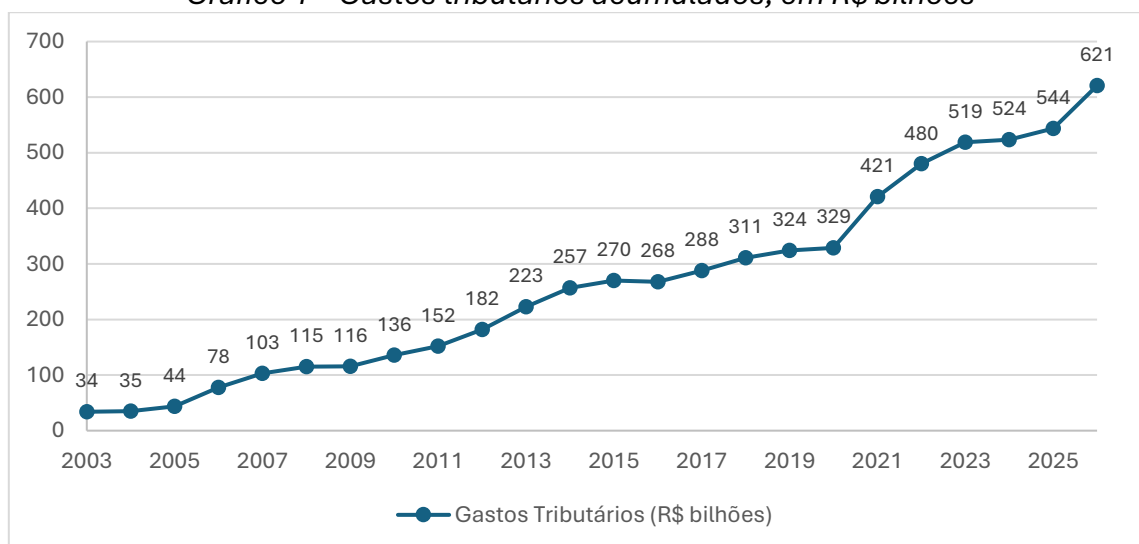
Fonte: elaboração própria do autor

1.2. Contexto histórico

A criação da Dirbi está inserida em um contexto de crescente preocupação com o volume e a gestão dos gastos tributários no Brasil. Nas últimas décadas, o montante de renúncias fiscais tem crescido de forma importante, gerando debates sobre sua efetividade, transparência e impacto nas contas públicas.

Sob o ponto de vista de gastos tributários acumulados ao longo do tempo (variável estoque), podemos observar o seguinte comportamento histórico, em valores nominais e relativos ao PIB:

Gráfico 1 – Gastos tributários acumulados, em R\$ bilhões

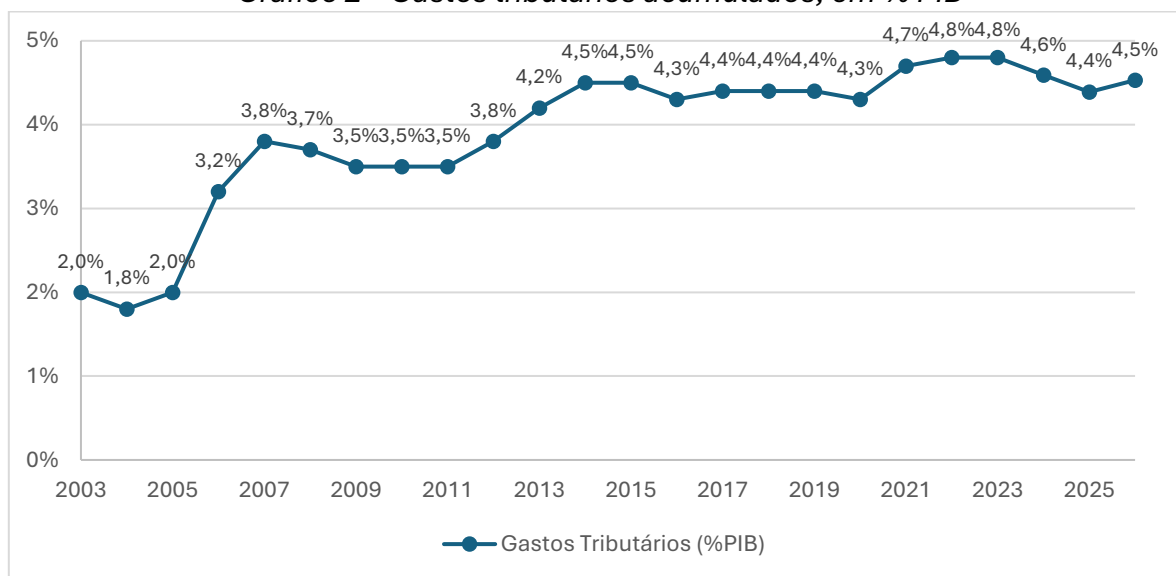


Fonte: 2003-2023 (realizado): Orçamento de Subsídios da União¹⁸; 2024-2026 (projetado): PLOA 2024, 2025, PLDO 2026

¹⁸ Disponível em <https://tinyurl.com/5n8kpmwc>, acessado em 14/6/25.



