

VIII PRÊMIO DE MONOGRAFIA DO TESOURO NACIONAL

TÍTULO DA MONOGRAFIA:

ICMS: GASTOS TRIBUTÁRIOS E RECEITA POTENCIAL

TEMA A QUE CONCORRE:

**TRIBUTAÇÃO, ORÇAMENTO E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO SOBRE A
ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA**

SUBTEMA: PREVISÃO DE ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	03
1 – REVISÃO DE LITERATURA: OS ANTECEDENTES ACERCA DOS “TAX EXPENDITURES”	7
2 – CONCEITOS E ABRANGÊNCIA	18
3 - ESTIMATIVAS DE RENÚNCIAS DE RECEITA: EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS	23
4 - DESENVOLVIMENTO DA METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DO MODELO	25
4.1 - Aspectos Gerais do Modelo	25
4.2 - Delineamento do Modelo	27
4.3 – Descrição da Metodologia	30
4.3.1 – Base de Dados do Modelo	30
4.3.2 – Base Imponível do ICMS	31
4.3.3 – Definição da Alíquota Geral do ICMS (“Alíquota Média Ponderada”)	36
5 - RESULTADOS OBTIDOS	40
CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
BIBLIOGRAFIA	48

INTRODUÇÃO

A preocupação com a transparência nas contas públicas ensejou a exigência de novas informações nos orçamentos públicos. Uma delas é relativa às renúncias de receita, principalmente aquelas que podem ser usadas como substitutas dos gastos públicos, encobrindo a presença efetiva do Estado na economia. Com a substituição de despesas de transferência por renúncias de receita cai a participação daquelas no PIB, indicador do tamanho do Estado, mas a sua atuação continua inalterada.

A renúncia de receita passou a ser encarada nas últimas décadas como um tipo de gasto e a merecer o mesmo controle daquele. Daí a designação como “gasto tributário” ou “tax expenditures”, conforme a literatura internacional. Neste sentido, existe uma preocupação em muitos países em calcular o montante das renúncias e, por consequência, o potencial máximo de arrecadação, e em divulgar estas informações na peça orçamentária.

A designação de “gastos tributários” resultou de uma forma particular de análise das contas públicas, segundo a qual, a receita tributária deve ser considerada no seu potencial total, sem concessão de qualquer espécie. Se não fosse calculada dessa forma, a receita não estaria refletindo a realidade do poder tributário do Estado, além do que estaria havendo o gasto de uma receita sem registros claros nem na entrada e nem na saída dos recursos. Para que o quadro das finanças públicas fique transparente, opta-se por levantar os valores não

arrecadados e adicioná-los ao orçamento anual como um determinado tipo de gasto, o “gasto tributário”.

A Alemanha e os Estados Unidos foram os primeiros países a divulgar informações sobre as renúncias fiscais, no fim da década de 1960. Hoje, a declaração de renúncias fiscais é uma exigência legal em pelo menos nove países da OCDE (Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Espanha, Estados Unidos, França, Grécia e Portugal).

Embora se realizassem quantificações pontuais das renúncias de receitas desde o início do século XX, como ocorreu no Rio Grande do Sul a partir da reforma tributária estadual de 1903¹, o debate na Constituinte de 1988 deu a elas no Brasil a nova dimensão adquirida no contexto internacional. Dessa forma, a nova Constituição exige, em seu artigo nº 165, parágrafo 6º, que “*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*”. A Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como a “Lei de Responsabilidade Fiscal”, renovou e reforçou essa exigência, assim dispondo em seu artigo 5º, inciso II: “*será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado*”.

¹ Naquela oportunidade se buscava substituir o imposto de exportações pelo imposto sobre patrimônio. As “perdas” de receita do imposto de exportações, esperava-se, deveriam ser compensadas pelas receitas de outros impostos”, o que não ocorreu, ensejando a que se elevasse a imposição estadual sobre vendas mercantis.

O governo federal desde logo buscou realizar estimativas das renúncias de receita de acordo com a demanda constitucional e as publica anualmente, desde 1989, junto com o orçamento. Os Estados, em geral, ainda não informam uma estimativa das perdas de receita tributária e, em especial, das perdas de arrecadação de sua principal fonte de financiamento que é o ICMS (“imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações”).

