



Ministério da
Fazenda



Receita Federal

Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros

A large, light gray decorative graphic in the background, resembling a stylized flower or star shape with multiple points and a central circle.

Conceito de Gasto Tributário

FEVEREIRO/2019

MINISTRO DA ECONOMIA

Paulo Roberto Nunes Guedes

SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque

CHEFE DO CENTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS

Claudemir Rodrigues Malaquias

COORDENADOR DE PREVISÃO E ANÁLISE

Marcelo de Mello Gomide Loures

Conceito de Gasto Tributário

Equipe Técnica

Artur Monteiro Prado Fernandes

Fernando Brandão Carreira

Joyce Ferreira de Arruda

Marcos Alexandre Alves Melo

Rafael Praciano Garcia

É autorizada a reprodução total ou parcial do conteúdo desta publicação desde que citada a fonte.

Esplanada dos Ministérios, BL. P
Edifício Sede do Ministério da Fazenda, 6º andar, sala 602
Brasília – DF CEP - 70.048-900
Brasil
Tel.: (061) 3412.2633 / 3412-2634

Sumário

INTRODUÇÃO	4
I. CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO	5
II. SISTEMA TRIBUTÁRIO DE REFERÊNCIA	9
Bases de Incidência Tributária	11
Base renda	11
<i>Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda.....</i>	<i>13</i>
SISTEMA TRIBUTÁRIO DE REFERÊNCIA PARA O IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS – IRPF.....	14
SISTEMA TRIBUTÁRIO DE REFERÊNCIA PARA O IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS – IRPJ E PARA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	20
Base consumo	22
SISTEMA TRIBUTÁRIO DE REFERÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS.....	23
SISTEMA TRIBUTÁRIO DE REFERÊNCIA PARA O IMPOSTO SOBRE OS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI	25
SISTEMA TRIBUTÁRIO DE REFERÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – II.....	27
III. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	29

INTRODUÇÃO

O objetivo deste demonstrativo é estimar a perda de arrecadação decorrente da concessão de benefícios de natureza tributária (gastos tributários) e, desse modo, dar maior transparência às políticas fiscais e aos tratamentos diferenciados existentes, bem como subsidiar os formuladores de políticas públicas e possibilitar aos cidadãos visualizar a alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária.

O Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT) é elaborado em cumprimento:

- a) ao parágrafo 6º do art. 165 da Constituição Federal, que estabelece a obrigação do Poder Executivo de apresentar demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia; e,
- b) o inciso II do art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece que o projeto de lei orçamentária anual (LOA) será acompanhado de documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, bem como das medidas de compensação de renúncias de receita e do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

O Demonstrativo de Gastos Tributários – PLOA 2019 foi estruturado em quatro seções e um anexo.

Na primeira seção, descreve-se o conceito de gasto tributário utilizado pela Receita Federal, tendo-se como referência os critérios adotados por países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

Econômico (OCDE), bem como as recomendações e melhores práticas divulgadas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).

Na Seção II, aborda-se o conceito de Sistema Tributário de Referência adotado pelo Brasil e os fundamentos para a construção da estrutura de referência para os tributos federais mais relevantes, a partir da qual, os gastos tributários são identificados.

Na Seção III, apresentam-se informações sobre a metodologia e as fontes de informações utilizadas para o cálculo dos gastos tributários e sobre as alterações legislativas que ocasionaram a inclusão, exclusão ou prorrogação de determinados gastos. Ao final da seção são prestados esclarecimentos adicionais quanto a fatores geraram impactos relevantes no montante da renúncia estimada.

Na Seção IV, consta uma explicação sucinta dos quadros que compõem os anexos deste relatório e faz-se uma breve análise dos valores estimados.

A estimativa propriamente dita consta do Anexo I – Dados 2019, estruturado em 25 (vinte e cinco) quadros. Nos Quadros I a X, os valores dos gastos são discriminados por função orçamentária e por tributo, consolidados por região geográfica do país e comparados com os valores do Produto Interno Bruto – PIB e da Receita Administrada pela Receita Federal. Os Quadros XI a XXV apresentam os valores da renúncia por tributo e por modalidade de gasto.

I. CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO

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.

Para financiar seus gastos, os governos se utilizam da arrecadação compulsória de recursos que, em termos técnicos, caracteriza a tributação de um país. O sistema tributário legal é composto pelo conjunto de normas que definem e delimitam o processo de arrecadação. O dispêndio de tais recursos é feito por fora do sistema tributário, por meio de orçamentos aprovados pelos representantes da população.

No entanto, o sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia.

