



SENADO FEDERAL

Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle

ORÇAMENTO PÚBLICO *em discussão*

004

**Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de
identificação e de estimativa de renúncia de receita**

José Rui Gonçalves Rosa

SENADO FEDERAL

Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle

Diretor

Luiz Fernando de Mello Perezino

Editores

Renato Jorge Brown Ribeiro
Rita de Cássia Leal Fonseca dos Santos
Róbison Gonçalves de Castro

Equipe Técnica

Thiago de Azevedo Barbosa

O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não representa posicionamento oficial do Senado Federal.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

**Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de
identificação e de estimativa de renúncia de receita**

José Rui Gonçalves Rosa*

2013

* Consultor de Orçamentos do Senado Federal (joserui@senado.gov.br)

Resumo

Este artigo discute o conceito de benefícios, ou gastos tributários, que vem sendo empregado na Lei de Diretrizes Orçamentárias, bem como a metodologia utilizada no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), elaborado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), e que acompanha as informações complementares à Lei Orçamentária Anual, em atenção ao comando contido no art. 165, § 6º da Constituição Federal. A obtenção de um quadro realista desses benefícios é fundamental na tarefa de subsidiar a formulação de políticas públicas, pois a alocação de dotação orçamentária em determinada ação de governo pode não ser a única fonte de recursos para esse fim se houver tributação favorecida para a atividade objeto dessa ação, comportando-se como se fosse um gasto indireto realizado por meio do sistema tributário (gasto tributário). É igualmente importante em termos de política fiscal, pois, na hipótese (remota) de o Estado pretender dar uma redução geral de carga tributária com a respectiva perda de receita sendo compensada com a eliminação de benefícios tributários, é preciso que se tenha uma visão precisa do montante desses benefícios, sob pena de se desequilibrar as finanças públicas.

Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de identificação e de estimativa de renúncia de receita

José Rui Gonçalves Rosa

1. Introdução

O objetivo deste artigo é rever o conceito de benefícios, ou gastos tributários, que vem sendo empregado na lei de diretrizes orçamentárias anuais (LDO), bem como discutir alguns aspectos da metodologia utilizada no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), elaborado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), e que acompanha as informações complementares à lei orçamentária anual, em atenção ao comando contido no art. 165, § 6º da Constituição Federal¹.

A obtenção de um quadro realista desses benefícios é fundamental na tarefa de subsidiar a formulação de políticas públicas, pois a alocação de dotação orçamentária em determinada ação de governo pode não ser a única fonte de recursos para esse fim se houver tributação favorecida para a atividade objeto dessa ação, comportando-se como se fosse um gasto indireto realizado por meio do sistema tributário (gasto tributário).

É igualmente importante também em termos de política fiscal, pois, na hipótese (remota) de o Estado pretender dar uma redução geral de carga tributária com a respectiva perda de receita sendo compensada com a eliminação de benefícios tributários é preciso que se tenha uma visão a mais precisa possível do montante desses benefícios, sob pena de se desequilibrar as finanças públicas.

A relevância dessa matéria pode ser extraída do DGT para 2012, que estima esses gastos em R\$ 146,0 bilhões, correspondendo a 3,22% do PIB e 20,0% da receita administrada pela RFB (exceto RGPS)². Para se tenha uma ideia, a receita primária bruta esperada na LOA para 2012 é de R\$ 1.127,3 bilhões ou 23,85% do PIB. Assim, somente esses benefícios tributários representam 13,5% da carga tributária federal bruta³.

¹ “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”.

² Para o orçamento de 2011, os benefícios previdenciários, resultante da isenção ou redução da alíquota da contribuição patronal, alcançaram R\$ 21,2 bilhões, equivalente a 0,54% do PIB. Para 2012 não identificamos o demonstrativo junto com as informações complementares ao orçamento desse exercício. Mas, admitindo o valor dos benefícios previdenciários de 2011 para 2012 e somando os benefícios da receita administrada, temos um total de benefícios tributários de 3,76% do PIB.

³ Detalhando os benefícios tributários, vemos que grande parte deles não pode ser convertida em receita de imediato ou, até mesmo, talvez em nenhuma data. Por exemplo, os estímulos à Zona Franca de Manaus, que montam a 0,66% do PIB, têm a sua vigência garantida pela Constituição até 05.10.23; o Desenvolvimento Regional (SUDENE e SUDAM), com 0,13% do PIB, tem vigência até 31.12.13; rendimentos isentos e não tributáveis (declarantes com mais de 65 anos; aposentadoria por moléstia grave e acidente de trabalho; indenização trabalhista; rendimentos de caderneta de poupança) e deduções do IRPF (saúde e educação) significam 0,70% do PIB e tratamento tributário preferencial às microempresas

Essas considerações e a magnitude desses números recomendam que caminhemos numa trilha metodológica que leve a um contínuo aprimoramento, tanto no aspecto conceitual do que se entende como benefício tributário como na estimativa dos valores de renúncia de arrecadação.

Além dessa Introdução, este artigo contém os seguintes tópicos: 2. A Lei de Diretrizes Orçamentárias; 3. Como Conceituar Benefícios Tributários; 4. Os Limites da Legislação de Referência; 5. Benefício Tributário ou Simples Desoneração?; 6. Estimando a Renúncia de Receita e 7. Conclusão.

2. A Lei de Diretrizes Orçamentárias

O § 2º do art. 89 da Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) para 2012, Lei nº 12.465, de 12.08.2011, e também o mesmo parágrafo do art. 90 do Projeto de LDO para 2013, reproduzindo a redação de LDO anteriores, define o que é incentivo ou benefício de natureza tributária para fins de atendimento ao disposto no mencionado dispositivo da Constituição Federal de 1988. O Projeto da LDO2013 assim enunciava incentivo ou benefício de natureza tributária⁴:

“ § 2º São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.”

