

Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos

Henrique Mello

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Mestre em Direito pela *Università degli Studi di Genova*. Professor de Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Coordenador do IBET em São José do Rio Preto. Advogado tributarista.

Resumo: O crescimento em importância da figura dos gastos tributários no debate mundial sobre a transparência dos gastos governamentais na consecução de suas funções legalmente impostas pressupõe a produção de estudos sobre o que vem a ser o denominado sistema tributário de referência, noção da qual depende a definição dos gastos indiretos. Este trabalho pretende contribuir ao debate realizando uma proposta de definição de sistema tributário de referência, bem como demonstrando que uma via alternativa para a identificação dos gastos tributários começa a se apresentar.

Palavras-chave: Gastos tributários. Sistema tributário de referência. Alternativa.

Sumário: 1 Introdução – 2 Sistema tributário de referência (STR) – 3 Conclusão – Referências

1 Introdução

Este trabalho se insere no contexto da busca por um *sistema tributário de referência* relacionado aos gastos indiretos e, nesse sentido, tem por finalidade levantar critérios de identificação, propor uma definição e investigar se há alternativa para a definição de gastos indiretos que tente independer da ideia de sistema de referência.

Quando o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174, da Constituição Federal), em vez de intervir no cenário econômico ou social através de investimentos diretos – utilização de receitas previstas em orçamento, ou seja, despesas diretas –, decide atuar manejando o uso de renúncias tributárias, está-se diante dos denominados *gastos tributários indiretos* (ou somente *gastos indiretos*, ou *gastos tributários*).

Gastos indiretos, nas palavras de José Maria Arruda de Andrade:

configuram renúncia de receita e se valem da legislação tributária para atender a objetivos econômicos e sociais. Para que se os identifique corretamente, e aqui começam as dificuldades, há a necessidade da conjugação de dois elementos: (i) uma norma jurídica que represente um desvio ao sistema tributário de referência, e que possua (ii) um caráter semelhante ao do gasto público direto, mas que se vale da forma indireta, representativa da perda de arrecadação tributária poten-

cial em favor de uma disponibilidade econômica dos contribuintes, que não foram obrigados a recolher o tributo alvo da medida.¹

A expressão *gastos tributários* (em inglês, *tax expenditures*) remonta aos trabalhos de Stanley Surrey,² que se dedicou a analisar esse tipo de renúncia de receita do governo norte-americano e a destacar a ausência de uma previsão específica dessa figura no orçamento daquele país, bem como de qualquer forma de controle desse tipo de gasto estatal.

A importância em se identificar os efetivos gastos indiretos, do ponto de vista jurídico, está em fazer cumprir as determinações da Constituição Federal (arts. 70, 150, §6º e 165, §6º),³ da Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 4º, §2º, inc. V, e 14)⁴ e o princípio da transparência nos gastos públicos (também

¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. *Consultor Jurídico*, 30 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em: 2 nov. 2015.

² Gastos tributários, para ele, seriam programas de assistência financiados pelo governo por meio de provisões tributárias especiais, e não de gastos diretos do governo. Cfr. SURREY, Stanley. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1974; SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul R. The tax expenditure concept and the Budget Reform Act of 1974. *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, v. 17, n. 5, 1976. É interessante, do ponto de vista histórico, notar que o próprio Surrey menciona que: "Apparently only West Germany has recognized the propriety and utility of quantifying tax subsidies on a systematic basis. West Germany has since 1966 published information concerning expenditures – called 'tax aids' – through its tax provisions. The German experience is discussed in Ault, *Steuervergunstungen in der Bundesrepublik Deutschland und den USA*, 5, *Steuer und Wirtschaft*, 335, 1974".

³ "Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. [...] Art. 150. [...] §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g. [...] Art. 165. [...] §6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia".