Nos casos das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, essas desonerações irão se constituir em alternativas às ações políticas de Governo, ações essas que têm como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas, sim, por intermédio do sistema tributário. Tal grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar de “gastos tributários”.

A identificação de desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, contudo, não é uma tarefa elementar, pois não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários.

Analisando os relatórios efetuados por países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), algumas similaridades são observadas na identificação dos gastos tributários:

1. As desonerações tributárias em questão devem possuir objetivos similares aos das despesas públicas. Possuem, portanto, uma lógica orçamentária associada;
2. Estas desonerações apresentam-se como sendo um desvio da “estrutura normal da tributação”. São sempre de caráter não geral.

No entanto, são feitos questionamentos sobre o que vem a ser uma estrutura normal de tributação. Sistemas de tributação podem ser eficientes, mesmo possuindo características diversas. Os sistemas tributários, historicamente, foram organizados para atender a características peculiares de cada país, motivo pelo qual é difícil que dois países possuam a mesma formulação de sistemas tributários.

Alguns princípios, porém, são comumente identificados em um sistema tributário e são considerados parte integrante dessa estrutura:

1. Contribuintes em situações equivalentes devem estar sujeitos a obrigações similares (equidade);
2. Contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais que proporcionais que os de menor renda (progressividade); e
3. A tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia (neutralidade).

Toda desoneração que promovesse desvios em relação às características colocadas acima e, ao mesmo tempo, tivesse a intenção de promover alguma ação de governo seria considerada um gasto tributário. Por outro lado, a alteração que promovesse uma aproximação das regras tributárias com aquelas características expostas anteriormente deveria ser considerada como parte da própria estrutura tributária, a que denominamos Sistema Tributário de Referência.

Assim, a Receita Federal do Brasil adotou o seguinte conceito:

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.

Os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

Medidas que não são consideradas gastos tributários

A Receita Federal adota o enfoque de longo prazo, isto é, não considera como gastos tributários aquelas medidas que representam apenas um diferimento do pagamento dos tributos, tais como depreciações aceleradas e recuperação antecipada de créditos. Nesses casos, em um primeiro momento, ocorre uma redução do pagamento dos tributos, porém, no momento posterior, gera-se um pagamento a maior, implicando um efeito neutro no total arrecadado.

Também não são considerados gastos tributários os parcelamentos de dívidas tributárias, mudanças de prazos de pagamento e as compensações de bases negativas, pois não constituem redução dos tributos devidos, apenas um diferimento no pagamento.

Na prática, esses dois esquemas representam um benefício de fluxo de caixa para as empresas e uma perda financeira no tempo para o governo.

Além desses, também não são consideradas gastos tributários as medidas que afetam tão somente as regras referentes à sistemática de retenções tributárias, como, por exemplo, o imposto de renda retido na fonte sobre os salários, pois esses pagamentos constituem apenas adiantamentos do tributo devido e serão posteriormente abatidos quando da apuração do montante definitivo.

II. SISTEMA TRIBUTÁRIO DE REFERÊNCIA

A definição do Sistema Tributário de Referência de um país é importante, pois a partir desta estrutura de referência é que os desvios são identificados e classificados como gastos tributários.

Existem três enfoques para o conceito de sistema tributário de referência: **conceitual**, segundo o qual tributa-se o que se enquadra num conceito teórico da base de incidência; **legal**, no qual a lei é que define a base imponible; e do **subsídio análogo**, similar ao enfoque legal, mas que considera gasto tributário somente as concessões tributárias que são análogas a um subsídio direto.

Cada país possui um modelo específico de sistema tributário de referência que geralmente é composto por: estrutura legal, convenções contábeis, deduções de pagamentos compulsórios, provisões para facilitar a administração e provisões relacionadas a obrigações fiscais internacionais (BID 2009). O Brasil adotou o enfoque legal, com um Sistema Tributário de Referência baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada.

A utilização da legislação tributária vigente como referência deriva principalmente do princípio da legalidade tributária e do princípio da reserva legal, dispostos no art. 150, III, da Constituição Federal de 1988 e no artigo 97 da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional – CTN. Segundo esses princípios, somente a lei, em sentido estrito, pode instituir, majorar ou reduzir tributos e é ela que estabelece os elementos essenciais do tributo: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas e penalidades.

Todavia, a lei, apesar de ser a principal, não é a única fonte a ser considerada para a construção do sistema tributário de referência. Alguns princípios ou regras que norteiam a aplicação dos tributos não estão expressos ou não são abordados na legislação e, por isso, é importante a busca por outras fontes para auxiliar na interpretação e compreensão do tributo e para traçar as suas principais características.