Sabemos que esse é um assunto complexo e de difícil normatização. Porém, entendemos que a redação dada pelo citado § 2º mostra-se prolixa, além de enunciar com imprecisão o que deve ser considerado como benefício tributário.

A nosso ver é inapropriado designar tais benefícios como “...gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário...” ou, como em seguida, “...na norma que desonera o tributo...” e, “...constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência...” e ainda, ao final do dispositivo, “...aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte”.

Relativamente à primeira frase, entendemos que esses benefícios não são gastos indiretos decorrentes do sistema tributário, mas dispositivos legais tributários que resultam em renúncias potenciais de arrecadação e que cujo efeito é como se fossem gastos governamentais indiretos. Na segunda, fica evidente que a norma não desonera o tributo, mas, sim, desonera do tributo alguma coisa, como a operação de venda de uma região, a renda de aposentadoria de contribuintes com mais de 65 anos, etc. Na terceira, mais adequado seria dizer que a exceção dever ser a uma legislação de referência de determinado tributo e não do sistema tributário que é o conjunto dos tributos. Ao fim, a experiência mostra que nem sempre é claro o aumento da disponibilidade econômica do

somam 0,66% do PIB. Somados, apenas esses incentivos representam 60,7% do total estimado dos benefícios (gastos) tributários. Lembramos ainda que benefícios concedidos sobre condição e prazo certo, mesmo que sejam extintos, têm assegurados sua validade até o final do prazo para aqueles que cumpriram tempestivamente as condições exigidas.

⁴ O PLDO2014 já não traz mais nenhuma definição de gasto tributário.

contribuinte, como veremos mais adiante.

Além disso, entendemos que os objetivos de tais instrumentos podem ser mais amplos envolvendo também razões de ordem científica, cultural e administrativa.

À vista disso, numa tentativa de aperfeiçoar a redação da matéria, sugerimos uma nova redação para o dispositivo da LDO, a saber:

“ Art... É considerado benefício de natureza tributária, ou gasto tributário, a desoneração legal de tributo, excepcionando a sua legislação de referência, que conceda tratamento preferencial ou diferenciado a um determinado grupo de contribuintes, setor ou região, para o alcance de objetivo econômico, social, cultural, científico ou administrativo.

§ 1º – Considera-se como legislação de referência de um tributo a regra geral de sua aplicação, tendo como premissa básica o atendimento a princípios e normas tributárias da Constituição Federal.

§ 2º – É característica do benefício tributário, ou gasto tributário, acarretar renúncia potencial de arrecadação, ou de perda recursos, equivalendo a um gasto indireto do Estado para a consecução dos objetivos de que trata o caput deste artigo”.

Como se nota, além de tornar mais preciso os termos empregados no dispositivo, procuramos dar melhor caracterização do que deve ser entendido como legislação de referência de um tributo.

De resto, a supressão da menção ao sistema tributário deve-se à sua desnecessidade, uma vez que toda norma legal baixada sobre tributos pertence, automaticamente, ao sistema tributário, pois deve se apoiar em incidências previstas no sistema tributário constitucional.

3. Como Conceituar Benefícios Tributários

Numa primeira análise, embora pareça ser uma tarefa simples, a identificação de um benefício tributário apresenta muitas dificuldades.

A ideia mais rudimentar que se tem sobre esse assunto é de que se trata de um dispositivo legal que conceda desonerações como imunidade, isenção, redução de alíquota, redução de base cálculo, etc. sobre determinada operação. Isso, contudo, é condição necessária, mas não suficiente para a caracterização de um benefício tributário.

O termo consagrado pelo citado texto constitucional para identificar essas excepcionalidades legais é benefício tributário⁵.

O conceito comumente adotado para identificação desses benefícios é de que são dispositivos legais que se constituem em exceção à legislação de referência de um tributo, entendida esta como a regra geral de sua aplicação, e que, cumulativamente,

⁵ A própria RFB, até 2004, ao elaborar os respectivos demonstrativos, designava-os como Demonstrativo de Benefícios Tributários (DBT). Em 2005 passou a designá-los como “Previsão dos Gastos Tributários”, voltando em 2006 com a denominação “Previsão de Benefícios Tributários”. Em 2007 voltou a designá-los como “Demonstrativo de Gastos Tributários”, o mesmo ocorrendo quando do envio do Projeto da LDO2008 e projetos posteriores.

provoquem renúncia potencial de receitas ou de perdas de recursos para o Estado.

O emprego do termo gasto tributário pela RFB apoia-se na ideia de que o benefício tributário atua como se fosse um gasto fiscal indireto, processado por meio de canais do sistema tributário nacional. Pressupõe, a exemplo da prática internacional, uma lógica orçamentária, com os seus objetivos econômicos, sociais, culturais, científicos e administrativos, de que esse benefício pode ser substituído por um gasto direto.

Atos legais desoneradores de tributos têm diferentes objetivos: em algumas situações visam *induzir comportamentos*, como por exemplo, a isenção para produção localizadas na Zona Franca de Manaus ou para empreendimentos que se instalem na região Nordeste do País, ou ainda, para os rendimentos de aplicações em cadernetas de poupanças; em outras visam *aliviar situação de dificuldade específica* enfrentada por certa categoria de contribuintes, como a isenção para as indenizações trabalhistas ou para os rendimentos de aposentadorias dos portadores de doenças graves; em certos casos visam *facilitar o controle* administrativo, como é o caso da isenção de impostos para as mercadorias importadas trazidas nas bagagens de passageiros no valor de até US\$ 500,00.

O conceito de benefício, ou gasto tributário, alicerçado na ideia de legislação de referência, com algumas adaptações, é o caminho mais adequado para auxiliar a classificação de dispositivos legais que desoneram de tributo fato gerador previsto na legislação brasileira.