Gráfico 2 – Gastos tributários acumulados, em % PIB

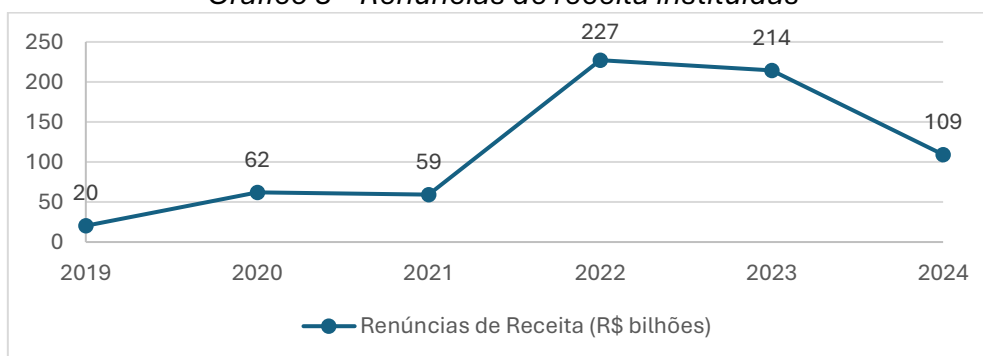


Fonte: 2003-2023 (realizado): Orçamento de Subsídios da União; 2024-2026 (projetado): PLOA 2024, 2025, PLDO 2026

Depreende-se das informações que os gastos tributários mais que dobraram no decênio 2014-2023 em termos nominais, o que, todavia, corresponde a 20% de aumento em valores correntes de 2023 (último ano abrangido pelo Orçamento de Subsídios da União). De toda forma, ao fim desse período, os gastos tributários montaram a R\$ 519,0 bilhões ou 4,8% do PIB.

Sob uma ótica distinta, é possível traçar um panorama das renúncias de receita instituídas anualmente (variável fluxo), cujos valores, totais para o ano de sua instituição e os três seguintes, podem ser vistos a seguir:

Gráfico 3 – Renúncias de receita instituídas



Fonte: Gastos Tributários (Bases Efetivas)¹⁹

¹⁹ Disponível em <https://tinyurl.com/5yy9fx76>, acessado em 19/6/25.

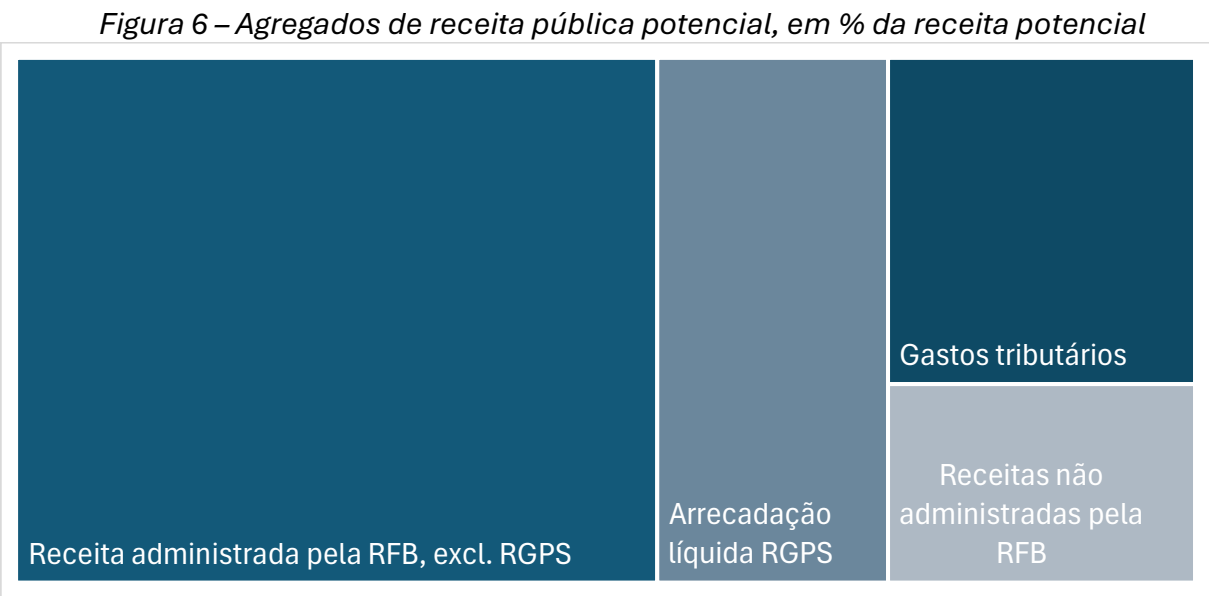
Ressalta-se que as renúncias de receita anteriormente apresentadas incluem tanto gastos tributários como outras isenções tributárias. Além disso, não contabilizam as renúncias de receita suprimidas do ordenamento jurídico, seja por vencimento de seu prazo de vigência ou por revogação expressa. Por essas razões, e por representarem valores plurianuais, não é possível comparar diretamente esses números com os valores de gastos tributários acumulados apresentados anteriormente.