Na medida em que a Lei de Responsabilidade Fiscal passou a forçar uma divulgação mais detalhada das renúncias fiscais, cabe agora um esforço concentrado para tentar elaborar uma metodologia de cálculo das desonerações tributárias referente ao ICMS e definir o potencial de arrecadação do principal tributo do País.

Na falta de uma metodologia específica para a estimativa da receita potencial do ICMS e de suas desonerações, após a consulta à literatura acadêmica disponível, optou-se pela tentativa de desenvolver metodologia própria e provavelmente inédita. Desde o início, a idéia foi desenvolver um método que, partindo da base de dados das Secretarias Estaduais de Fazenda, permitisse a realização de estimativas globais relativamente seguras e com um grau de complexidade moderado.

Um dos objetivos principais ao desenvolver o modelo era tentar confirmar a consistência do uso de uma fonte alternativa de dados para determinar a base

imponível do ICMS. Como se sabe, a base tributária do ICMS é o “valor adicionado”, que numa descrição simplificada, corresponde à diferença entre o valor das saídas e entradas de mercadorias, acrescido das prestações de serviços de transportes e comunicações. A apuração dessa base imponible nos Estados é extremamente complexa, muito embora seja obrigatória para fins de apuração do índice de retorno do ICMS aos municípios. A padronização das informações é quase impossível, o que resulta na inviabilidade de agregação de dados em nível nacional. O modelo proposto, elaborado a partir dos dados relativos aos quatro grandes Estados arrecadadores de ICMS (São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul), permitiu verificar a consistência do “consumo privado agregado” ou “consumo das famílias”, apurado pelo IBGE no cálculo das Contas Nacionais, como sendo a base imponible aproximada do ICMS. Esta evidência, anteriormente cogitada apenas do ponto de vista teórico, permite agora a elaboração de estimativas de potencial de receita e de desonerações fiscais para o conjunto dos Estados, prescindindo, assim, da agregação dos dados de cada um dos Estados (tarefa praticamente impossível ou pela falta de informações completas ou pela falta de padronização entre as unidades federativas).

O conhecimento da arrecadação potencial e das desonerações fiscais do ICMS, além de ser uma imposição do novo contexto de transparência fiscal que vigora no cenário internacional e, mais recentemente, no cenário nacional, é importante também para auxiliar nas projeções do impacto financeiro decorrente do processo de Reforma Tributária em andamento no País.

Desse modo, este trabalho visa a fornecer, inicialmente, uma visão abrangente dos conceitos de gastos tributários, bem como relatar as experiências internacionais de quantificação, para, em seguida, apresentarmos um modelo para o caso brasileiro relativamente ao ICMS.

1 – REVISÃO DE LITERATURA: OS ANTECEDENTES ACERCA DOS “TAX EXPENDITURES”.

Revisando-se a literatura econômica, podemos sintetizar as funções do governo como as que visam alcançar o desenvolvimento econômico. Neste sentido, caberia ao Estado promover a melhor alocação possível dos recursos escassos, minorar a desigualdade na distribuição da riqueza, minimizar os desequilíbrios regionais de renda e criar condições para a estabilização monetária e fiscal. Desde a Segunda Grande Guerra Mundial, muitos países partiram para a utilização de instrumentos fiscais para acelerar o ritmo de desenvolvimento econômico.

É interessante salientar que, se de um lado os governos buscam aumentar ou criar novas fontes de renda, por outro lado, mostram-se dispostos a abdicar de receitas tributárias, mediante mecanismos ou esquemas de incentivos fiscais. Esta aparente contradição suscita acirrados debates políticos durante os processos eletivos. No Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, esta polêmica tem sido predominante nas últimas eleições realizadas.

Costumam argumentar os defensores dos incentivos fiscais que as vantagens sociais e econômicas das desonerações compensam suas

desvantagens. Defendem que os incentivos induzem a realização de investimentos do setor privado que, de outra forma, não se realizariam e que as inversões acabam significando geração de renda e, por decorrência, de receita futura.

As críticas mais comuns são de que as desonerações podem constituir-se em fonte de desperdício de recursos governamentais, pois o incentivo pode ser dado ao contribuinte por realizações ou decisões que este efetuará independentemente da existência do benefício. Além disso, os benefícios fiscais poderiam distorcer a escolha de alternativas de mercado, retirando a neutralidade que deveria existir no processo de alocação de recursos privados. Para os críticos das desonerações tributárias, a incidência fiscal deveria interferir o mínimo possível nas decisões sobre investimento e de organização empresarial.