A adaptação à realidade brasileira é necessária, não apenas porque em nosso País o universo de desonerações tributárias é bastante diversificado, o que às vezes exige considerações adicionais para o enquadramento de um dispositivo, como pelo fato de que aqui a listagem dos benefícios envolve não apenas o Imposto de Renda, como ocorre nos EUA, mas também os tributos indiretos, conforme acontece em países europeus.

O fato de incluir os tributos indiretos aumenta a dificuldade na elaboração de um demonstrativo de benefício tributário porque exige a assunção de hipóteses adicionais de trabalho mais complexas, o que não ocorre com os tributos diretos, em particular o Imposto de Renda, quando a retirada ou criação de determinada dedução pode reduzir ou aumentar a disponibilidade econômica do contribuinte e impactar claramente a arrecadação.

Na verdade, podemos dizer que a elaboração de um demonstrativo de benefícios tributários com as respectivas estimativas de renúncia de receitas, de certo modo, encerra mais dificuldades metodológicas do que a produção das estimativas das receitas a serem arrecadadas, dado o elevado número de hipóteses de trabalho que têm que ser feitas, pois sempre estamos tratando do efeito legislação⁶.

Reconhecemos, assim, que num trabalho desse tipo não é difícil de ser

⁶ A estimativa de receita do ano $t+1$ é efetuada tomando-se por base a arrecadação do ano t , depurada de eventos atípicos, multiplicada por fatores que representam a variação esperada de quantidades, a variação esperada de preços e a variação decorrente de mudanças na legislação.

cometidas inconsistências, visto ser tema que implica em elevada polêmica e para a qual nem sempre se tem um consenso sobre os seus diversos aspectos⁷. Isso, *per se*, justifica a postura de uma busca contínua de aperfeiçoamento metodológico, procurando alcançar um corpo analítico que seja coerente no seu todo.

Mas, ainda que tenhamos essa meta, não precisamos fazer como certos países europeus, pelo menos por enquanto, de chegar ao ponto de considerar benefício tributário a não tributação da renda imputada de aluguel ao proprietário de casa própria que, dentro da ótica de um imposto de renda abrangente (*comprehensive income tax*), tributaria tanto as rendas contabilizadas como as imputadas.

Igualmente não precisamos, num primeiro estágio, adotar os sofisticados conceitos contidos no orçamento de gastos tributários norte-americano de “*dispêndio equivalente*” e de “*perda de receita*” como medidas do efeito orçamentário dos gastos tributários⁸.

A parte teórica do DGT da RFB ao conceituar o que são gastos tributários assim se expressa:

“...são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.”

Embora com uma redação mais adequada do que a contida na LDO, essa conceituação também apresenta impropriedades. Primeiro, porque os objetivos podem ser outros que não apenas econômicos e sociais, embora se reconheça que esses são a grande maioria. Segundo, porque trata-se, mais precisamente, de uma exceção à legislação de referência de um tributo e, obviamente, do sistema tributário, visto que este envolve o conjunto de impostos e taxas das três esferas de governo. Terceiro, mas não menos importante, a citação relativa ao aumento disponibilidade econômica do contribuinte é facilmente demonstrável quando se trata do imposto de renda, mas não é tão evidente quando se trata de tributos indiretos.

Com efeito, no caso desses últimos, quando há desoneração do imposto para um determinado bem consumido por certa categoria de contribuintes ou produzido por uma região incentivada, o que se espera é que o preço do bem se reduza no montante da retirada do tributo, estimulando a sua demanda pelos potenciais consumidores. Desse modo, embora agora possa comprar mais barato, o consumidor continua com a mesma

⁷ Nos EUA, pelo menos até o ano fiscal de 1993, o critério de classificação dos gastos tributários utilizado pelo *Joint Committee on Taxation*, do Congresso desse país, baseado no conceito de “imposto de renda normal”, fornecia uma lista bem mais ampla de gastos tributários do que pelo critérios empregados pelo *Treasury Department*, pertencente ao executivo norte-americano, que se apóia no conceito de “*legislação de referência*”.

⁸ O primeiro permite uma comparação do custo do gasto tributário com o dispêndio federal direto e, em alguns casos, é uma medida maior do que a perda de receita quando o gasto tributário opera como um pagamento de serviço pelo governo, aumentando a renda do contribuinte antes do imposto. Para algumas situações, ambos os valores são iguais porque o gasto tributário opera como uma redução de preço ou um diferimento do imposto que não afetaria a renda do contribuinte antes do imposto.

renda. Se, alternativamente, a referência de contribuinte é o produtor do bem, então poderá haver um aumento das vendas e, talvez, do lucro. Assim, muito indiretamente, e de forma pouco transparente, poderia haver aumento da disponibilidade de um contribuinte.

Situação bastante diferente ocorre com o Imposto de Renda da Pessoa Física, cuja experiência internacional parece ter sido a fonte para se colocar aquela frase na conceituação de benefício tributário. Se, por hipótese, fosse permitida uma dedução por pagamento de aluguéis ao contribuinte, então sim sua renda aumentaria, aproximadamente, na proporção do valor declarado dessas despesas multiplicado pela alíquota marginal a que ele está sujeito, em comparação com uma situação em que essa dedução não é permitida.

Assim, é preciso que seja buscada uma maior precisão na conceituação de benefício tributário, conforme sugerimos anteriormente, e, sobretudo, do entendimento do que significa legislação de referência.

4. Os Limites da Legislação de Referência

Em termos conceituais, nossa preocupação é refinar o entendimento do que deve ser interpretada como legislação de referência, a primeira condição para o enquadramento de um ato legal tributário como fonte de benefício tributário.

A parte teórica do DGT produzido pela RFB, baseada em experiência de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), indica que dois passos são necessários para identificar um gasto tributário:

- a) determinar todas as desonerações tributárias tomando como base um sistema tributário de referência e*
- b) avaliar, utilizando um conjunto de critérios definidos, quais desonerações são gastos indiretos e são passíveis de serem substituídas por gastos diretos.*

Acrescenta ainda o DGT que, “caso o item b seja cumulativamente possível, estaremos diante de gastos tributários – ou seja, gastos indiretos que são efetuados por intermédio do sistema tributário”.