De forma a ilustrar a dimensão que os gastos tributários assumem no universo das receitas públicas, referimo-nos à representação diagramática abaixo, na qual adotamos um conceito de receita pública potencial, representada pela soma das arrecadações efetivas com os gastos tributários. Lembramos que outras isenções tributárias não classificadas como gasto tributário, tais como a isenção sobre dividendos, não estão mapeadas na receita potencial, o que demonstra que esse valor pode ser ainda maior.

Tabela 1: Agregados de receita pública potencial em 2024, em R\$ milhões e %

Receita administrada pela RFB, excl. RGPS	1.758.773	54%
Arrecadação líquida RGPS	632.414	20%
Receitas não administradas pela RFB	318.372	10%
Gastos tributários	523.176	16%
RECEITA PÚBLICA POTENCIAL (mapeada)	3.233.208	100%
Outras isenções tributárias	???	???

Fonte: PLOA 2024



Fonte: PLOA 2024



É digno de nota que a rubrica dos gastos tributários é maior que a referente às receitas não administradas pela RFB e se aproxima daquela relacionada à arrecadação líquida para o regime geral de previdência social (RGPS).

1.3. Atos normativos

Nesse contexto, agentes políticos passaram a se mobilizar no sentido de controlar, de alguma forma, a parcela significativa que os gastos tributários passaram a ocupar, ainda que implicitamente, no orçamento público.

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 109/2021

Em 15 de março de 2021, foi publicada a Emenda Constitucional (EC) nº 109, que, entre outras disposições, instituiu regras transitórias sobre redução de benefícios tributários:

EC nº 109/2021: Art. 4º O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros.

§ 1º As proposições legislativas a que se refere o caput devem propiciar, em conjunto, redução do montante total dos incentivos e benefícios referidos no caput deste artigo:

I - para o exercício em que forem encaminhadas, de pelo menos 10% (dez por cento), em termos anualizados, em relação aos incentivos e benefícios vigentes por ocasião da promulgação desta Emenda Constitucional;

II - de modo que esse montante, no prazo de até 8 (oito) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto.

§ 2º O disposto no caput deste artigo, bem como o atingimento das metas estabelecidas no § 1º deste artigo, não se aplica aos incentivos e benefícios:

I - estabelecidos com fundamento na alínea "d" do inciso III do caput e no parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal;

II - concedidos a entidades sem fins lucrativos com fundamento na alínea "c" do inciso VI do caput do art. 150 e no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

III - concedidos aos programas de que trata a alínea "c" do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal;

IV - relativos ao regime especial estabelecido nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, às áreas de livre comércio e zonas francas e à política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de semicondutores, na forma da lei;

V - relacionados aos produtos que compõem a cesta básica; e

VI - concedidos aos programas estabelecidos em lei destinados à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para estudantes de cursos superiores em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. (...)



§ 3º Para efeitos deste artigo, considera-se incentivo ou benefício de natureza tributária aquele assim definido na mais recente publicação do demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal.

§ 4º Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico-sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

III - redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o caput deste artigo.

Em primeiro lugar, é importante destacar que o *caput* do art. 4º foi tempestivamente cumprido pelo Presidente da República, que encaminhou o Projeto de Lei (PL) nº 3.203, de 2021, dispondo sobre o plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária e o encerramento de benefícios fiscais. No entanto, a proposição não teve sua tramitação encerrada e aguarda deliberação na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados.