Nesse sentido, as doutrinas jurídica, contábil e econômica; a jurisprudência; e as teorias econômicas sobre a tributação são fontes que contribuem para o delineamento da estrutura de implementação dos principais tributos presentes no Brasil.

Insta salientar que a utilização da lei para a determinação do sistema tributário de referência não leva em consideração o *status* normativo do ato que criou a exceção, ou seja, o *status* constitucional de uma norma não garante sua inclusão como um item que forma o sistema de referência de um determinado tributo. É preciso analisar a essência da regra de exceção a fim de se verificar se essa possui o caráter de gasto tributário, independentemente da posição hierárquica da norma.

Nos tópicos abaixo serão abordadas as características das bases de incidência e os sistemas tributários dos principais tributos.

Bases de Incidência Tributária

As bases de incidência tributárias são classificadas de acordo com a manifestação de riqueza sobre a qual recai o tributo. A base de incidência tributária gravada por um determinado tributo influencia decisivamente o núcleo de sua estrutura, como por exemplo a definição do fato gerador e da base de cálculo.

De acordo com a economia clássica, a manifestação da riqueza aparece na forma de renda, patrimônio ou consumo. Hoje, devido à grande variedade de operações econômicas que podem ser objeto de tributação, existem diversos outros tipos de classificação.

Base renda

No tocante à tributação, a renda pode ser definida como o conjunto de remunerações provenientes dos fatores de produção, tais como:

os salários, os aluguéis, os juros e os lucros.

A renda é uma manifestação de riqueza do contribuinte e sua utilização na tributação surgiu como uma alternativa às bases patrimoniais e de consumo (SEGURA, 2004). Os tributos que incidem sobre a renda são capazes de estabelecer regras gerais de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes, em obediência ao princípio da progressividade.

Esses tributos também estão sujeitos a princípios contábeis que têm o potencial de identificar os lucros das sociedades de maneira uniforme, por meio da utilização de deduções, dos encargos de depreciação e das despesas operacionais, por exemplo.

Além do princípio da progressividade, os princípios da generalidade e da universalidade garantem que os impostos sobre a renda incidam sobre todas as pessoas e sobre todas as rendas e proventos respectivamente.

Dessa maneira, no intuito de dar aplicabilidade a esses princípios, quando da implementação da tributação sobre a renda, os seguintes aspectos, entre outros, devem ser abordados: estrutura de alíquotas; mínimos isentos; deduções pessoais; unidade contribuinte; integração entre renda pessoa física e jurídica; dedução dos dispêndios incorridos para gerar renda; regime contábil de reconhecimento de receitas e despesa; critério de avaliação de estoques; carregamento de perdas; depreciação de ativos; tratamento da renda proveniente de ganho de capital, aplicações financeiras e dividendos.

Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda

Este tópico visa explicitar o conceito de renda adotado pela legislação tributária brasileira e mostrar as implicações que a adoção desse tipo de conceito gera no alcance da tributação com relação às diferentes espécies de enriquecimento passíveis de serem consideradas como renda.

O imposto de renda no Brasil tem como hipótese de incidência a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e outros proventos de qualquer natureza. Entende-se como renda o produto ou a remuneração dos fatores de produção, capital e trabalho, ou da combinação de ambos (Código Tributário Nacional – art. 43). O conceito de proventos abrange os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, como por exemplo, as pensões e aposentadorias. Assim, o conceito de renda é bem amplo e grava quase a totalidade dos tipos de manifestação de riqueza.

Com relação ao fluxo de riqueza proveniente de terceiros, alcança quase todas as suas categorias, gravando os rendimentos provenientes do trabalho e da aplicação do capital, as rendas eventuais (prêmios de loterias), as rendas acidentais (gratificações ocasionais) e os ganhos de capital realizados. Todavia, não grava as rendas obtidas a título gratuito, como as doações e heranças, que são gravadas pelo (ITCMD), tributo de competência dos Estados e Distrito Federal.

De acordo com este conceito, as revalorizações patrimoniais que outorgam maior disponibilidade econômica ao contribuinte também são classificadas como renda e estão sujeitas à tributação.

As atividades de consumo, classificadas pela literatura especializada como suscetíveis de ser considerados como renda, tais como o

consumo de bens ou serviços de produção própria e o uso de bens duráveis de consumo (como a habitação do imóvel próprio), não estão abrangidas pelo conceito de renda adotado no Brasil. Em países que adotam um conceito de renda mais amplo neste aspecto, o imposto de renda pode chegar a tributar a renda econômica presumida, equivalente ao valor locativo, decorrente dos imóveis em que o seu proprietário habite.