A primeira questão que emerge é sobre a extensão do entendimento do que é sistema tributário, ou melhor, legislação de referência. A segunda é explicitar de forma mais transparente qual é o “conjunto de critérios definidos”, mencionados no item b. A terceira é avaliar quanto ajuda na identificação de benefício tributário a ideia de quais desonerações podem ser substituídas por gastos diretos⁹.

⁹ Desconsiderando aspectos relativos à viabilidade operacional, dizer que uma desoneração tributária pode ser substituída por um gasto direto não ajuda muito em termos de análise, uma vez quase todas elas, senão todas, em tese podem ser assim tratadas. Por exemplo, a permissão de dedução por despesa médica pode ser substituída por um gasto direto aumentando a oferta desse serviço; a isenção de um tributo indireto pode ser substituída por um subsídio governamental às empresas produtoras; a não tributação de indenização trabalhista pode ser substituída por uma doação governamental.

É sabido que o sentido de legislação de referência reporta-se às regras gerais de aplicação de um tributo. Mas, é difícil, senão impossível, estabelecer um critério teórico universal para definir até onde vão os limites da legislação de referência, pois, como bem aponta o texto teórico do DGT, há sistemas de tributação com características diversas e que foram construídos ao longo do tempo de acordo com as experiências históricas de cada País.

Nos EUA, por exemplo, a legislação de referência do imposto de renda, entre outras disposições, inclui as regras normais de apuração do imposto, as isenções de natureza geral, as deduções-padrão, a depreciação, a progressividade, etc. Assim, gasto tributário refere-se a um dispositivo especial que não se enquadra nessas normas de aplicação mais geral.

Aquí entre nós, pelos benefícios tributários do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) listados no demonstrativo da RFB, o entendimento é similar, sendo considerado benefício: a) os alívios tributários que isentam as rendas de aposentadoria de declarantes com mais de 65 anos e as indenizações trabalhistas; b) a isenção do imposto para os rendimentos de caderneta de poupança; c) as deduções do rendimento tributável por gastos com saúde e educação e as deduções do imposto devido por aplicações em cultura, desporto, fundo da criança e adolescente, etc.

Dado o caráter abrangente de sua utilização pelos contribuintes, e porque incorporam os princípios da pessoalidade e da progressividade que orientam a aplicação desse tributo, não são tratados como benefícios tributários, a nosso ver acertadamente, o mecanismo do desconto-padrão, o limite de isenção, a dedução por dependente e pela contribuição social para a previdência. Igualmente as deduções de despesas escrituradas em livro caixa para apuração do imposto devido por profissionais liberais, também são consideradas como parte integrante estrutura geral de aplicação do imposto. As isenções de ajuda de custo para mudanças, alimentação e pousada também não devem figurar como benefícios tributários, dada a natureza meramente indenizatória desses itens que, a princípio, não se traduzem em acréscimo de disponibilidade econômica aos beneficiários.

O mesmo ocorre com o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) que trata como benefícios tributários dispositivos tais como os que permitem à pessoa jurídica a dedução do imposto por aplicações em cultura, adolescentes, fundos regionais, etc; a isenção dos lucros derivados de empreendimentos situados em regiões de menor grau de desenvolvimento (SUDENE/SUDAM); as reduções de alíquotas do imposto para setores específicos; as despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador; a depreciação acelerada visando o estímulo ao investimento, entre outros.

Porém, é com relação ao IRPJ que identificamos um primeiro problema de classificação no DGT. É estranho o enquadramento das alíquotas reduzidas do imposto conferidas às micro e pequenas empresas (SIMPLES) como benefício tributário, pois, esse tratamento melhor seria interpretado como uma regra inerente à estrutura de aplicação progressiva do tributo, na medida em que se aplica apenas às empresas com receita tributável anual de até R\$ 3.600 mil, em 2012.

É se notar que o Demonstrativo, a nosso ver corretamente, não considera como

benefício tributário o mecanismo de imposição com base no lucro presumido, facultativo às médias empresas, que consiste na aplicação da alíquota normal do IRPJ de 15% sobre a presunção do resultado do exercício, ainda que este resultado seja apurado de forma diferente para cada tipo de contribuinte, com os percentuais de presunção de lucro sobre a receita bruta variando consoante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica, indo desde 1,6% da receita na revenda de combustíveis até 32% na intermediação de negócios, com o índice modal de 8% para as atividades em geral¹⁰. Para lucros acima de cerca de R\$ 20 mil mensais (R\$ 240 mil/ano) incide adicionalmente uma alíquota de 10%, reforçando a característica progressiva do tributo, a exemplo do que ocorre com as empresas tributadas com base no lucro real.

Voltando ao âmbito do SIMPLES, relativamente à alíquota reduzida da Contribuição Patronal à Previdência, a primeira impressão que se tem é que também estaria correto o enquadramento dessa exceção como benefício tributário, porque a menor tributação fugiria da regra geral de aplicação desse tributo que não contemplaria a progressividade, pelo menos no que se refere à contribuição do empregador¹¹.

O mesmo ocorreria no caso das contribuições sociais do PIS/COFINS, uma vez que as alíquotas reduzidas sobre as receitas de microempresas excepcionariam a legislação de referência, dado que esses tributos poderiam ser conceitualmente entendidos, numa primeira abordagem, como uma tributação geral e uniforme sobre a receita ou faturamento¹².