⁴ Art. 4º [...] §2º O Anexo conterá, ainda: [...] V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. [...] Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. §1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. §2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. §3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu §1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

denominado de “transparência orçamentária”),⁵ que pode ser derivado, ao menos, da ideia de democracia. Também o debate internacional acerca do tema é crescente. Órgãos como OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico),⁶ FMI (Fundo Monetário Internacional)⁷ e BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento) incentivam os países que se utilizam dos gastos indiretos a investirem em métodos adequados de “identificação: (i) dos estudos que precederam a sua elaboração; (ii) da forma como foram implementados; (iii) da governança de cada um destes gastos tributários e (iv) da análise de eficiência e efetividade das respectivas políticas”.⁸

A fim de compreender essa figura crescente (em importância e números) esforços definitórios vêm sendo realizados visando possibilitar a adequada identificação de cada gasto indireto, bem como a colaboração com a tendência de uniformização do debate acerca do assunto na arena internacional. Conforme será possível ver durante este trabalho, é muito importante, pelo menos na forma como as análises estão sendo produzidas hoje, entender o que é um *sistema tributário de referência* para identificar o que é um gasto indireto. Além disso, em razão dos problemas que as diferentes noções do que seja um sistema de referência suscitam, alternativas de critério identificador começam a se apresentar como uma saída interessante.

2 Sistema tributário de referência (STR)

É comum que da definição de gastos tributários indiretos conste a informação de que estes se apresentam como um desvio do sistema tributário de referência.⁹ Em outras palavras, o Estado, apesar de se utilizar do próprio

⁵ Cfr. ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 84, abr./jun. 2000. p. 29-30.

⁶ Nesse sentido, em seu *OECD Best Practices for Budget Transparency* de 2002, há a recomendação de inclusão de uma estimativa do custo esperado de cada renúncia fiscal na documentação orçamentária, bem como, na medida do possível, a discussão conjunta das renúncias fiscais e das despesas em geral.

⁷ Nesse sentido, o Manual de Transparência Fiscal de 2007, que menciona como boa prática de transparência fiscal a inclusão, no orçamento ou na respectiva documentação fiscal, de um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central.

⁸ Cfr. ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. *Consultor Jurídico*, 30 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em: 2 nov. 2015.

⁹ Cfr. SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul R. The tax expenditure concept and the Budget Reform Act of 1974. *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, v. 17, n. 5, 1976. p. 680: “Essentially, the tax expenditure concept, as applied to an income tax, regards such a tax as composed of two distinct elements. The first element contains the structural provisions necessary to the application of a normal income tax [...]. The second element consists of the special preferences found in every income tax. These special preferences, often called tax incentives or tax subsidies, are *departures from the normal tax structure* and are designed to favor a particular industry, or class of persons”. Também VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. *Gastos tributarios: la reforma pendiente*. [s.l.]: [s.n.], [s.d.]: “Los gastos tributarios, entendidos como aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales, es una de las varias herramientas de que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas. [...] También se suelen llamar a esta variable ‘renuncia tributaria’, aludiendo al hecho de que por esta vía el fisco desiste parcial o totalmente de aplicar el *régimen impositivo general*, atendiendo

sistema tributário para a implementação dos gastos indiretos, cria uma alternativa a ele.

Veja-se, por exemplo, a definição de gastos indiretos que a Receita Federal do Brasil costuma se utilizar quando da produção do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) para a elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA):

Gastos tributários 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.¹⁰

No mesmo sentido, por exemplo, é o art. 92 da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2010 (Lei nº 12.017):

Art. 92. São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins do art. 91 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, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Parece claro que da definição do que seja o sistema tributário de referência, do qual o gasto indireto é um desvio, se faz possível identificar quais são as renúncias de receita estatal que devem ser classificadas sob essa rubrica, permitindo o cumprimento da legislação que impõe a transparência sobre esses gastos, no caso do Brasil, especialmente o art. 165, §6º, da Constituição Federal, e o art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.1 Sistemas de referência: teóricos e legais

Países que se utilizam de gastos indiretos, nos moldes como aqui entendidos, se veem em dificuldade no momento de delimitar com precisão e clareza

a un objetivo superior de política económica o social" (p. 2); "La OCDE (2004) define los gastos tributarios como una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias *con respecto a un impuesto de referencia (benchmark)*, más que por la vía del gasto directo" (p. 3). También VILLELA, Luiz. *La recaudación potencial como meta de la administración tributaria*. Tema 1.2. Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible. Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Florianópolis: [s.n.], 2006. p. 1: "Estos incentivos pueden definirse como aquéllos que, reduciendo la carga tributaria que enfrentan las empresas, procuran modificar su comportamiento induciéndolas a invertir en determinados sectores o regiones. Pueden ser vistos como *excepciones al régimen tributario general*".