O sistema tributário brasileiro, no que toca a tributação da renda, está estruturado como um sistema misto. Para determinados tipos de renda apresenta uma tributação do tipo global, que agrega diferentes tipos de renda sob uma mesma tributação pessoal e progressiva, e para outros, estipula um tratamento específico e separado, do tipo tributação cedular¹. Mais ainda, em determinados casos exhibe características da tributação do tipo dual sobre a renda, diferenciando a imposição sobre as rendas do trabalho e do capital.

O conceito de renda, o tipo de tributação a que cada renda está sujeita e o tipo de integração entre a renda das pessoas físicas e jurídicas constituem os alicerces do imposto de renda no Brasil e implicam diretamente na estrutura, no desenho e na abrangência do tributo.

Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF

A renda proveniente do fator trabalho auferida pelas pessoas

¹ Manual de Política Tributária – Fundo Monetário Internacional – 1995 (pag. 262). “Os sistemas de imposto de renda podem ser projetados em base global ou cedular, embora, na prática, a maior parte dos sistemas de imposto de renda global tenham características cedulares e alguns sistemas de imposto de renda cedular tenham características globais. Um imposto de renda global agrega todas as fontes de renda, enquanto um imposto de renda cedular tributa cada fonte de renda separadamente. Muitos países em desenvolvimento adotaram sistemas de imposto de renda que são globais na forma, mas são administrados como se fossem cedulares, com grandes retenções na fonte e poucos contribuintes apresentando declarações de ajuste ou sendo tributados pela renda global.”

físicas, como os salários dos empregados e os rendimentos dos profissionais liberais, é tributada com base na Tabela Progressiva Mensal e sujeita a um ajuste ao final do exercício (Declaração de Ajuste Anual). Esse modelo é classificado como um imposto de renda do tipo global pessoal progressivo.

A tributação decorrente desse tipo de imposto de renda consiste na aplicação de alíquotas progressivas, conforme o nível de renda, sobre uma base de cálculo, que é formada pela soma de determinados tipos de renda menos as deduções legais permitidas.

A tabela progressiva utilizada atualmente no Brasil conta com cinco faixas de renda: um primeiro nível isento (faixa de isenção) e para os demais níveis associa alíquotas crescentes (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%). A faixa de isenção se aplica a todos os contribuintes, a um valor fixo, independente do seu nível de renda.

A estrutura com uma faixa de isenção e alíquotas progressivas é uma das técnicas utilizadas para conferir progressividade ao imposto de renda. Decorre tanto dos princípios econômicos que regem a tributação da renda, quanto da escolha expressa do legislador constituinte, que determinou que o imposto de renda deve ser graduado conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

Dessa forma, a tabela progressiva faz parte do sistema tributário de referência adotado pela RFB e as modificações no limite de isenção, no número e no valor das faixas de renda, no número e na graduação das alíquotas, apesar de gerarem impactos na arrecadação, não são consideradas gastos tributários, pois constituem alterações da própria referência.

Por outro lado, apenas uma parte das deduções da base de cálculo são consideradas como parte da estrutura normal desse tipo de tributação. Entre elas, citam-se as decorrentes do próprio conceito de renda (dedução dos gastos incorridos para obter renda, livro caixa), as destinadas a conferir progressividade (faixa de isenção), ou a dar caráter pessoal (dedução por dependentes) ao tributo. Assim, as deduções da base de cálculo que não decorrem de critérios estruturais do imposto de renda, são consideradas desvios do desenho normal do tributo e configuram gastos tributário. É o caso das deduções dos gastos com saúde e educação.

As deduções do imposto de renda devido a título de incentivo a doações e patrocínios em favor de atividades culturais, esportivas, dos fundos da criança e do idoso, constituem um desvio da regra geral de tributação, pois não decorrem de elementos estruturais do tributo, e por isso são considerados gastos tributários.

Os rendimentos de aposentadoria, reforma e pensão também são tributados pelo modelo global pessoal progressivo no momento em que são recebidos, representando uma postergação da tributação de uma renda recebida anteriormente. Durante o período de atividade laboral do contribuinte, a legislação permite que as contribuições para a previdência, que custeiam esses benefícios futuros, possam ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, reduzindo o imposto a ser pago nesse primeiro momento e postergando a tributação dessa parcela da renda para o futuro, quando do recebimento dos benefícios. Essa postergação no tempo da tributação é considerada parte do sistema tributário de referência, por isso, as deduções da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas a título das contribuições para a previdência não são consideradas gastos tributários.