Mas, essas duas interpretações caem por terra quando nos defrontamos com a redação do § 9º, do art. 195, da Constituição, introduzido pela EC nº 20, de 1998, que passou a admitir que as contribuições sociais do empregador, previstas no *caput* desse dispositivo, ou seja, as que incidem sobre a folha de salários, a receita ou faturamento e o lucro possam:

“...ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

Diante dessa abrangente diretriz constitucional as alíquotas reduzidas devido ao pequeno porte das empresas aplicadas ao SIMPLES, seja na contribuição patronal sobre a folha, seja nas contribuições do PIS/COFINS sobre a receita, passaram a fazer parte da regra geral de aplicação desses tributos, ou seja, das suas legislações de referências¹³. O mesmo acontece quando o tratamento diferenciado objetiva privilegiar certo tipo de atividade econômica.

¹⁰ Informação extraída do sítio da RFB na *internet* atualizada até 2010.

¹¹ As associações desportivas com futebol profissionais estão sujeitas a 5% da receita bruta dos espetáculos e a comercialização de produtos rurais pagam 2,6% da receita obtida. Mais recentemente, em suporte ao Programa Brasil Maior, diversos setores ficaram com a possibilidade de trocar a contribuição modal de 20% sobre a folha salarial por uma pequena contribuição sobre o faturamento.

¹² Deve-se atentar ainda para o fato de que a legislação de referência dessas contribuições é ainda composta por um duplo regime de tributação, o cumulativo e o não cumulativo, com alíquotas conjuntas de 3,65% e 9,25%. Dessa forma, alíquotas inferiores a isso poderiam ser interpretadas como geradoras de benefícios tributários.

¹³ Da mesma forma que os critérios (princípios) da generalidade, universalidade e progressividade do imposto de renda fazem parte da legislação de referência deste imposto, como determinado pelo art.153, § 2º, inciso I da Constituição.

Esse amplo respaldo constitucional leva a que o procedimento mais adequado para definir a legislação de referência dessas contribuições é interpretá-las de maneira análoga à do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, admitindo que suas alíquotas possam variar em função daquelas diretrizes.

Como é de conhecimento, a legislação de referência do IPI considera que é da natureza desse tributo discriminar entre produtos. Assim, quando a alíquota de determinado produto é reduzida a zero, ainda que outros continuem tributados a alíquotas positivas, isto está em consonância com o previsto na Constituição que determina que esse tributo deve incidir de acordo com a essencialidade do bem. Nesse caso o legislador julgou que o produto desonerado é relativamente mais essencial do que outros que continuaram tributados positivamente. Há perda de receita, mas não há caracterização de benefício tributário¹⁴.

Seria o caso, por exemplo, da redução de 5% para 0% da alíquota do IPI sobre perfis de aço empregados na construção civil, que, embora cause impacto negativo nas receitas, e no resultado primário das contas públicas, não caracterizaria um benefício tributário.

Ao contrário do que consta do DGT, o mesmo tratamento deveria ser conferido ao PIS/COFINS para certas desonerações, considerando como simples manejo de alíquotas a redução a zero da alíquota de produtos farmacêuticos importados, de papel para jornais e periódicos, de cadeiras de rodas e aparelhos e na importação de Gás Natural Liquefeito num entendimento de que, em consonância com a diretriz constitucional, essas atividades são julgadas preferenciais pelo legislador.

Situação diversa é a isenção do IPI para taxistas que adquiram veículos dentro de determinada condição, considerada corretamente no DGT como benefício tributário. Nesta hipótese há criação de benefício tributário, pois enquanto esses contribuintes são desonerados os demais continuam pagando o tributo sobre o mesmo bem.

Mas, embora as opções pelo SIMPLES no caso das contribuições sociais do PIS/COFINS não devam ser consideradas benefícios tributários, pois a regra geral de aplicação desses tributos constitucionalmente prevê discriminação favorável às micro e pequenas empresas, paradoxalmente no caso do IPI a opção por esse regime coerentemente é um benefício tributário, pois a legislação de referência deste imposto não prevê discriminação em função do porte das empresas, mas, sim, em razão da essencialidade do produto. Esse conflito classificatório decorre do choque entre a busca de um critério coerente de identificação desses benefícios e a confusão estrutural-conceitual de nosso sistema tributário.

De um modo geral, e utilizando o jargão jurídico, se a isenção é objetiva, isto é, se for concedida ao produto, não haveria benefício tributário, porque tudo se passaria como se fosse uma redução de alíquota, atuando em favor de todos os compradores do

¹⁴ Em outros tributos, como o IRPF, acontece fato parecido. Uma possível redução da alíquota marginal do tributo ou a correção dos valores de sua tabela de incidência, provocam perdas de receita, impactam o resultado primário do governo, mas não geram um benefício tributário, pois são medidas de natureza geral e que se inserem dentro da estrutura de aplicação do imposto. Em outras palavras, apenas foi mudada a regra geral da aplicação do imposto e não criado um aspecto particular em sua aplicação favorecendo a um grupo restrito de contribuintes em comparação com outros na mesma situação.

bem e atendendo princípio constitucional que permite essa diferenciação impositiva. Se, ao contrário, for subjetiva, isto é, concedida a determinadas pessoas, entidades ou regiões produtoras, haveria a criação de benefício tributário, pois discriminaria favoravelmente apenas em favor de um grupo restrito de contribuintes.

Ainda levando em consideração a redação dada pelo § 9º do art. 195 da Constituição também a parcela da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) no SIMPLES não deve ser interpretada como benefício tributário, mas parte integrante da legislação de referência desse tributo.

Desse modo, se de acordo com esse nosso critério as desonerações do SIMPLES não deveriam ser consideradas benefícios tributários, então sob esse prisma de análise a estimativa de benefícios tributários contidas no DGT estão superestimadas.

Mas, se o nosso critério considera como parte fundamental da legislação de referência de um tributo a obediência a preceitos e normas constitucionais, então, na área do Imposto de Renda há também problemas de identificação e de estimativas.

Isso porque, consoante o art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal o imposto de renda deve ser “...*informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade...*”.