Independentemente das diferenças de posição quanto ao mérito ou quanto à importância das desonerações fiscais, se são determinantes ou não para a realização de investimentos privados, o fundamental é conhecer e revelar a sua magnitude e a sua extensão.

Segundo o Manual de Transparência Fiscal, elaborado pelo Fundo Monetário Internacional (2001), um requisito básico da transparência fiscal é que se inclua nos documentos orçamentários um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo. Esse demonstrativo deve indicar a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina. Sempre que possível, as renúncias fiscais de montantes elevados

devem ser quantificadas. A inclusão de uma estimativa do custo esperado de cada passivo eventual na documentação orçamentária faz parte das diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas em transparência fiscal. As diretrizes também aconselham, na medida do possível, a discussão conjunta das renúncias fiscais e das despesas em geral. Apesar de sérias dificuldades porventura encontradas na estimação de custos, a divulgação dos custos estimados das renúncias fiscais e a descrição das bases de estimação podem aumentar significativamente a transparência.

A experiência acumulada em orçamentos levou a que os técnicos de finanças observassem que o processo de alocação de recursos públicos não se restringia apenas à realização dos gastos diretos efetuados pelo Estado, mas, também que parte significativa dele era canalizada por meio do sistema tributário, através do que se convencionou chamar de “gastos tributários” ou “tax expenditures”. Os estudiosos verificaram que as renúncias fiscais (que incluem imunidades, isenções, reduções de base de cálculo, créditos simbólicos, deduções da renda bruta, créditos contra o imposto a pagar, reduções de alíquotas, diferimento do imposto a pagar, dilatação de prazo de pagamento, entre outras espécies) produziam efeitos muitas vezes idênticos aos de programas explícitos de gastos orçamentários. Por exemplo, pode-se conceder assistência a pessoas físicas, famílias ou empresas, por meio de programas de gastos ou pelo tratamento tributário concessional. Uma vez em vigor, porém, as renúncias fiscais não requerem aprovação anual formal pelo Legislativo e, por conseguinte, raramente são submetidas ao mesmo grau de escrutínio que as despesas efetivas

(embora possam estar sujeitas a cláusulas de caducidade). Portanto, uma proliferação de renúncias fiscais pode resultar em grave perda de transparência.

A primeira experiência de quantificação ocorreu na Alemanha, em 1959, e desde 1967 existe aí a exigência legal de inserção do dado no orçamento. Outros países seguiram essa prática, como os Estados Unidos, já a partir de 1968, a Espanha, o Reino Unido, a Áustria e o Canadá, a partir da década de 1970.

Stanley S. Surrey, quando era Secretário-Assistente do Departamento do Tesouro dos EUA (o Ministério da Fazenda dos EUA) para Política Tributária, ajudou a construir o "tax expenditure budget" em 1967, primeiro esboço de orçamento de gastos tributários americano. Sob o ponto de vista teórico, também foi S. Surrey, em seu "Pathways to tax reform", em 1973, o primeiro que cunhou o termo "gastos tributários" e trouxe para a avaliação acadêmica a já solidificada prática alemã e norte-americana.² A nível internacional destaca-se, também, o trabalho publicado pela OCDE, "Tax expenditures: a review of the issues and country practices", de 1984.

Para Surrey, o gasto tributário se refere às disposições especiais existentes nos impostos (especialmente o imposto de renda federal americano) que substituem gastos governamentais para alcançar objetivos econômicos e sociais.³

² No final da década de 1960 e durante a década de 1970, estabeleceu-se um grande debate acadêmico entre S. Surrey, responsável pelo desenvolvimento do conceito de "tax expenditures", e B. Bitker, crítico e cético quanto ao uso de tal conceito. A polêmica foi sumarizada por Carl Shoup em 1975. As experiências ocorridas nas décadas que se seguiram, em que houve a consolidação do conceito, parecem ter dado razão para S. Surrey.