¹⁰ Cfr. BRASIL, Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários)* – PLOA 2017. p. 10.

qual o sistema tributário que servirá de referência para a percepção dos desvios caracterizadores das renúncias tributárias aqui tratadas.¹¹

É possível dizer que dois enfoques são, em geral, utilizados para tal tarefa:

(i) um enfoque teórico ou conceitual; e (ii) um enfoque legal ou normativo.¹²

(i) O enfoque conceitual leva em conta estudos teóricos sobre definições de características dos tributos que compõem o sistema tributário de referência e se baseia nessas definições para dizer o que se afigura, ou não, como desvio padrão. O conceito de renda de Haig-Simons,¹³ levado em conta por alguns países¹⁴ para definir a referência do imposto de renda, é um exemplo de enfoque conceitual.¹⁵

(ii) O enfoque legal ou normativo, por sua vez, leva em conta dados da legislação tributária vigente como base para definir o sistema de referência, possibilitando a identificação dos gastos tributários em comparação àquele. Costuma-se dizer que o Brasil se utiliza desse segundo tipo de enfoque, apesar de que, como se verá mais adiante, essa visão pode ser objeto de críticas.

Não há consenso em relação à forma como o sistema de referência deve ser definido, havendo, ao contrário, grande dificuldade em se chegar a uma referência totalmente aceita.

¹¹ Cfr. TYSON, Justin. Reforming tax expenditures in Italy: what, why, and how?. *IMF Working Paper*, v. 14, n. 7, 2014. p. 5: "Identifying and quantifying tax expenditures are critical for an understanding, and informed public discussion, of the overall impact of the tax system. The first step is the definition of a benchmark tax system. It is this norm that allows identification of provisions in the tax system that are part of this tax norm and those that are not. However, there is no consensus on how to define a tax norm. The main distinction is between approaches that use a norm based on theoretical concepts of income, consumption, or value-added taxes and those that use a country's own tax law as a basis to define the benchmark, isolating differential or preferential treatment judged as tax expenditures [...]".

¹² Cfr. VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. *Gastos tributarios: la reforma pendiente*. [s.l.]: [s.n.], [s.d.], p. 13. O autor menciona ainda um terceiro enfoque (subsídios análogos), através do qual somente se caracterizariam gastos indiretos aquelas renúncias que fossem análogas a um gasto direto. Esse enfoque, no entanto, nos parece deslocado. Por essa razão, não o consideramos neste ponto. Também Craig Fookes (Spending through the tax system: tax expenditure. *New Zealand Treasury Policy Perspectives Paper*, v. 9, n. 1, 2009. p. 11) menciona um terceiro enfoque, por ele denominado *international best practice*, que também consideramos deslocado em relação ao tema.

¹³ Conceito desenvolvido inicialmente por Georg von Schanz e, mais tarde, por Robert M. Haig e Henry C. Simons, segundo o qual a renda corresponde ao consumo realizado em determinado período mais a variação experimentada pelo valor do patrimônio entre o fim e o início desse período.

¹⁴ Os Estados Unidos da América, de forma inconstante, se utilizam desse conceito (cfr. FOOKES, Craig. Spending through the tax system: tax expenditure. *New Zealand Treasury Policy Perspectives Paper*, v. 9, n. 1, 2009. p. 7). Segundo J. Craig e W. Allan (Fiscal transparency, tax expenditures and budget processes: an international perspective. *NTA Papers and Proceedings*, 2001), outros países que se utilizam desse enfoque conceitual seriam, por exemplo, Austrália, Bélgica, Canadá, Espanha, Finlândia, Irlanda e Chile.

¹⁵ Cfr. FOOKES, Craig. Spending through the tax system: tax expenditure. *New Zealand Treasury Policy Perspectives Paper*, v. 9, n. 1, 2009. p. 11: "Applying tax theory can be challenging as there is a lack of consensus in optimal or applied taxation theory as to how a normative tax benchmark should be constructed. The concept of a normative tax base has been heavily attacked in academic literature. Boris Bittker (1969) provided an early criticism that there was no commonly accepted definition of the normal tax system as any system of taxation is an aggregation of decisions about a range of structural issues that theoretical tools such as the Haig-Simons (HS) definition of income do not purport to settle".

Iremos nos concentrar, aqui, na dificuldade enfrentada pelo enfoque legal aplicado na definição do sistema tributário de referência para a identificação dos gastos indiretos.