O princípio da generalidade é uma extensão do princípio da igualdade e significa que todos que tenham renda estão sujeitos ao tributo. Universalidade, diz respeito à incidência sobre todas as rendas permitindo, inclusive, tributar a renda de nacionais gerada no exterior, e progressividade apoia-se no princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição) que determina que os impostos, sempre que tecnicamente possível, tenham caráter pessoal e sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Vale dizer, cobrar tributos de acordo com a possibilidade econômica de cada um, tratando os desiguais de modo desigual (equidade vertical).

Confrontando a legislação desse imposto com aqueles preceitos constitucionais verificamos que ela não respeita integralmente o princípio da progressividade e, por consequência, da capacidade contributiva¹⁵. Como exemplo temos a tributação, exclusivamente na fonte, de rendimentos derivados de aplicações financeiras cuja tributação vai de 22,5% a 15,0%, consoante o prazo da aplicação dos recursos, alíquotas essas inferiores à alíquota marginal do imposto da pessoa física que é de 27,5%.

Ora, como é razoável admitir que as classes de renda mais elevada são as que detêm maior volume de aplicações financeiras, então essas faixas de contribuintes estão sendo tributadas em média a uma taxa inferior à que seria devido caso a tributação na fonte fosse tratada como uma antecipação do devido na declaração.

Isso, diante do nosso critério de respeitar os princípios constitucionais, configura a criação de benefício tributário, pois, estaria privilegiando uma categoria de contribuintes, os rentistas, em detrimento de outra, os assalariados.

¹⁵ Note-se que não estamos nos referindo à hipótese de uma progressividade extremada que, para elevadíssimas classes de renda, poderia absorver todo acréscimo marginal de renda.

Outro exemplo na mesma direção é a tributação dos ganhos de capital, inclusive em aplicações de renda variável, que sofrem tributação única de 15%¹⁶.

Já com relação aos dividendos, embora isentos do IRPF, há que se considerar que os lucros já foram tributados em quase 25% na pessoa jurídica, sem levar em conta a tributação de 9% pela CSLL. Desse modo, para levar esses rendimentos serem tributados na declaração da pessoa física haveria que se estabelecer uma tributação integrada pessoa jurídica-pessoa física, com os valores de imposto pago pelas pessoas jurídicas sendo considerados como antecipação do devido pela pessoa física em sua declaração, de modo a atingir a igualdade de tratamento na tributação das rendas¹⁷.

Em resumo, se no caso das contribuições sociais sobre a folha (patronal), a receita (PIS-COFINS) e lucro (IRPJ-CSLL) a consideração inadequada do regime do SIMPLES como benefício tributário estaria superestimando a estimativa de renúncia tributária, no caso da tributação favorecida das aplicações financeiras e ganhos de capital e de renda variável, *vis a vis*, a tributação de outras rendas, estaria ocorrendo o contrário.

5. Benefício ou Simples Desoneração Tributária?

Além do quesito de identificar o que pertence à legislação de referência, o enquadramento de um ato legal como criador de benefício tributário demanda averiguação de se o dispositivo é uma simples desoneração tributária ou se efetivamente resulta em renúncia de arrecadação, ou perda de recursos, nossa segunda condição para considerar um dispositivo legal como sendo criador de benefício tributário. Como apontamos de início, especialmente no caso dos tributos indiretos isto não é uma tarefa trivial e demanda um exame, caso a caso.

A título de ilustração, consideremos inicialmente a antiga isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na venda de material bélico e uso privativo das forças armadas.

Essa isenção, que à primeira vista poderia ser considerada benefício tributário, não se constitui como tal uma vez que o sujeito ativo e passivo (de fato) da obrigação tributária é a mesma pessoa jurídica de direito público, ou seja, a União, o que não gera perda de recursos. Mas, curiosamente, essa isenção, além de não provocar perda de recursos para esse ente federativo, a rigor lhe dá ganhos de recursos, na medida em que ele fica desobrigado de partilhar a receita do imposto, que teria sido pago por ele mesmo, com as demais unidades da Federação.

Seguindo esse critério, não deveria ser considerado benefício tributário a isenção da PIS/COFINS na aquisição de ônibus escolar pela União, pois se antes da isenção este ente recebia receita do tributo de um lado, quando da venda do bem pela empresa, e pagava do outro, quando da compra do bem, resultado numa perda de recursos nula,

¹⁶ Pode-se contra argumentar que se tais rendas forem tributadas a alíquotas superiores haveria desestímulo à poupança e ao investimento. Essa é uma questão em aberto, mas, não obstante isso, o tratamento equitativo poderia ser também alcançado pela redução da alíquota marginal superior aplicada às demais rendas, que afeta principalmente a renda do trabalho assalariado.

¹⁷ Isso é assunto há muito tempo discutido na literatura econômica americana, mas que até hoje não foi adotado naquele País, em grande parte por ser matéria de difícil operacionalização.

com a isenção, deixa de receber e deixa de pagar, levando ao mesmo resultado.

O atendimento a comando constitucional específico também desobriga que uma desoneração possa ser considerada como benefício tributário. É o caso, por exemplo, da não incidência de IPI na exportação de produtos manufaturados determinada pelo o art. 153, § 3º, inciso III, da Constituição.

Ainda poderia ser alegado que, diante de um mercado internacional altamente competitivo onde, como regra geral, nenhum país tem força monopólica para impor tributos a outrem, uma tentativa de tributação acabaria sendo frustrada em termos de geração de receita, por tornar inviável a operação de exportação¹⁸.

Mas, além da determinação constitucional, normas internacionais de comércio, das quais o Brasil é signatário, aceitam que essas exportações sejam desoneradas da tributação indireta, mas não da direta, e não permitem que sejam dados subsídios governamentais (gastos diretos) a essas operações.