³ "Tax expenditures" is the official term used to describe the vast array of government spending programs that are implemented through the Internal Revenue Code. As the congressional "Joint

Os dados do congresso americano sobre o volume crescente das renúncias tributárias nos últimos oito anos são apresentados na tabela abaixo:

FISCAL YEAR	TAX EXPENDITURES (US\$ Billions)
1995	434
1996	455
1997	478
1998	503
1999	530
2000	557
2001	582
2002	609
Total	4.148

Fonte: Joint Committee on Taxation

No Brasil, o desenvolvimento da quantificação sobre os “tax expenditures” deu-se de forma mais acentuada com a promulgação da Constituição de 1988. A partir da exigência do artigo 165, parágrafo 6º da Constituição⁴, reforçada pela Lei Complementar nº 101/2000 (a chamada “Lei de Responsabilidade Fiscal”), em seu artigo 5º, inciso II, o governo federal vem apresentando, desde 1989, as estimativas das renúncias de receita e as publica anualmente, junto com o orçamento. De fato, desde o exercício orçamentário de 1989, a Secretaria da Receita Federal, atendendo ao dispositivo constitucional supracitado, passou a realizar anualmente o levantamento dos gastos tributários dos impostos federais

Committee on Taxation” explains: “Special income tax provisions are referred to as tax expenditures because they are considered to be analogous to direct outlay programs. Tax expenditures are most similar to those direct spending programs which have no spending limits, and which are available as entitlements”.

⁴ Cumpre ressaltar que para atender integralmente à determinação constitucional e alcançar a pretendida transparência, fundamental para construir uma cidadania mais consciente, os demonstrativos orçamentários deveriam apresentar a quantificação dos benefícios de toda ordem, sejam eles de natureza financeira, tributária e creditícia. Entretanto, esses demonstrativos não vêm sendo elaborados pelo Poder Executivo, limitando-se ao trabalho executado pelo Ministério da Fazenda (o “DBT”, da Secretaria da Receita Federal).

que recebe o nome de “Demonstrativo dos Benefícios Tributários” - DBT, cuja metodologia foi sendo alterada diversas vezes.⁵

Um dos primeiros trabalhos, em nível acadêmico, realizado no Brasil foi o de Luís Arruda Villela que, na sua dissertação de mestrado em Economia defendida em 1981 na PUC-RJ, analisou os “Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil”, tomando os dados referentes ao ano de 1979. O mesmo autor ainda publicou dois artigos na década de 1980: “Uma proposta de revisão dos gastos tributários no Brasil”, na Revista de Finanças Públicas, nº 366, em 1986 e “A identificação dos gastos tributários no Brasil”, na Série de Estudos sobre Economia do Setor Público do INPES/IPEA, em 1989, quando realizou um levantamento mais amplo dos gastos tributários, incluindo itens do IRPF, IRPJ, IPI e Imposto de Importação e classificando-os por função orçamentária.

Em 1996, Marcelo Enk de Aguiar defendeu junto à UFRGS sua dissertação de mestrado em Economia intitulada “A análise dos gastos tributários e o IRPF: evolução recente e efeitos na equidade”. Essa dissertação, embora tenha se voltado para quantificar os gastos tributários relativos ao IRPF, repetindo análises já desenvolvidas na PUC/RJ, por exemplo (dissertações de mestrado de Everton Chaves Correia, de 1990 e de Paula Isabel Costa Barbosa, em 1993), apresenta uma síntese da literatura internacional e nacional muito útil para orientar a pesquisa neste assunto.

⁵ Os benefícios tributários, conforme o “DBT” para o orçamento federal do ano de 2003, estão estimados em R\$ 23.957,7 milhões, representando 1,70% do Produto Interno Bruto e 10,64% das receitas administradas pela SRF.

Finalmente, há de se citar os trabalhos de tentativa de quantificação das renúncias de receita no campo do ICMS realizados pela Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS), órgão do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), e por algumas Secretarias Estaduais de Fazenda, especialmente a partir da criação da Subcomissão de Renúncia Fiscal, na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, em 1997. Estes estudos, não publicados, ficaram inconclusos, tendo em vista a não disponibilidade de sistemas de informação estruturados no âmbito fazendário que permitissem uma adequada quantificação para cada um dos Estados ou para seu agregado em nível nacional. Não obstante, as idéias contidas no modelo de “base impositiva teórica” e de uma “alíquota média ponderada” foram esboçadas nestes trabalhos, ainda que com conceituações e metodologias diferenciadas.