Como dito mais acima, o enfoque legal utilizado para a definição do sistema tributário de referência leva em conta (ao menos em tese) a legislação tributária vigente de determinado país a fim de identificar a situação de normalidade da tributação, fazendo dessa situação a referência à anormalidade da renúncia fiscal.

No entanto, a título exemplificativo, se nos detivermos na análise de quais gastos a Receita Federal do Brasil considera como gastos tributários indiretos, chama a atenção a natural indagação sobre se todos os mencionados valores seriam, de fato, representativos de renúncias tributárias nos moldes aqui considerados.

Consta, por exemplo, do já mencionado Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) referente ao Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) de 2017, mais especificamente de seu Quadro X, que entre os maiores gastos tributários estariam o Simples Nacional, a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, as Entidades sem Fins Lucrativos – Imunes/Isentas, os Rendimentos Isentos e Não Tributáveis do IRPF etc. A presença dessas rubricas dão (ou podem dar) a entender que se considera como sistema tributário de referência uma legislação tributária vigente que prevê uma tributação normal para micro e pequenas empresas, para produtos da Zona Franca de Manaus, para entidades imunes etc., fazendo surgir as críticas já antecipadas por José Maria Arruda de Andrade, no sentido de que questionamentos podem ser feitos sobre se todos os gastos tributários, assim considerados pela Receita Federal do Brasil, de fato o são.¹⁶

O sistema tributário de referência, sob o enfoque legal, pode ser entendido como (i) conjunto de textos normativos em matéria tributária, (ii) conjunto de normas tributárias ou (iii) conjunto de normas tributárias vigentes.

Algumas palavras de ceticismo interpretativo podem ser úteis para a verificação do sentido mais adequado à expressão “sistema tributário de referência” sob o ponto de vista legal.

Pensado como (i) conjunto de textos normativos em matéria tributária, o sistema tributário de referência se enquadra na ideia de direito como *texto*.¹⁷

¹⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. *Consultor Jurídico*, 30 ago. 2015. p. 2. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em: 2 nov. 2015.

¹⁷ “En un primer nivel (superficial) de análisis – común, por lo demás, al punto de vista más frecuente entre los juristas – la palabra ‘derecho’ denota nada más que los textos normativos promulgados por las autoridades normativas: el legislador en sentido material, el ‘soberano’. Es decir, denota un conjunto de *formulaciones normativas*” (GUASTINI, Riccardo. El realismo jurídico redefinido. In: NÚÑEZ VAQUERO, Álvaro (Ed.). *Modelos de ciencia jurídica*. Lima: Palestra, 2014).

Seria nada mais do que o resultado da produção legislativa que compõe o conjunto de normas de tributação de dado país.

Não parece, no entanto, ser esse o sentido que pode adequadamente ser atribuído à expressão “sistema tributário de referência” em relação aos gastos indiretos. Em nada ajudaria dizer que os gastos indiretos se apresentam como desvio de um sistema tributário de referência se se trocasse esta expressão por “textos legislados em matéria tributária” ou “textos legislados acerca de um tributo específico”.

Em seu segundo possível sentido, o sistema tributário de referência entendido como (ii) conjunto de *normas tributárias*, passa a se referir ao resultado da interpretação dos textos normativos em matéria tributária. Os textos normativos sem intérpretes de nada servem. Requerem interpretação. Nessa segunda análise, o STR deixa de ser texto e passa a ser norma;¹⁸ mais precisamente, o conjunto de *normas jurídicas* criadas a partir da interpretação do texto normativo. Ou, dito de outra maneira, os significados atribuídos aos produtos legislados através das atividades de interpretação e argumentação realizadas por determinados intérpretes aptos a atuar juridicamente.

Os textos legais admitem uma pluralidade de interpretações distintas e válidas, configurando-se, a interpretação, uma atividade de decisão e, portanto, um ato de vontade.¹⁹ Há uma multiplicidade de possíveis atribuições de significados às formulações legais, e, assim, diversas normas jurídicas podem ser construídas a partir dos mesmos enunciados. Faz-se necessária, portanto, a presença de intérpretes-aplicadores que possam dizer, competentemente, qual sentido do texto e qual construção deve ser aplicada a dada situação individual. Surge, daí, a terceira faceta do sistema tributário de referência que é (iii) o conjunto de *normas tributárias vigentes* no sentido de “efectivamente aplicadas (usadas para motivar las decisiones) en el pasado, y previsiblemente aplicables en el futuro, por los órganos que, precisamente, ‘aplican’ las formulaciones normativas”,²⁰ que no caso dos gastos tributários indiretos são, por exemplo, o Tribunal de Contas da União ou um dos Tribunais Superiores.