Pelo que comentamos até aqui, podemos resumir que todo benefício tributário implica em desoneração tributária, mas nem toda desoneração tributária implica em renúncia efetiva de receita ou perda de recursos. E também que todo benefício tributário implica em renúncia de receita, ou perda de recursos, mas nem toda renúncia de receita implica em benefício tributário.

No que se refere aos impostos regulatórios - Impostos sobre o Comércio Exterior e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) - o conceito de legislação de referência também opera razoavelmente.

Nesses casos, na orientação para o enquadramento de um dispositivo legal precisamos aceitar que os manejos gerais de alíquotas fazem parte da natureza do imposto, ou seja, de sua legislação de referência.

Afinal, se o legislador julgou que a tarifa do Imposto de Importação de determinado bem deve ser reduzida para estimular o aumento de sua oferta no País não há porque entender que isto se constitui em benefício tributário.

Situação semelhante ocorre com o IOF. No DGT para 2012 há, entre outros, isenção desse tributo para as operações de seguro rural e redução a zero da alíquota sobre operações de crédito em financiamentos para aquisição de motocicletas por pessoas físicas. Se há redução de tributação é porque o Governo avaliou que as operações de seguro rural devem ser disseminadas, de forma a dar mais segurança ao produtor rural e mantê-lo produzindo no futuro; se há redução de alíquota para financiamentos de motocicletas é porque avaliou que é preciso aumentar a frota desses

¹⁸ Embora a tentativa de se cobrar imposto de consumidores de outros países possa, em alguns casos, ser bem sucedida no curto-prazo, num horizonte mais longo de tempo tende a se exaurir, em decorrência da disseminação tecnológica. O fato de a tributação poder tornar gravoso o preço de exportação de um bem, inviabilizando a sua operação de venda ao exterior, tornaria sem sentido a alegação de renúncia de receita. É de se notar, ainda, que as isenções, reduções e suspensões do Imposto de Importação, ao amparo do regime de *draw-back*, não são consideradas como benefícios tributários, mas simples desonerações, uma vez que o objetivo desses instrumentos é eliminar os obstáculos tributários à expansão das exportações, a exemplo da não incidência de IPI nessas operações.

bens que são mais econômicos e menos poluentes.

Lembremos que, de acordo com o critério que adotamos que no caso de tributos em que o manejo de alíquotas faz parte da sua estrutura de aplicação a criação de benefícios tributários somente ocorre quando a tributação discrimina favoravelmente algum segmento social ou região, face à tributação normal¹⁹.

Por exemplo, uma hipotética isenção do IOF para o financiamento na aquisição de motocicletas por estudantes de curso superior que privilegiaria um grupo (estudantes) em detrimento de outro (os que não são estudantes) ou uma redução da tributação das operações de seguro rural para uma determinada região enquanto o resto do País paga o tributo para reduzir o risco da atividade.

Vemos, então, que no caso dessa forma de tributação a discriminação tributária em termos de atividade não é requisito para o enquadramento de um dispositivo legal como benefício tributário, pois é da natureza desses tributos ser manejado para ajustar a oferta interna dos bens, não sendo prioritária a função de geração de receita.

Mas, quando a política tributária tem por objetivo estimular o desenvolvimento de determinada região, como a área da Zona Franca de Manaus, e permite reduções nas tarifas de importação de determinados bens, discriminando favoravelmente a tributação desses bens nessa área em comparação com a aplicada no restante do País, nessa situação entendemos que há criação de benefício tributário²⁰.

Avaliamos, ainda, que não é cabível a alegação de que na hipótese de cobrança da tarifa normal o investimento e consumo locais provavelmente não se realizariam e, assim, não haveria renúncia de receita tributária. Nossa leitura é que a redução tributária opera como se o Estado concedesse um subsídio ao consumo e investimento locais na mesma magnitude do imposto que fosse cobrado. Além disso, é bastante provável que, na ausência do benefício tributário, o consumo e o investimento se realizassem em outros cantos do País e ficassem sujeito à tributação normal.

Por fim, não se enquadrariam como benefícios tributários as isenções às importações realizadas por missões diplomáticas, que decorrem de reciprocidade derivadas de acordos internacionais, e a isenção de até US\$ 500,00 para bagagem de passageiros, por ser de caráter geral. As imunidades ou isenções de impostos para papel de imprensa, livros, periódicos, alimento, etc., porque se referem a produtos e devem ser entendidas como fazendo parte da estrutura normal de aplicação do Imposto de Importação ou do IPI.

¹⁹ Com bastante frequência as exceções legais que se constituem em benefícios tributários geralmente têm prazo determinado para duração. Mas, esse não é um critério infalível, pois há benefícios tributários como a dedução por gastos de saúde no imposto de renda da pessoa física e a redução a zero da alíquota do IPI para equipamentos para treinar atletas que não têm prazo para acabar.

²⁰ Este caso difere de outros apoiados em normas e princípios constitucionais, que, ou transmitem enunciados que devem orientar a estruturação de um tributo, ou especificamente concedem a imunidade, pois o art. 40 do ADCT apenas assegura, de forma genérica, que “*é mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais...*”, ou seja, garante que a área deve tributação favorecida.

6. Estimando a Renúncia de Receita

Conforme apontamos no início, a identificação de se um ato legal que desonera tributo constitui-se de fato em benefício tributário, impactando negativamente a arrecadação potencial, é tarefa relativamente menos complicada de ser operacionalizada quando se trata de tributos diretos, tanto em termos da aplicação do conceito da legislação de referência como na elaboração da possível estimativa de renúncia de receita.

No caso do Imposto de Renda, por exemplo, facilita o cálculo da renúncia de receita tributária o fato de a estimativa assentar-se em dados efetivos das declarações de renda das pessoas físicas e jurídicas. As projeções para exercícios futuros podem ser feitas tomando por base esses dados efetivos associado à taxa de inflação implícita na projeção do PIB e à uma estimativa de crescimento real que pode ser a do próprio PIB.