A legislação brasileira dispõe que a unidade contribuinte pode ser o indivíduo ou o grupo familiar com relação de dependência (cônjuges, filhos, pais, etc.). A tributação sobre o grupo familiar é uma faculdade do contribuinte, dando a ele a opção de deduzir da base de cálculo do imposto renda um valor fixo por cada dependente. Isso o obriga a somar as rendas recebidas pelos dependentes à sua própria renda e tributá-las em conjunto. A definição da unidade contribuinte é um critério estrutural do imposto de renda e sua opção por parte do contribuinte é considerada como parte do sistema tributário de referência adotado pela RFB.

A definição de quais tipos de renda estão sujeitos ao imposto de renda global pessoal progressivo é uma decisão de cunho político, pois deve ser estabelecida em lei, mas também considera fatores de cunho administrativo, como as dificuldades para a aplicação e controle do tributo. Essa definição é considerada pela RFB como parte da referência para o imposto de renda das pessoas físicas.

Da mesma forma, a definição dos tipos de renda que estão sujeitos à tributação do tipo cedular, bem como a graduação dessa tributação, possuem características próprias que são consideradas como parte da regra geral do imposto de renda. O tratamento cedular do imposto de renda consiste em agrupar certos tipos de rendimentos em diferentes categorias e dispensar um tratamento impositivo próprio e separado para cada categoria, não havendo compensação entre ganhos e perdas provenientes dos diferentes tipos de renda.

A tributação das rendas provenientes do fator capital, como aluguéis, juros, dividendos, ganhos de capital, recebidas por pessoas físicas, está dividida em vários esquemas, sendo algumas rendas objeto da Tributação global pessoal progressiva e outras, de tributação cedular

específica.

As rendas provenientes de aluguéis de bens móveis e imóveis, exploração de royalties e juros recebidos de empréstimos concedidos a pessoas físicas estão sujeitas à tributação global pessoal progressiva. Devem ser somadas às demais rendas provenientes de trabalho para formar a base de cálculo do imposto de renda, que será tributada conforme a Tabela Progressiva.

As rendas provenientes de ganho de capital, assim entendido como a diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor de venda de bens (imóveis, veículos, obras de arte, joias, etc.), direitos, ativos financeiros, ações e cotas de empresas, seguem a tributação cedular, específica e separada para cada tipo descrito, a uma alíquota geral de 15%.

A apuração do ganho de capital é realizada para cada operação de alienação, porém, como forma de atender ao princípio da graduação da tributação conforme a capacidade econômica dos contribuintes e também para facilitar a administração e controle do tributo, a legislação estabelece valores mínimos por período, para cada bem ou conjunto de bens de mesma natureza vendidos, abaixo dos quais a apuração e pagamento do ganho de capital está dispensada.

A estrutura cedular da tributação da renda auferida pelas pessoas físicas, proveniente dos ganhos de capital, é considerada como parte integrante do sistema tributário de referência adotado pela RFB. A inclusão de novos tipos de renda nessa estrutura, a alteração das alíquotas ou dos limites mínimos, apesar de gerarem impactos na arrecadação, não constituem gastos tributários, pois configuram uma alteração da própria referência.

Os juros e demais rendimentos decorrentes de aplicações

financeiras de renda fixa, tais como os produzidos pelas contas de poupança, títulos públicos, debêntures, certificados de depósito bancário, fundos de investimento em renda fixa, etc, auferidos por pessoas físicas, são sujeitos à tributação cedular e específica, separada de outras rendas. Esses rendimentos são gravados por alíquotas escalonadas de acordo com o prazo da aplicação, variando de 22,5% para aplicações com prazo até 180 dias, chegando a 15% para prazos superiores a 720 dias.

Tal como nos demais tratamentos cedulares do imposto de renda, a definição e graduação dessa estrutura, bem como os tipos de renda a ela sujeitas, constituem a própria referência do tributo e suas alterações (mudança de alíquotas, inclusão ou exclusão de tipos de renda) não são considerados gastos tributários.

Todavia, rendimentos de mesma natureza, sujeitos ao mesmo tipo de tributação cedular, que tiverem sua carga tributária reduzida ou mesmo eliminada (isenção dos rendimentos de poupança, letras hipotecárias, debentures incentivadas, etc.), constituem desvios à regra geral e são considerados gastos tributários.

A definição do tipo de tributação a que deve ser submetida a renda proveniente do resultado da aplicação do capital em atividades empresariais, como os dividendos distribuídos a pessoas físicas, vai além da escolha da tributação ser do tipo global pessoal progressiva, cedular ou mista, e aborda também questões relacionadas aos meios e ao grau de integração entre a tributação da renda das pessoas jurídicas e seus sócios pessoas físicas.