¹⁸ “Por esta razón, pasando a un segundo nivel de análisis (intermedio), conviene usar la palabra ‘derecho’ para denotar no exactamente el conjunto de formulaciones normativas promulgadas por las autoridades, sino más bien el conjunto de las *normas* que se extraen de dichas disposiciones mediante la interpretación (entendida esta última en sentido amplio)” (GUASTINI, Riccardo. El realismo jurídico redefinido. In: NÚÑEZ VAQUERO, Álvaro (Ed.). *Modelos de ciencia jurídica*. Lima: Palestra, 2014).

¹⁹ Cfr. Humberto Ávila: “[...] interpretação é sempre *intermediada* por processos discursivos que envolvem atividades decisórias e criativas. O significado, em vez de anteceder aos processos discursivos, *resulta* deles. Somente *depois* – não antes – de superados esses processos discursivos é que se pode falar em significado. Sendo assim, não é correto qualificar a interpretação textual como uma atividade descritiva de significados, que envolve apenas juízos teóricos sem qualquer interferência subjetiva” (ÁVILA, Humberto B. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29, São Paulo, 2013, p. 198).

²⁰ GUASTINI, Riccardo. El realismo jurídico redefinido. In: NÚÑEZ VAQUERO, Álvaro (Ed.). *Modelos de ciencia jurídica*. Lima: Palestra, 2014: “Dicho con otras palabras: aunque existan diferentes interpretaciones de las formulaciones normativas – del mismo modo que diferentes construcciones de normas implícitas – siempre (bueno, tal vez casi siempre) existen sincrónicamente interpretaciones y construcciones jurídicas

Essas duas últimas facetas do sistema tributário de referência (normas e normas vigentes) apresentam maior utilidade na análise desse critério de identificação dos gastos indiretos. E explicam, também, a dificuldade em se chegar a uma definição comum acerca do que deve ser considerado o sistema de referência, já que, como mencionado, há uma multiplicidade de sentidos atribuíveis aos textos legais e, portanto, se torna extremamente difícil falar de um único “sistema tributário de referência” em uma comunidade complexa e heterogênea de intérpretes jurídicos.

Uma visão cética acerca da atividade interpretativa pode explicar, portanto, as razões da dificuldade em se falar de um enfoque legal na definição do sistema de referência que permita aceitação geral quanto à identificação dos gastos tributários.

Outra questão que se coloca sobre qual seria o sistema tributário de referência, sob o enfoque legal, adequado à compreensão adequada dos gastos tributários, pode ser assim formulada: “Sistema tributário de referência para quem?”.

Trata-se de um problema de sujeito. Na medida em que a interpretação dos textos normativos e a aplicação das normas jurídicas estão sujeitas aos métodos interpretativos e argumentativos utilizados pelos intérpretes habilitados pelo sistema, de qual sistema tributário de referência se estaria falando? Do sistema de referência assim considerado pelo ente tributante? Do sistema de referência assim considerado pelos contribuintes? Pelo Tribunal de Contas da União?

Cada um desses intérpretes competentes terá, certamente, um sistema tributário de referência distinto. E a depender de cada um desses sistemas de referência, alguns gastos serão considerados gastos indiretos, outros não.

Em relação a cada um dos sujeitos (e, inclusive, em relação a outros eventualmente não mencionados acima) pode-se levantar uma questão relacionada ao objeto: “Deve-se considerar um sistema tributário de referência real ou ideal?”

Em outras palavras, em relação ao ente tributante, seu sistema de referência é um sistema efetivamente existente, vigente, aplicado (no passado), real, ou se trata de um sistema de referência ideal, que se baseia na ideia de um éden onde todos devem pagar as alíquotas máximas de todos os tributos passíveis de instituição? Em relação aos contribuintes, trata-se de um sistema de referência ideal, onde ninguém deve pagar tributo algum, ou, pelo menos, somente deve pagar as alíquotas mínimas do número mínimo de tributos necessários?