Mas, no caso dos tributos indiretos, além da dificuldade de se delimitar adequadamente o que se entende por legislação de referência do tributo, muitas vezes não se dispõe de informações específicas de preços e quantidades sobre o bem objeto da desoneração tributária e, tampouco, do montante de receita já arrecadada, pois é comum que o nível de agregação dos dados seja fornecido de forma abrangente, apresentando as informações num desdobramento máximo que apenas chega ao ramo de atividade em que se enquadra o bem incentivado.

Além desse obstáculo, na fase de elaboração dos cálculos há que se verificar também a possível repercussão no preço do bem final e de seus efeitos sobre as quantidades demandadas, em função da variação na alíquota de tributação, enfim, as condições de mercado do bem.

A estimativa de renúncia de receita desses tributos é procedimento bem mais complicado, não podendo ser presumida apenas como uma relação direta entre a alíquota e a base de cálculo constante, pois é razoável admitir que, dependendo do tipo do bem, a redução da primeira pode afetar a segunda em diferentes intensidades.

Esse efeito é captado quando se insere na análise o conceito de elasticidade-preço da demanda do bem cuja alíquota se alterou²¹. Com efeito, uma redução de tributação, ao diminuir o preço do bem e estimular o aumento das quantidades demandadas, pode minimizar o impacto negativo na receita inicialmente esperado decorrente da redução de alíquota. Por igual razão, um aumento de tributação pode não gerar um aumento de receita na magnitude desejada.

Assim, por exemplo, se a alíquota de uma tributação como a do PIS/COFINS, aplicável a um determinado bem a ser adquirido por certa categoria de contribuinte, é reduzida a zero relativamente à alíquota normal e isso provoca uma diminuição tal de seu preço que eleve a sua quantidade demandada, (afinal, o efeito provavelmente pretendido pela criação do benefício) então esse bem, se anteriormente produzia uma arrecadação de x unidades monetárias para o Estado nessas contribuições agora mostra

²¹ A elasticidade-preço da demanda entre dois pontos é definida como a relação entre o acréscimo percentual das quantidades dividido pelo decréscimo percentual nos preços. A demanda é elástica quando superior à unidade; unitária quando igual a 1 e inelástica quando inferior à unidade.

uma renúncia tributária diretamente apurada de x.

Mas, por outro lado, o aumento das quantidades demandadas provocará maior geração de receitas das empresas produtoras do bem e, supostamente, da massa de lucros, levando a um aumento da receita do IRPJ/CSLL, fazendo com que a renúncia final de receita tributária seja possivelmente menor do que as iniciais x unidades monetárias perdidas na arrecadação da PIS/COFINS²².

Pela ausência de informações, não se sabe se esses elementos são considerados nas estimativas de renúncias de receitas contidas no demonstrativo de gastos tributários.

7. Conclusão

Tal como ocorre com outros documentos e relatórios produzidos pelo Estado, a elaboração de um demonstrativo de benefícios, ou gastos, tributários, que seja confiável e possa contribuir na formulação de políticas, exige um constante aprimoramento das técnicas de identificação e de estimativa. A transparência do critério de enquadramento dos dispositivos legais e o detalhamento da metodologia e explicitação das hipóteses envolvidas nas estimativas de renúncia de receita são fundamentais para esse aprimoramento.

Com base nos critérios que explicitamos para definir a legislação de referência, que além das regras gerais de aplicação dos tributos incorporam também os princípios e normas tributárias constitucionais que as regem, identificamos no DGT da RFB alguns dispositivos que não poderiam ser considerados como benefícios tributários (eg. regime de tributação do SIMPLES) e outros que deveriam ser tratados como tal, mas não o são (tributação privilegiada da renda de aplicações financeiras *vis a vis* a renda do trabalho assalariado, dentro de uma conceituação abrangente de imposição). Isso leva a que, de um lado, haja um excesso de estimativa e, de outro, uma deficiência.

Esse nosso critério, embora consistente na sua concepção, apresentou um resultado paradoxal com relação ao tratamento da alíquota preferencial do PIS/COFINS aplicada às micro e pequenas empresas optantes pelo SIMPLES *vis a vis* ao tratamento que demos aos mesmos optantes no caso das alíquotas preferenciais do IPI.

Assim, enquanto no caso das contribuições sociais do PIS/COFINS o tratamento preferencial dado ao SIMPLES não deve ser considerado benefício tributário, pois a regra geral de aplicação desses tributos prevê, constitucionalmente, discriminação favorável às micro e pequenas empresas, no caso do IPI a opção por esse regime acertadamente é um benefício tributário, pois a legislação de referência deste imposto não prevê diferenciação em função do porte das empresas, mas, sim, em razão da essencialidade do produto, também preconizada pela Constituição.

Esse conflito classificatório decorre da colisão entre a busca de um critério coerente de identificação desses benefícios e o caos estrutural-conceitual de nosso sistema tributário, principalmente com relação às contribuições sociais sobre a folha de salários, receita ou faturamento e lucro. Em particular, as contribuições do PIS/COFINS, que na sua origem eram para ser uma imposição geral e uniforme sobre a

²² A alíquota do IRPJ, com adicional, tende a atingir 25% e a alíquota da CSLL para atividades em geral é de 9%. Então, a tributação de lucros pode atingir quase 34%.

receita, terminaram por ter em suas legislações de referência múltiplos princípios constitucionais (atividade econômica, utilização intensiva de mão de obra, porte da empresa e condição estrutural do mercado de trabalho) que as direcionam para incidir de forma amplamente diversificada.

Finalmente, entendemos que a RFB deveria publicar no seu sítio na *internet*, com detalhes, a metodologia que emprega na elaboração desses demonstrativos, tanto na definição da legislação de referência de cada tributo como na elaboração dos cálculos das possíveis renúncias de receitas, possibilitando à sociedade brasileira um retrato mais transparente sobre essa matéria.