Ademais, o § 1º quantifica as metas de redução, como discutiremos mais em detalhe adiante, e o § 2º excepcionaliza alguns benefícios, conforme pode ser visto na tabela abaixo. Por fim, é interessante notar que o § 3º equipara os conceitos de incentivos e benefícios ao de gastos tributários e o § 4º delega à lei complementar, ainda não proposta, atribuições adicionais a respeito do assunto.

Tabela 2: Gastos tributários excepcionalizados na EC nº 109/2021, em R\$ milhões

Gasto Tributário	DGT 2021
MEI + Simples Nacional	77.452
Entidades sem Fins Lucrativos	29.239
Áreas de Livre Comércio e Zona Franca de Manaus	24.032
Desoneração Cesta Básica	15.967
Prouni	2.692
Fundos Constitucionais	1.100
TOTAL	150.482

Fonte: EM nº 248/2021 ME

PROJETO DE LEI Nº 3.203/2021

Analisando mais detalhadamente o PL nº 3.203/2021, parece possível questionar a linha de raciocínio nele adotada. Conforme documento “Plano de Redução Gradual de



Incentivos e Benefícios Federais de Natureza Tributária” anexado à exposição de motivos²⁰, deduziram-se os benefícios e incentivos tributários aos quais não se aplicam as disposições da EC (referidos no § 2º) da base de cálculo da meta de redução (estipulada no § 1º). Considerando os valores da época, de um total de R\$ 307,93 bilhões (4,06% do PIB), R\$ 150,48 bilhões (1,98% do PIB) correspondem a gastos tributários não atingidos pela EC nº 109/2021, de modo que resulta um universo de R\$ 157,45 bilhões (2,08% do PIB) de gastos tributários sobre o qual o plano de redução de benefícios deveria atuar. Aplicando a interpretação do Poder Executivo:

1. No primeiro ano de vigência da lei, o plano deveria contemplar redução de benefícios em cerca de R\$ 15,75 bilhões (10% dos benefícios vigentes, interpretação restritiva);
2. Em oito anos, o volume de benefícios deveria ser mantido a 2,00% do PIB, contra 2,08% do PIB no ano de entrada em vigência da lei, o que representa esforço diminuto de redução, praticamente já assegurado com a redução do primeiro ano.

Por outro lado, aplicando-se a interpretação de que a redução se refere ao montante total dos incentivos e benefícios referidos no caput do art. 4º da EC nº 109/2021, teríamos que:

1. No primeiro ano de vigência da lei, o plano deveria contemplar redução de benefícios em cerca de R\$ 30,8 bilhões (10% dos benefícios vigentes, interpretação ampliada);
2. Em oito anos, o volume de benefícios deveria ser mantido a 2,00% do PIB, contra 4,06% do PIB no ano de entrada em vigência da lei, o que representa esforço praticamente inviável de redução, considerando o nível de 1,98% de benefícios sobre os quais a EC não se aplica. Em outras palavras, praticamente a totalidade dos benefícios sobre os quais a EC se aplica (sobraria o equivalente a 0,02% do PIB) deveria ser revogada ao longo do período.

²⁰ EM Nº 248/2021 ME.



MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.227/2024

Poucos dias antes da publicação da instrução normativa que disporia sobre a Dirbi, o Poder Executivo encaminhara a Medida Provisória (MP) nº 1.227, de 4 de junho de 2024, prevendo condições para fruição de benefícios fiscais, entre outras medidas. Destaca-se o *caput* e o § 1º do art. 2º:

MP nº 1.227/2024: Art. 2º A pessoa jurídica que usufruir de benefício fiscal deverá informar à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio de declaração eletrônica, em formato simplificado:

I - os incentivos, as renúncias, os benefícios ou as imunidades de natureza tributária de que usufruir; e

II - o valor do crédito tributário correspondente.

§ 1º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil estabelecerá:

I - os benefícios fiscais a serem informados; e

II - os termos, o prazo e as condições em que serão prestadas as informações de que trata este artigo. (...)

Tais dispositivos abriram espaço para a edição da instrução normativa pela RFB, ainda que a MP perdesse sua eficácia com o encerramento de seu prazo de vigência em 1º de outubro daquele ano.

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.198/2024

Com fulcro no art. 2º da MP 1.227/2024, foi publicada a Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.198, de 17 de junho de 2024, marco normativo que instituiu a Dirbi, regulamentando a nova obrigação acessória para determinadas pessoas jurídicas que usufruem de benefícios tributários.