Apesar da aparente ingenuidade do problema, esse raciocínio pode ser visto, por exemplo, nos dizeres de Luiz Villela:

generalmente aceptadas y dominantes. Utilizando la expresión del Tribunal constitucional italiano: el derecho ‘viviente’.”.

Para la correcta identificación de los gastos tributarios se debe confeccionar una lista de todos los gastos asociados a los distintos gravámenes del sistema impositivo. A tal fin, es necesario definir previamente la norma o el impuesto de referencia que se utilizará en relación con cada tributo, para luego identificar las desviaciones respecto de esa norma o referencia. Este impuesto de referencia es una suerte de “ideal”, es decir, un impuesto sin ningún tipo de excepciones que se aplica sobre una base amplia, como la renta o el consumo.²¹

A Receita Federal do Brasil, por exemplo, claramente se utiliza de um sistema tributário de referência ideal, sob o enfoque legal, para a identificação dos gastos tributários. Basta ver que considera gasto indireto a totalidade do montante que se deixa de arrecadar com o denominado Simples Nacional, sistema simplificado de tributação favorecida para micro e pequenas empresas e empresários, mesmo sendo essa uma determinação da Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, III, *d*, e parágrafo único.²² Basta ver, também, que considera gasto indireto o montante que deixa de arrecadar em razão das imunidades a que têm direito certas entidades sem fins lucrativos em razão de previsão constitucional. Ou ver, igualmente, que considera gasto indireto o montante que deixa de arrecadar em razão do tratamento tributário mais favorecido dirigido à Zona Franca de Manaus, que também conta com determinação constitucional.

Se o intuito da apuração dos gastos indiretos é obter maior transparência orçamentária em relação aos valores despendidos pelo Estado na consecução de determinados fins econômicos e sociais e que, normalmente, não estariam no orçamento por não se configurarem como despesa pública propriamente dita, então é de todo acertado dizer que o sistema tributário de referência mais adequado à identificação dos gastos é aquele que, sob um enfoque legal, considera a estrutura tributária vigente como ela realmente é, não levando em conta um ideal de tributação, para baixo ou para cima.

2.2 Um critério razoável: limites de competência

Gastos tributários são uma forma de renúncia por parte do Estado. Em tese, o Estado, por seus entes tributantes, decide deixar de receber determinada quantia a título de tributos para intervir na economia. Abre mão de receitas possíveis, trocando um gasto direto por um indireto.

Renunciar pressupõe competência. Quem renuncia assim o faz porque pode fazê-lo em razão de competência que, previamente, lhe fora atribuída para

²¹ Cfr. VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. *Gastos tributarios: la reforma pendiente*. [s.l.]: [s.n.], [s.d.]. p. 13.

²² É certo que parte do montante renunciado em razão do Simples Nacional é gasto tributário, já que não há na Constituição determinação de quanto exatamente significaria um “tratamento diferenciado e favorecido” às micro e pequenas empresas. Considerar, no entanto, 100% (cem por cento) da renúncia como gasto tributário pressupõe uma estrutura de tributação ideal e não real, pois pressupõe a inexistência da determinação constitucional.

tanto, que é a contrapartida da renúncia. E, se de outra forma não quisesse deixar de exigir a receita sua por direito, não o faria.

O ente tributante que renuncia a determinada arrecadação com o fim de possibilitar que o Estado realize uma intervenção econômica, somente pode assim proceder em razão de possuir competência tributária relativa à exação que decidiu não mais arrecadar.

Portanto, quando o governo aponta como gasto tributário indireto uma rubrica específica – por exemplo, gastos com imunidades de entidades sem fins lucrativos –, ele, em verdade, diz que se assim pretendesse (num sistema normal de tributação ou sistema tributário de referência) teria competência de exigir o tributo a cuja arrecadação renunciou.

A identificação de um gasto tributário cuja contrapartida não é a possibilidade de instituição, cobrança e arrecadação do tributo não se baseia em um sistema tributário de referência real, efetivamente vigente e aplicado no passado, e por isso deve ser rechaçada.

É possível, dessa forma, dizer que um critério razoável de identificação do sistema tributário de referência está na competência pressuposta pela renúncia. Em outras palavras, deve-se indagar se uma alegada renúncia de arrecadação tributária (gasto tributário) vem acompanhada de um prévio poder de instituição da respectiva exigência. Ou seja, o sistema tributário de referência permite ao ente tributante que tribute? Permite que tribute mais do que passou a tributar?