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.

Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são dois tributos de caráter fiscal que incidem sobre a base econômica renda e têm como base de cálculo o lucro das pessoas jurídicas.

Conforme mencionado anteriormente, por se tratar de tributos sobre a renda, o princípio da generalidade garante que todas as pessoas que auferirem renda estarão sujeitos a estes tributos. Assim, a norma que excluir algum grupo de indivíduos dessa sujeição estará criando um gasto tributário. Isso ocorre, por exemplo, com a isenção do Imposto de Renda e da CSLL para as entidades de previdência complementar sem fins lucrativos (Decreto Lei 2.065/93, art. 6º; IN SRF 588/05, art. 17).

O princípio da progressividade também norteia o sistema de

referência do IRPJ/CSLL. É por causa desse princípio que os lucros acima de vinte mil reais são tributados com uma alíquota adicional. Portanto, não se considera gasto tributário a “diminuição da arrecadação” que existe em virtude da não utilização da alíquota adicional para os valores abaixo de vinte mil reais.

Por sua vez, o princípio da universalidade rege que todas as rendas devem estar sujeitas a esses tributos, porém a classificação do que é renda ou não, é encontrada em todo conjunto normativo sobre o tema, e essa classificação é que vai definir quais são as rendas que não estão sendo tributadas e representam gastos tributários.

O IRPJ/CSLL grava as rendas provenientes das atividades empresariais, bem como as decorrentes de ganhos de capital e os rendimentos de aplicações financeiras.

O cálculo do lucro das atividades da empresa sujeito ao imposto de renda e CSLL toma como ponto de partida o lucro líquido apurado segundo as normas contábeis. Para fins de tributação, é necessário definir quais critérios devem ser utilizados nesta mensuração, tais como o momento de reconhecimento das receitas e despesas (critério de competência), a dedutibilidade de certas despesas (despesas operacionais e despesas não dedutíveis), o critério de avaliação de estoques, dedutibilidade e prazo da depreciação de ativos.

A base de cálculo do imposto de renda e CSLL é o lucro real, apurado segundo registros contábeis e fiscais, ou o lucro presumido, forma simplificada de apuração da base de cálculo. A alíquota do IRPJ é de 15% mais um adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 240 mil anuais e a alíquota da CSLL é de 9% para as pessoas jurídicas em geral, e de 15% para as pessoas jurídicas financeiras.

Outra definição fundamental é a possibilidade de carregamento de prejuízos apurados em exercícios anteriores para utilização como forma de redução de lucros apurados em exercícios futuros. Atualmente, a legislação brasileira permite a compensação dos prejuízos de exercícios anteriores com o lucro apurado no presente, até o limite de 30% do lucro.

A definição desses critérios e a graduação das alíquotas faz parte da estrutura do imposto de renda. Os impactos na arrecadação decorrentes de sua escolha ou de sua alteração não são considerados gastos tributários, pois configuram a própria referência do tributo. Por outro lado, as medidas que se desviam dessa composição e beneficiam algum grupo de contribuintes, por mais nobre ou meritório que seja o motivo, são consideradas gastos tributários.

Base consumo

O consumo é uma das formas de demonstração da capacidade econômica do contribuinte. O fundamento da classe de tributo incidente sobre o consumo define que cada cidadão deve contribuir na proporção do seu consumo.

Os tributos incidentes sobre o consumo são regressivos por natureza, pois os contribuintes com baixo poder econômico comprometem quase a totalidade de sua renda com atividades de consumo. Dessa forma, em proporção ao seu nível de renda, contribuem mais do que os contribuintes com alto poder aquisitivo, que gastam uma proporção menor de sua renda com o consumo.

Em sua maioria, esses tributos são indiretos, isto é, o responsável pelo pagamento do tributo, contribuinte de direito, e o consumidor, contribuinte de fato, são pessoas diferentes. Nessa categoria estão incluídos o IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS. Na prática, esses tributos incidem sobre as vendas

das pessoas jurídicas e podem ser estruturados de diversas maneiras, conforme os objetivos que se perseguem (arrecadação, regulação); os critérios empregados na sua construção (eficiência, equidade) e certos fatores limitantes de natureza administrativa, operacional e política.

As principais características que devem ser consideradas no desenho dos tributos incidentes sobre o consumo dizem respeito: (i) à amplitude da sua base de incidência (impostos gerais sobre bens e serviços ou impostos seletivos – *excise tax*); (ii) ao uso de alíquotas uniformes para todos os bens e serviços ou ao emprego de alíquotas diferenciadas; (iii) à incidência em todas as etapas da cadeia produtiva (plurifásico) ou em apenas um estágio da cadeia (monofásico), (iv) à incidência em cascata (cumulativo) ou sobre o valor agregado (não-cumulativo).