Atualmente, a elaboração de um demonstrativo ou orçamento de gastos tributários é um procedimento amplamente adotado nos países que integram a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE. A maioria dos países da OCDE presta informações em base anual; Austrália, Bélgica, Espanha, Finlândia, França, Grécia, Portugal e Suécia mantêm um vínculo explícito entre a declaração das renúncias fiscais e o processo orçamentário. Na Grécia, o orçamento do governo central deve ser acompanhado por um orçamento de renúncias fiscais. Uma pesquisa realizada em 1999 revelou que três quartos dos países da OCDE declaram suas renúncias fiscais regularmente. Entre estes, a metade o faz por meio da documentação orçamentária. Na Coreia, o governo começou a declarar as renúncias fiscais

diretas à Assembléia Nacional em 1999. Na Alemanha, as renúncias fiscais são divulgadas como parte de um “relatório de subsídios” que abrange todas as formas de apoio federal, seja por meio de despesas diretas, seja por renúncia fiscal (a maioria dos estados fornece relatórios semelhantes às câmaras estaduais.) Declara-se a renúncia de receitas correspondente aos dois exercícios anteriores, ao exercício corrente e ao exercício seguinte. O relatório de subsídios federais relaciona, para cada caso de renúncia fiscal, a renúncia de receita pelo governo federal e por todas as autoridades territoriais. O relatório abrange toda uma gama de impostos diretos e indiretos, classificados por setor econômico e, dentro de cada setor, por tipo de imposto. Além dos relatórios bienais, também são elaborados relatórios mais detalhados para setores específicos e feitos cálculos complementares caso estejam programadas mudanças nas leis. Uma maneira de impedir que determinados tipos de renúncia fiscal se tornem parte permanente do sistema tributário é prever, desde o início, a sua extinção gradual (é o caso, por exemplo, dos incentivos fiscais para investimentos na antiga Alemanha Oriental). Os relatórios de subsídios são apresentados à câmara federal, onde passam por diversas comissões. Em seguida, são submetidos ao escrutínio do tribunal de contas federal. Institutos independentes de pesquisa econômica realizam suas próprias análises dos efeitos econômicos e da eficiência dos subsídios, bem como seus próprios cálculos da magnitude das renúncias fiscais (e dos subsídios em geral).

O quadro que segue sintetiza as principais experiências em países da OCDE em termos de utilização de “orçamentos de gastos tributários”.

Prática de renúncias fiscais e de gastos tributários em diversos países

País e início	Abrangência	Conteúdo	Classificação	Quantificação	Medida
Austrália 1981	Impostos federais: renda, vendas e folha de pagamento	160 itens de gastos tributários e descrição dos objetivos	Por funções	Periódica e sem agregação.	Misto: perdas e ganhos de receita. Regime de competência
Áustria* 1979	Impostos federais	Detalhada análise dos principais subsídios e relação com as despesas	Por tipo de imposto, função e beneficiário	Anual e com agregação	Perda de receita, regime de competência
Canadá 1979	Impostos federais: renda, vendas e específicos	220 itens de gastos tributários e descrição das principais medidas	Por objetivo, beneficiário e imposto	Periódica e sem agregação	Perda de receita, regime de competência
França* 1981	Impostos diretos e indiretos	350 itens de gastos tributários e análise descritiva das principais medidas	Por objetivo, beneficiário e imposto	Anual e com agregação	Ganho de receita, regime de caixa
Alemanha* 1959	Todos impostos federais e alguns estaduais	Análise detalhada de 112 itens de gastos tributários e relação com as despesas	Por objetivo, beneficiário e imposto	Bienal e agregação por setor econômico	Perda de receita, regime de competência
Irlanda 1981	Federais: IRPF e IRPJ	Listagem e avaliação das principais renúncias fiscais	Por tipo de imposto	Anual e sem agregação	Perda de receita, regime de competência
Portugal 1980	Apenas IR	Listagem e avaliação	Por tipo de renúncia e	Anual e sem agregação	Perda de receita,

		de certas renúncias de receita	imposto		regime de competência
Espanha* 1978	Governo central: impostos diretos e indiretos	Listagem dos principais gastos tributários	Por tipo de imposto e função	Anual e com agregação	Ganho de receita, regime de caixa
Reino Unido 1979	Governo central: impostos diretos	Análise de mais de 100 itens de gastos tributários e descrição dos principais itens	Por tipo de imposto	Anual e sem agregação	Perda de receita, regime de competência
USA* 1968	Federais: IRPF e IRPJ	Análise de 87 itens de gastos tributários e descrição das principais itens	Por tipo de imposto e função	Anual de todos os itens e com agregação	Equivalência de despesa, perda de receita, regime de competência

Fonte: K.C. Messere. Tax policy in OECD countries; choices and conflicts. Table 6-4, p. 132. Apud: Tax expenditures: a review of the issues and country practices (OECD, 1994).