A IN entrou em vigor em 1º de julho de 2024, com a obrigatoriedade de declaração para os benefícios usufruídos a partir de janeiro de 2024. Esse ato normativo estabeleceu as diretrizes basilares para a declaração, detalhando entidades obrigadas e dispensadas; meio, periodicidade e conteúdo da declaração; multas em caso de descumprimento; e incentivos, renúncias e benefícios alcançados. As seguintes alterações da norma ocorreram ao longo de 2024, com principais ajustes destacados:

- IN RFB nº 2.204, de 19 de julho de 2024: alterações em obrigações acessórias;



- IN RFB nº 2.216, de 5 de setembro de 2024: ampliação dos benefícios alcançados, de 16 para 43 modalidades;
- IN RFB nº 2.230, de 18 de outubro de 2024: desobrigação de apresentação da declaração pelas entidades imunes;
- IN RFB nº 2.241, de 27 de dezembro de 2024: ampliação dos benefícios alcançados, de 43 para 88 modalidades.

É importante ressaltar, neste estudo, o alcance das declarações da Dirbi. Primeiramente, a Dirbi não se aplica a incentivos, renúncias e benefícios usufruídos por pessoa física (por exemplo, deduções de despesas médicas)²¹. Observa-se, também, que há certa discricionariedade por parte do Poder Executivo na seleção dos incentivos, renúncias e benefícios abrangidos, que alcançam hoje 88 modalidades, contra 16 na versão inicial da IN. Por fim, parece ser opção daquele Poder a inclusão, pelo menos até então, somente de gastos tributários no rol de modalidades de incentivos, renúncias e benefícios, desprivilegiando outras isenções tributárias. É importante levar em consideração tais características na análise das informações publicadas pela RFB e na comparação com outros dados existentes.

2. ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES

Nesta seção nos ocuparemos em analisar, sob diversos aspectos, as informações disponibilizadas pela RFB referentes à Dirbi.

2.1. Metodologia de trabalho

Primeiramente, destaca-se que os dados aqui utilizados foram extraídos diretamente do sítio eletrônico da RFB²², em página hospedada na área de acesso à informação – programas e atividades, em aparente tentativa de consolidar informações correlatas hospedadas em diferentes páginas:

1. **Relatórios de Renúncia Fiscal**, hospedados na área de centrais de conteúdo – publicações, os quais trazem, na realidade, os DGTs em bases efetivas

²¹ Esses benefícios são abrangidos pela Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física.

²² Disponível em <https://tinyurl.com/bd3ujtbs>, acessado em 18/6/2025.

(publicados anualmente em abril, como parte do anexo de metas fiscais do PLDO) e os DGTs publicados anualmente em agosto, como parte das informações complementares ao PLOA;

2. **Painel de Benefícios Fiscais**, no formato de *Power BI*, disponibilizado desde maio de 2025 e abrangendo os benefícios constantes da Dirbi;
3. **Dados de Benefícios e Renúncias Fiscais**, hospedados na área de acesso à informação – dados abertos, contendo “microdados que informam tributos federais desonerados (não arrecadados) em razão de isenção, redução, incentivo, renúncia, benefício ou imunidade, informados em Escrituração Contábil Fiscal (ECF), Escrituração Fiscal Digital da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições) e Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades de Natureza Tributária (Dirbi)”.

Novamente, importante reiterar que os conjuntos abrangidos por cada fonte de dados é distinto (DGTs, Dirbi, ECF, EFD-Contribuições), o que pode trazer alguma sobreposição na análise conjunta das informações. Dessa forma, buscaremos, para fim de obter a maior harmonização possível, nos ater ao período de 2024, o qual já conta com apuração na Dirbi, além de utilizar as projeções para esse período obtidas na DGT do PLOA 2024.

Por fim, é importante reconhecer que haverá limitações nessa análise, entre as quais se destaca a dificuldade de se correlacionar as modalidades de gastos tributários com os incentivos, renúncias e benefícios constantes do Anexo Único da IN RFB nº 2.198/2024, o que dificulta a realização de comparações com as informações disponíveis publicamente. Além disso, outra importante limitação inclui a própria forma como os microdados foram disponibilizados, em especial na planilha “renuncia-por-regime”. Em breve tratamento de dados, conclui-se que são 43 benefícios ali mapeados²³, somando R\$ 191,9 bilhões em 2024, quantidade desatualizada em relação à disponível no Painel de Benefícios Fiscais, que chega a 88, totalizando R\$ 333,3 bilhões no mesmo ano. Tal

²³ Coincidente com o período anterior à publicação da IN RFB nº 2.241, de 27 de dezembro de 2024, que ampliou as isenções alcançadas, de 43 para 88 modalidades.

discrepância impede a realização de análises diretamente a partir dos microdados, de modo que lançaremos mão somente da ferramenta de *Power BI* para os estudos adiante.