O principal tributo sobre o consumo, tanto por seu potencial arrecadatório, quanto por sua eficiência econômica, é o imposto geral sobre vendas do tipo valor agregado (IVA). Existem três variantes possíveis para o IVA: o IVA do tipo produto (IVA-P), o IVA do tipo renda (IVA-R) e o IVA do tipo consumo (IVA-C). Cada variante, por sua vez, pode ser implantada no âmbito de dois possíveis princípios: origem e destino, e usando dois métodos principais de cálculo: o método de crédito por fatura e o método de subtração².

Sistema tributário de referência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS

A Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS são tributos de natureza eminentemente arrecadatória, incidem sobre a base econômica consumo e suas bases de cálculo são o faturamento das empresas.

² Manual de Política Tributária – Fundo Monetário Internacional – 1995 – pág. 178

Essas contribuições incidem sobre todas as etapas da cadeia (plurifásico) e oneram o faturamento das empresas por meio de alíquota uniforme, isto é, aplica-se uma alíquota única sobre toda a receita do contribuinte, não havendo distinção de sua procedência por atividade, produto ou serviço (base ampla).

Além disso, essas contribuições incidem na importação de bens e serviços do exterior, como forma de equalizar a carga tributária suportada pelos bens e serviços produzidos dentro do país. Não são cobradas nas operações de exportação, conforme os tributos orientados pelo princípio de destino.

Existem dois regimes de apuração distintos para o PIS e para a COFINS: o não-cumulativo, com alíquota de 9,25% e que permite descontar créditos sobre a aquisição de insumos; e o cumulativo, com alíquota de 3,65% sem créditos. No regime não-cumulativo tem-se um IVA-consumo que não alcança as despesas com investimento e utiliza o método de subtração (base contra base). Os fundamentos econômicos desses regimes são distintos e influenciados pela estrutura da cadeia produtiva. A sujeição a um ou a outro regime é definida em lei e ambos são considerados referência para identificar os desvios da regra geral.

Da mesma forma, os dispositivos empregados como forma de implementar a incidência não-cumulativa, tais como a possibilidade de apurar créditos sobre insumos e sobre a aquisição de bens de capital e a forma de apuração desses créditos (aplicação das alíquotas sobre o valor das aquisições) também são considerados parte da estrutura normal de referência. Assim, a desoneração promovida por dispositivos que diminuem a intensidade da arrecadação do PIS e da COFINS é considerada gasto tributário quando ocorre, entre outras situações, o seguinte: diminuição da

alíquota que não esteja calibrada com os regimes predominantes do tributo; redução da base de cálculo que favorece um determinado grupo de contribuintes; exclusão de um contribuinte potencial da hipótese de incidência; ou concessão de crédito presumido a um grupo específico de contribuintes.

Por outro lado, as modificações na sistemática de tributação das cadeias produtivas que têm por objetivo promover maior controle administrativo no recolhimento dos tributos, tais como os casos previstos de substituição tributária, incidência monofásica e incidência concentrada, quando calibrados de forma a manterem a carga tributária equivalente à sistemática anterior, não são considerados como gastos tributários.

Sistema tributário de referência para o Imposto sobre os Produtos Industrializados - IPI

O IPI é um imposto não-cumulativo, do tipo valor agregado, que incide sobre os produtos industrializados nacionais no momento da saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Embora sua arrecadação não seja desprezível, o IPI é um imposto primordialmente dotado de caráter extrafiscal, pois a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o Poder Executivo pode, por meio de Decreto, promover a alteração de suas alíquotas, de forma a utilizá-lo como um instrumento de intervenção na economia.

O IPI também incide na importação de bens do exterior, como forma de equalizar a carga tributária suportada pelos bens industrializados produzidos dentro do país, e não é cobrado nas operações de exportação, conforme os tributos orientados pelo princípio de destino. Além disso, a

Constituição Federal impôs o Princípio da Seletividade (art. 153, §3º, inciso I, da Constituição Federal - CF), que preceitua que sua tributação deve ser inversamente proporcional à essencialidade do produto que onera.

Embora a base econômica de incidência do IPI seja o consumo de bens, o princípio da seletividade em conjunto com o caráter extrafiscal do imposto implicou em uma escolha incomum para a definição de sua estrutura, que não é uniforme para todos os produtos, mas sim diferenciada para cada produto. Essa característica é demonstrada na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), que lista todos os bens existentes, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), e define uma alíquota para cada um.