Estaremos frente a um gasto tributário diante da constatação do fato de que se o ente tributante não tivesse renunciado a determinada receita a tributação seria maior, a receita seria mais significativa, a normalidade seria uma situação de mais exigência.

Portanto, devem-se buscar, como critérios-limite de identificação do sistema tributário de referência para a individualização de gastos tributários, as competências tributárias atribuídas ao Fisco pelo sistema. Aquilo que não pode ser tributado, também não pode ser renunciado.

Isso se aplica, de maneira bem clara, por exemplo, às hipóteses de imunidade e não incidência, apesar de constar do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) elaborado pela Receita Federal do Brasil.

Diante do que se disse até aqui, é possível defender que o sistema tributário de referência que se apresenta mais útil à identificação dos gastos indiretos é aquele que leve em conta uma estrutura normal de tributação efetivamente vigente, real, aplicada no passado pelos intérpretes habilitados por aquele específico ordenamento jurídico e, previsivelmente, aplicável no futuro, não fosse a renúncia de receitas criada pelo Estado.²³

²³ Nesse mesmo sentido, a OCDE sugere que um sistema de referência deve ser baseado em práticas tributárias correntes ao invés de práticas tributárias ideais. Cfr. FOOKES, Craig. Spending through the tax system: tax expenditure. *New Zealand Treasury Policy Perspectives Paper*, v. 9, n. 1, 2009. p. 8.

Isso pressupõe a compreensão do sistema tributário de referência enquanto conjunto de normas vigentes e requer participação ativa de toda a comunidade de intérpretes jurídicos habilitados a interpretar e/ou aplicar tais normas, desde os entes tributantes, passando pelos contribuintes, pelos acadêmicos, pelos órgãos administrativos e pelos tribunais.

Um sistema tributário de referência enquanto estrutura de tributação efetivamente vigente e analisada desde os pontos de vista de múltiplos intérpretes se mostra adequado à necessidade de transparência orçamentária em relação aos gastos indiretos.

2.3 Alternativa ao sistema tributário de referência

O que foi mencionado até o momento acerca do sistema tributário de referência não deixa espaços para dúvidas sobre a dificuldade enfrentada na definição desse *benchmark*, uma vez que a atribuição de sentido a essa expressão depende de muitas variáveis inafastáveis, como a multiplicidade de possíveis sistemas de referência em razão da variedade de sentidos passíveis de aplicação ou da heterogeneidade de intérpretes, ou ainda dos distintos interesses (políticos e econômicos, por exemplo) em jogo.

Dita dificuldade justifica o surgimento de alternativas ao sistema tributário de referência enquanto critério de identificação de gastos indiretos. Em outras palavras, passa-se a tentar criar critérios de identificação para os gastos indiretos que independam de uma definição amplamente aceita do que vem a ser o sistema tributário de referência.

É o que vem sendo proposto, por exemplo, na Nova Zelândia. Verifica-se que, naquele ordenamento jurídico, a definição de gastos tributários depende de cinco critérios. São eles: (i) objetivos de política de renúncia; (ii) redução na receita; (iii) grupo limitado de entidades tributáveis; (iv) possibilidade de substituição por gasto direto; (v) equivalência de medidas.

A definição de gastos tributários decorrente dos critérios acima destacados vem sendo assim apresentada:

Uma provisão tributária significativamente motivada por um objetivo de política outro que não o aumento de arrecadação que: reduz receita ao diminuir tributo para um grupo de entidades tributáveis limitado ou reduzido; é capaz de ser substituído por um programa de gasto direto; e não tem natureza administrativa nem é motivado por um objetivo doméstico de dupla tributação.²⁴

²⁴ Cfr. FOOKES, Craig. Spending through the tax system: tax expenditure. *New Zealand Treasury Policy Perspectives Paper*, v. 9, n. 1, 2009. p. 17. Tradução livre de: "A tax provision significantly motivated by a policy objective other than to raise revenue that: reduces revenue by lowering tax for a limited or select group of taxable entities; is able to be replaced by a direct expenditure programme; and is neither administrative in nature or motivated by a domestic double taxation objective".