Nota: * - Exigência legal.

Na América Latina, muitos países também já apresentam em seus orçamentos os demonstrativos de “gastos tributários”. Embora marcada em nível geral pela carência de informações necessárias para efetuar os cálculos com aceitável nível de confiabilidade, alguns países da América Latina já desenvolveram metodologias bastante avançadas, algumas no mesmo nível dos países da OCDE. A preocupação com a transparência fiscal entre os países em desenvolvimento latino-americanos começou no final dos anos 90 e início deste novo milênio. Entre os países latino-americanos que apresentam orçamentos de

“gastos tributários” estão, além do próprio Brasil: o México, a Guatemala, a Colômbia, o Peru, o Chile e a Argentina.

Em termos de quantificação, os resultados entre os países (tanto da OCDE como da América Latina) são bastante diferenciados, tendo em vista as várias alternativas metodológicas e as diversificadas bases de dados empregadas. Um esforço comparativo é apresentado no quadro que segue, onde o Brasil aparece com um grau relativamente moderado de renúncias fiscais.

COMPARAÇÃO INTERNACIONAL DE GASTOS TRIBUTÁRIOS EM RELAÇÃO À ARRECADAÇÃO POTENCIAL (% DO PIB)				
PAÍS	(A) RECEITA TRIBUTÁRIA*	(B) GASTOS TRIBUTÁRIOS	(C) ARRECADAÇÃO POTENCIAL	D = B/C (em %)
Portugal	23,70 (1995)	0,56 (1994)	24,26	2,31
Holanda	24,40 (1995)	0,79 (1994)	25,19	3,14
Alemanha	23,30 (1995)	1,10 (1994)	24,40	4,51
Chile	14,90 (1999)	0,73 (1999)	15,63	4,67
Austrália	29,70 (1995)	2,89 (1994)	32,59	8,87
Bélgica	28,80 (1990)	3,51 (1994)	32,31	10,86
Espanha	21,00 (1995)	2,64 (1994)	23,64	11,17
Áustria	26,50 (1995)	4,09 (1994)	30,59	13,37
Reino Unido	28,70 (1995)	5,32 (1994)	34,02	15,64
França	25,20 (1995)	4,73 (1994)	29,93	15,80
Argentina	14,21 (2001)	3,07 (2002)	17,28	17,77
Finlândia	32,60 (1995)	9,00 (1994)	41,60	21,63
EUA	20,70 (1995)	6,15 (1995)	26,85	22,91
Canadá	31,60 (1995)	13,49 (1995)	45,09	29,92
Irlanda	28,50 (1990)	12,58 (1991)	41,08	30,62
México	11,35 (2001)	5,33 (2002)	16,68	31,95
Brasil	16,00 (2003)	1,70 (2003)	17,70	9,60

* Receita Tributária: dados do governo central, não incluindo também, exceto Brasil (orçamento 2003), os recursos de seguridade social.

Fonte: Revenue Statistics, 1965-2001, OCDE; Tax Expenditures: Recent Experiences, 1996, OCDE; Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina 2002, Ministerio de Economía, Argentina; Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2001, SHCP, México; DBT 2003, Secretaria da Receita Federal.

2 – CONCEITOS E ABRANGÊNCIA.

A definição do conceito de “Gastos Tributários” e a padronização do entendimento sobre os diferentes termos adotados sobre o assunto, muitas vezes empregados como sinônimos, não se constitui em tarefa das mais fáceis. Com efeito, o conceito de renúncia de receita não é pacífico, havendo controvérsias quanto ao seu entendimento não só no Brasil como, também, em nível internacional.

A falta de uma definição conceitual clara e objetiva tem ensejado diferentes enfoques quanto à sua abrangência e quanto à metodologia de apuração e avaliação. Sendo assim, apesar dos esforços que os organismos que aferem os gastos tributários fazem para oferecer maior consistência conceitual e maior precisão na mensuração, é importante realçar que essa conceituação encerra sempre algum grau de convenção ou arbítrio. O importante, no caso, é que se conheçam os critérios metodológicos que fundamentam a quantificação, de sorte a se poder aquilatar a natureza da informação e suas limitações.