Assim, para fins de definição do Sistema Tributário de Referência do IPI, não é possível identificar uma alíquota geral padrão, a partir da qual seriam identificados os desvios. Essa característica peculiar faz com que a análise da referência tenha que ser realizada separadamente para cada produto, como se existisse um imposto para cada produto.

Por essa razão, a simples alteração de alíquota de IPI de um determinado produto não é considerada como um gasto tributário e é encarada como uma mudança da própria alíquota de referência.

Geralmente, os desvios da regra geral do IPI são observados quando ocorrem concessões que levam em conta o caráter pessoal dos contribuintes e que privilegiam um determinado grupo de fabricantes dentro da cadeia produtiva de um mesmo produto. São exemplos reduções do IPI que beneficiam fabricantes localizados na região norte; ou isenções de IPI para fabricantes de produtos que sejam habilitados em um regime especial como o RECINE, o REPORTO e o RETID. Nesses casos o desvio fica claro, pois todos os demais produtores daqueles produtos continuam sujeitos ao pagamento do IPI, de acordo com a alíquota geral para aquele caso

estabelecida na TIPI.

Sistema tributário de referência do Imposto de Importação – II

No Brasil, o imposto de importação tem marcada natureza extrafiscal e sua utilização está mais ligada a objetivos de política de comércio exterior e desenvolvimento da indústria nacional do que a arrecadação tributária.

Entre os objetivos pretendidos na adoção e na gradação do imposto de importação, podemos citar: proteção à produção e indústria nacional, políticas de substituição de importações, fomento à setores nacionais incipientes, regulação da balança de pagamentos, e até em alguns países a geração de receitas tributárias.

As características extrafiscais do Imposto de Importação também implicaram em uma escolha incomum para a definição de sua estrutura, que é diferenciada por cada produto, concretizada na Tarifa Externa Comum (TEC), que lista todos os bens existentes, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), e define uma alíquota para cada um. Não é possível identificar uma alíquota geral para o Imposto de Importação, como forma de identificar desvios da tributação normal. Tal fato obriga que a análise da referência tenha que ser realizada separadamente para cada produto, como se cada um fosse tributado por um imposto específico.

Assim, a definição dessa estrutura é considerada como parte integrante do sistema tributário de referência adotado pela RFB, e as alterações de alíquota de um determinado produto não são consideradas como um gasto tributário, pois constituem a alteração da própria referência.

Contudo, quando a redução da alíquota de um determinado bem está vinculada à sua destinação ou às condições do importador, quer

seja por localização geográfica, porte, ramo de atividade ou qualquer outra característica, entende-se que houve um desvio do sistema de referência existente. Entende-se que a redução não teve caráter regulatório, pois foram beneficiados apenas alguns importadores daquela mercadoria. Essa diminuição de arrecadação é considerada gasto tributário.

O Ex-tarifário consiste na redução temporária da alíquota do II dos bens assinalados como de capital (BK) e/ou de informática e telecomunicações (BIT) na TEC, quando não houver a produção nacional. É um regime que visa regular uma atividade econômica, tendo como pontos fundamentais:

- viabilizar o aumento de investimentos em bens que não possuam produção no Brasil;
- possibilitar o aumento da inovação tecnológica por parte de empresas de diferentes segmentos da economia; e
- produzir um efeito multiplicador de emprego e renda sobre segmentos diferenciados da economia nacional.

Por seu caráter regulatório, o Ex-tarifário não é tido como um desvio do sistema de referência do II, mas sim um novo sistema. Não obstante o pleito para a criação de um Ex-tarifário seja feito por uma determinada empresa, o ato que o estabelece não vincula o benefício somente àquela empresa, aplica-se a todas as empresas. Portanto, a diminuição da arrecadação causada pela aplicação desse regime não é considerada gasto tributário.

III. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRA, P. Y JORRATT M. [2002] “Medición del Gasto Tributario em Chile”. Documento presentado en el Seminario Regional de Política Fiscal, CEPAL.

BID. Los presupuestos de gastos tributários. Conceptos y desafios de implementación. 2009.

CIAT. Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários – Uma experiência Iberoamericana. Panamá, 2011.

CIAT. La medición y control de la erosión de las bases tributarias: Los gastos tributários y la evasión tributaria. 40ª Asamblea General. Chile.

PARTHASARATHI, Shome. Tax Policy Handbook. Washington, D.C, International Monetary Fund, 1995.

SEGURA, José V. Sevilla. Política Y Técnica Tributárias. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004.