Apesar dessas limitações, os dados da Dirbi são extremamente valiosos por oferecerem uma visão real, autodeclarada pelos beneficiários, do montante de isenções fiscais a que os cofres públicos se sujeitam. É fundamental a manutenção e o aperfeiçoamento de tal mecanismo, por exemplo incluindo benefícios ainda não abarcados, tais como os relacionados a pessoas físicas, Simples Nacional, outras isenções tributárias não mapeadas como gastos tributários etc., o que só fará aumentar a transparência, propiciando um debate qualificado e conscientizando a sociedade a respeito das decisões alocativas dos recursos do orçamento público.

2.2. Visão geral

Primeiramente, destacam-se as seguintes informações gerais:

- Foram recebidas 792.832 declarações, de 85.949 declarantes, a respeito de 88 benefícios, conforme versão mais atual da IN, referentes ao ano de 2024;
- Foram declarados, na Dirbi, R\$ 333,3 bilhões em benefícios usufruídos;
- A título de comparação, o DGT do PLOA 2024 projetou R\$ 523,7 bilhões, o que corresponde a 20,58% da arrecadação esperada e 4,59% do PIB estimado naquela peça;

Novamente, é importante reiterar que, devido aos diferentes conjuntos abarcados por cada fonte de dados (DGTs, Dirbi etc.), não é possível realizar comparações diretas entre os números apresentados. No entanto, é possível realizar um ajuste de alcance, excluindo-se, do valor constante do DGT, benefícios não contemplados na Dirbi:

Tabela 3: Gastos tributários, excl. rubricas ausentes da Dirbi, em R\$ milhões

Gasto Tributário	DGT 2024
Simples Nacional	125.359
Rendimentos Isentos e Não Tributáveis – Imposto de Renda Pessoa Física	51.314
Entidades sem Fins Lucrativos – Imunes / Isentas	41.932
Deduções do Rendimento Tributável – Imposto de Renda Pessoa Física	33.135
SUBTOTAL [1]	251.740
TOTAL [2]	523.716
Gastos Tributários com Alcance Ajustado [2 - 1]	271.976

Fonte: PLOA 2024



Com isso, resulta o valor de R\$ 272,0 bilhões de gastos tributários com alcance ajustado, o que já denota uma subestimação em relação ao número da Dirbi – R\$ 333,3 bilhões. Reitera-se que a distância entre esses valores tende a ser ainda maior, caso se proceda à exclusão de todas as rubricas do DGT ausentes daquela declaração.

2.3. Análise regional

Iniciando por uma análise regional, é possível comparar os valores obtidos no DGT e na Dirbi, por região:

Tabela 4: Análise Regional DGT vs Dirbi, em R\$ bilhões

Região	DGT 2024	Dirbi 2024
Sudeste	247,9	164,6
Nordeste	82,8	27,7
Sul	81,7	63,6
Norte	61,5	55,0
Centro-Oeste	49,8	22,3
TOTAL	523,7	333,3

Fonte: PLOA 2024, Painel de Benefícios Fiscais da Dirbi²⁴

Naturalmente, cautela deve ser exercida na comparação entre esses valores. No entanto, é possível observar algumas tendências:

- Tanto no DGT como na Dirbi, as regiões com maior e menor concentração de benefícios coincidem – Sudeste e Centro-Oeste, respectivamente;
- A sequência da região com maior para a com menor concentração de benefícios se distingue: Sudeste, Nordeste, Sul, Norte e Centro-Oeste, no DGT; Sudeste, Sul, Norte, Nordeste e Centro-Oeste, na Dirbi.

Tal comportamento representa uma preponderância do Nordeste no DGT em relação à Dirbi, o que pode ter causas meramente estatísticas, devido ao fato de os benefícios abrangidos pela Dirbi eventualmente serem mais relevantes nessa região, ou outras, que demandariam maior investigação.

²⁴ Disponível em <https://tinyurl.com/2y4s9dyd>, acessado em 19/6/25.