É possível apreender da definição acima que, apesar da proposta de abandono da ideia de sistema tributário de referência para a identificação de gastos indiretos, o fato de se pressupor uma situação de normalidade da tributação indica ainda a presença da ideia de STR. Ainda que não seja o propósito deste trabalho criticar ou defender tal definição, é possível verificar que uma tentativa de alternativa ao sistema tributário de referência começa a ser levantada (no exemplo apresentado, ao se evitar o uso da expressão mencionada) em razão das grandes dificuldades em se chegar a um consenso acerca de suas características.

3 Conclusão

Os gastos tributários indiretos, conforme mencionado anteriormente, são, comumente, considerados renúncias de receitas por parte do Estado que se afigurem como um desvio em relação ao denominado “sistema tributário de referência”.

A grande dificuldade enfrentada mundialmente para se chegar a um consenso acerca do que seja um sistema tributário de referência contra o qual se possa confrontar a renúncia para verificar se efetivamente se trata de um gasto indireto (buscando fazer cumprir a necessidade de transparência fiscal ou orçamentária) pode ser explicada através da análise cética da interpretação dos textos de lei e permite chegar às seguintes conclusões.

Mantido o sistema tributário de referência como critério definidor dos gastos indiretos, deve-se ter consciência da impossibilidade de unanimidade quanto ao seu conteúdo em razão do quanto ficou demonstrado acerca da multiplicidade de intérpretes, interesses e sentidos possíveis. Além disso, se um dos objetivos da identificação dos gastos indiretos é a concretização da ideia de transparência orçamentária, a interpretação do sistema tributário de referência deve partir de um sistema legal real, efetivamente aplicado em cada país, e não de um sistema que represente um ideal de tributação, distante da realidade das normas de competência tributária.

Para aqueles que propõem o abandono do sistema tributário de referência enquanto critério de identificação dos gastos tributários se faz necessário atentar ao fato de que não se deve pressupor, na definição, uma situação de normalidade de tributação, sob pena de não se falar de outra coisa que não o próprio STR.

De nossa parte, acreditamos não ser o caso de abandono da ideia de sistema tributário de referência, devendo-se prestar maior atenção à noção de limites de competência tributária para sua identificação.

Com o presente trabalho pretende-se ter contribuído com, ao menos, alguns argumentos úteis para o debate a ser realizado entre os componentes da comunidade internacional de intérpretes envolvida nessa questão.

About the reference tax system for tax expenditures

Abstract: The growing importance of the figure of tax expenditures in the global debate on transparency of government expenditures in achieving their legally imposed duties presupposes the production of studies about the termed Reference Tax System, a notion on which depends the definition of indirect expenses. This paper aims to contribute to the debate by making a proposal for Reference Tax System definition, as well as by showing that an alternative route for the identification of tax expenditures begins to appear.

Keywords: Tax expenditures. Reference tax system. Alternative.

Referências

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 84, abr./jun. 2000.

ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. *Consultor Jurídico*, 30 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em: 2 nov. 2015.

ÁVILA, Humberto B. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29, São Paulo, 2013.

BRASIL, Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários) – PLOA 2017*.

CRAIG, J.; ALLAN, W. Fiscal transparency, tax expenditures and budget processes: an international perspective. *NTA Papers and Proceedings*, 2001.

FOOKES, Craig. Spending through the tax system: tax expenditure. *New Zeland Treasury Policy Perspectives Paper*, v. 9, n. 1, 2009.

GUASTINI, Riccardo. El realismo jurídico redefinido. In: NÚÑEZ VAQUERO, Álvaro (Ed.). *Modelos de ciencia jurídica*. Lima: Palestra, 2014.

SURREY, Stanley. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1974.

SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul R. The tax expenditure concept and the Budget Reform Act of 1974. *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, v. 17, n. 5, 1976.

TYSON, Justin. Reforming tax expenditures in Italy: what, why, and how?. *IMF Working Paper*, v. 14, n. 7, 2014.

VILLELA, Luiz. *La recaudación potencial como meta de la administración tributaria*. Tema 1.2. Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible. Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Florianópolis: [s.n.], 2006.

VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. *Gastos tributarios: la reforma pendiente*. [s.l.]: [s.n.], [s.d.].

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MELLO, Henrique. Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 18, n. 99, p. 137-150, set./out. 2016.

Recebido em: 22.09.2016
Aprovado em: 21.10.2016