2.4. Distribuição por tributo

Analisando, dessa vez, a distribuição dos benefícios tributo a tributo:

Tabela 5: Distribuição por Tributo DGT vs Dirbi, em R\$ bilhões

Tributo	DGT 2024	Dirbi 2024	Variação
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins	125,3	177,0	41%
Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	113,4	47,3	-58%
Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF	85,0	*	-
Contribuição para a Previdência Social - CPS	72,9	19,1	-74%
Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI	31,1	27,0	-13%
Contribuição Social para o PIS-PASEP	26,4	42,3	60%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	25,7	9,9	-61%
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF	19,5	*	-
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	10,2	*	-
Imposto sobre Importação - II	5,9	6,8	15%
Imposto sobre Produtos Industrializados - Importação - IPI-Importação	5,4	3,9	-28%
Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	2,9	*	-
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide	0,0	0,0	-
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR	0,0	*	-
Contr. para o Desenv. da Indústria Cinematográfica Nac. - Condecine	0,0	*	-
TOTAL	523,7	333,3	

Fonte: PLOA 2024, Painel de Benefícios Fiscais da Dirbi (valores marcados em * não abrangidos)

Ainda que os dados não estejam completos, pelo fato de ainda existir gastos tributários não alcançados pela Dirbi, é possível inferir que:

- Tanto no DGT como na Dirbi, os tributos sujeitos ao maior montante de gastos tributários coincidem – Cofins e IRPJ, ainda que este tenha apresentado valor relativo bastante inferior em relação àquele;
- Em valores relativos, o DGT subestima de maneira importante a Cofins e a Pis/Pasep, ao passo que superestima significativamente o IRPJ, a CPS e a CSLL.

Reiteramos que, devido à dificuldade em se comparar as informações e dada a ausência de importantes benefícios na Dirbi (por exemplo, Simples Nacional), quaisquer análises sofrem de vieses que impedem tratar as inferências aqui discutidas de forma

conclusiva. Em outras palavras, não é possível concluir categoricamente que as subestimações e superestimações supracitadas representam a realidade.

2.5. Distribuição por benefício

Considerando uma análise do primeiro quartil, abaixo listamos os gastos tributários conforme sua distribuição por benefício:

Tabela 6: Distribuição por Benefício DGT vs Dirbi, em R\$ bilhões

Benefício	DGT 2024	Dirbi 2024
Agricultura e Agroindústria – Defensivos e Cesta Básica	45,3	130,6
Sudam e Sudene	39,0	24,0
Zona Franca de Manaus	31,0	54,8
Químicos e Farmacêuticos	10,8	13,0
Perse – Setor de Eventos	4,4	18,0
Reidi – Incentivo Infraestrutura	3,1	5,8
Desoneração Folha de Pagamentos	0,0	19,9
Tecnologia da Informação e da Comunicação	0,0	15,4
TOTAL	133,6	281,5

Fonte: PLOA 2024, Painel de Benefícios Fiscais da Dirbi

Percebe-se que esse agrupamento de benefícios concentra mais de 80% do volume de gastos tributários mapeados pela Dirbi, com destaque para:

- Benefícios relacionados ao agronegócio e à tecnologia da informação, que aparentam estar subestimados nas projeções do DGT;
- Benefícios relacionados a leis que foram objeto de recente discussão no Congresso, especialmente o da Desoneração da Folha de Pagamentos, que trouxeram impactos explicados por decisões políticas não previsíveis à época da tramitação do PLOA 2024, e o do Perse, cuja vigência fora encerrada em 2025 após o usufruto dos benefícios fiscais atingir o limite quantitativo de R\$ 15,0 bilhões.

2.6. Análise setorial

Por fim, lançando mão de filtro disponível no Painel de Benefícios Fiscais relativo à Dirbi, visualiza-se a ordem de grandeza dos benefícios autodeclarados por Classificação

Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), informação usualmente não disponível nos tradicionais DGTs:

Tabela 7: Análise por CNAE na Dirbi, em R\$ bilhões

CNAE Principal	Dirbi 2024
C - Indústrias de Transformação	164,4
G - Comércio, Reparação de Veículos Automotores e Motocicletas	80,3
N - Atividades Administrativas e Serviços Complementares	18,7
H - Transporte, Armazenagem e Correio	15,9
D - Eletricidade e Gás	9,2
TOTAL	288,6

Fonte: Painel de Benefícios Fiscais da Dirbi

Novamente, esse subconjunto de CNAEs concentra mais de 80% do volume de gastos tributários mapeado pela Dirbi, com os seguintes apontamentos:

- Os CNAEs “C” (indústria de transformação) e “G” (comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas) representam porção significativa dos benefícios;
- Chama a atenção a ausência do CNAE “A”, relativo às atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura, devido a seu baixo valor (R\$ 4,0 bilhões).

Essa divergência entre a distribuição por benefícios e por atividade econômica pode indicar que os declarantes não reconhecem suas atividades principais como de categoria similar à do benefício que recebem ou pode advir de discrepâncias nas declarações, entre outras razões.

3. CONCLUSÕES

A publicação da IN RFB nº 2.198, de 2024, representa inovação importante, pois permite acompanhar os gastos tributários e outras isenções tributárias, qualifica o debate sobre o orçamento público, subsidia a fiscalização e o controle, além de impulsionar a avaliação de políticas públicas. Trata-se de um movimento do Estado brasileiro para aumentar a transparência e o controle sobre a política de incentivos fiscais, um tema central para a sustentabilidade fiscal e o desenvolvimento econômico do país.



Acompanhar a evolução e analisar os dados oriundos dessa nova obrigação acessória será fundamental para o amadurecimento das finanças públicas nacionais.

3.1. Benefícios e aprendizados

Ainda que os dados completos e consolidados de todos os gastos tributários não estejam disponíveis para uma análise aprofundada, já é possível identificar benefícios significativos decorrentes da publicação da IN e da implementação da Dirbi.

O principal benefício é o estabelecimento de um mecanismo formal e padronizado para a coleta de dados sobre os gastos tributários. Embora a divulgação pública integral e desagregada ainda seja um desafio, a existência da declaração já permite que a RFB possua, internamente, um repositório mais completo e organizado de informações sobre quem usufrui, quais benefícios e em que volumes.

Além disso, para a própria RFB, a Dirbi oferece uma ferramenta robusta para cruzamento de dados. As informações declaradas permitem identificar inconsistências, analisar a conformidade do usufruto dos benefícios e aprimorar os procedimentos de auditoria, tanto em nível micro (individual por contribuinte) quanto macro (análise de setores ou tipos de benefícios).

Ademais, a exigência da Dirbi constrange as empresas a realizar um levantamento interno mais rigoroso de todos os benefícios fiscais que utilizam. Esse processo interno leva a uma maior conscientização sobre o real impacto desses incentivos em suas operações e finanças, potencialmente resultando em uma gestão mais cuidadosa e em uma melhor compreensão da sua conformidade tributária.

Outrossim, com a consolidação dos dados declarados, a sociedade terá uma base de dados mais rica para avaliar a efetividade das políticas de incentivo. Será possível analisar se os benefícios estão realmente atingindo seus objetivos (por exemplo, geração de empregos, inovação, desenvolvimento regional, redução de preços ao consumidor) ou se estão gerando distorções ou custos fiscais excessivos.

Finalmente, os dados da Dirbi, ao longo do tempo, devem qualificar e aprimorar as estimativas de renúncias de receitas realizadas na LDO e na LOA, tornando o planejamento e a execução orçamentária mais realistas.



3.2. Desafios e oportunidades

A Dirbi, em seu estado atual, é um instrumento de transparência de grande importância para debates futuros a respeito de isenções fiscais. Como forma de aprimoramento, uma série de ações podem ser tomadas, entre as quais se destacam:

- Atualização, de forma periódica, dos microdados disponíveis em dados abertos, os quais hoje abrangem somente 43 benefícios (contra 88 da atual IN), de maneira a possibilitar análises distintas das possíveis atualmente com o Painel de Benefícios Fiscais;
- Atualização, de forma periódica, do próprio Painel de Benefícios Fiscais, que abrange, na data de emissão desta nota, declarações recebidas até 27 de maio de 2025;
- Desenvolvimento de plataformas eficientes para a coleta, análise e publicização desses dados de forma clara, desagregada e acessível à sociedade e aos órgãos de controle;
- Normatização dos termos e classificações relacionadas às isenções tributárias, inclusive com codificação de cada modalidade para facilitar a correlação e uniformização dos diversos demonstrativos;
- Integração dos dados da Dirbi com outras bases de dados governamentais para realização de análises a partir do cruzamento de informações;
- Aumento da abrangência para incluir benefícios de grande volume, a exemplo do Simples Nacional e daqueles relacionados a pessoas físicas.

Outrossim, as informações constantes da Dirbi servem de insumo para a abertura de diversas frentes de atuação do Senado Federal, como:

- Realização de audiências públicas para debater a efetividade e o controle das isenções tributárias;
- Recomendação de emendas ao PLDO e ao PLOA para melhor gerenciar as renúncias de receitas;
- Fiscalização do cumprimento das projeções de renúncia de receita estabelecidas nas peças orçamentárias;



- Revisão periódica dos incentivos fiscais existentes, com vistas à sua racionalização, eliminação de distorções e priorização daqueles com comprovado retorno social e econômico.