As designações para os “gastos tributários” são diversas, podendo-se citar: renúncia fiscal ou tributária, benefício fiscal ou tributário, incentivo fiscal ou tributário, alívio fiscal ou tributário e desoneração fiscal ou tributária. O termo “fiscal”, embora tenha, a rigor, um sentido mais amplo, pois pode envolver tanto elementos de natureza tributária como os relativos a subsídios e subvenções (receita e despesa públicas, portanto) é entendido como sendo sinônimo de “tributário”, ou seja, predomina o enfoque contábil (de auditoria fiscal) e não o

econômico. Na falta de um enquadramento legal para os diferentes termos, podemos sistematizá-los da seguinte forma:

a) desoneração (fiscal ou tributária): é o conceito mais abrangente, incluindo a *renúncia* ou *benefício*, que implica necessariamente “perda de arrecadação” (podendo ser um *alívio* ou um *incentivo*) e os mecanismos de *ajuste administrativo* do tributo.

b) renúncia ou benefício (fiscal ou tributário): implicam perda financeira, podendo ser considerados sinônimos, sendo um subconjunto da *desoneração*.

c) alívio (fiscal ou tributário): é um subconjunto da *renúncia* ou do *benefício* e tem como característica aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades especiais enfrentadas por determinados contribuintes (exemplo: isenção do IPVA para deficiente físico ou isenção do IR para aposentados com mais de 65 anos).

d) incentivo (fiscal ou tributário): é outro subconjunto da *renúncia* ou do *benefício* e tem como característica o fato de ser um “indutor de comportamento” (exemplo: isenção de IR para a poupança visando desestimular o consumo ou crédito presumido de ICMS para estimular o crescimento de determinado setor ou ramo econômico).

A abrangência das desonerações também é de difícil definição. Implícita à idéia de “Gastos tributários” está a de ocorrência de “renúncia de receita” ou “perdas de recursos” pelo Estado. Ocorre que, muitas vezes, existem desonerações que não resultam em perdas financeiras, podendo ocorrer até o contrário, isto é, ganhos financeiros para o Estado, como são os casos das desonerações onde o sujeito ativo e o sujeito passivo (de fato) da obrigação tributária são os mesmos. Um caso clássico são as destinações de mercadorias para os Ministérios ou Secretarias, que, caso recebam isenção, não são contabilizadas como receita e, portanto, não são objeto de partilha de arrecadação com outros níveis de governo. Na verdade, estas desonerações tributárias ou fiscais, que não implicam perdas financeiras podem ser denominadas de “ajustes administrativos” do tributo. Outra característica do ajuste administrativo tributário é o de viabilizar a operacionalização ou a administração do tributo. São os casos verificados no ICMS de isenções de insumos ou da aplicação do instituto do “diferimento” no pagamento do imposto (tratamento tributário dispensado aos produtores rurais, especialmente no Estado do RS, onde o pagamento devido é transferido para a etapa posterior, não dando, portanto, direito a crédito ao adquirente).

Partindo da classificação feita acima, o conceito de “gasto tributário” se aproximaria ao de renúncia ou benefício tributário. Conforme a Secretaria da Receita Federal, em seu “Demonstrativo de Benefícios Tributários”, a renúncia (ou benefício ou gasto) tributária, em síntese, é um gasto do governo realizado por meio do sistema tributário. Portanto, para uma plena compreensão e mensuração

dos gastos governamentais, além da peça orçamentária propriamente dita, que elenca as despesas diretas ou explícitas, faz-se necessário também o levantamento dos gastos ocorridos em função de renúncia ou benefícios tributários, que têm natureza implícita.

Para a elaboração de seu “*orçamento de gastos tributários*” (o DBT - “Demonstrativo de Benefícios Tributários”), a Secretaria da Receita Federal considera os benefícios tributários que se enquadrem, cumulativamente, nas seguintes hipóteses:

- reduzam a arrecadação potencial;
- aumentem a disponibilidade econômica do contribuinte; e
- constituam, sob o aspecto jurídico, uma exceção à norma que referencia o tributo ou alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes.

Outra definição de “gasto tributário” encontrada na literatura é a de Ricardo Lobo Torres (1999): “são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução da base de cálculo ou de alíquota, depreciação (acelerada), etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc.)”. Esta definição se aproxima à utilizada pelo Ministério de Finanças do Canadá: “são os benefícios fiscais utilizados como substitutos para o gasto público direto, para atingir os mesmos objetivos”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também apresenta uma definição ampla de renúncia tributária. Segundo a LC 101/2000, a renúncia de receita 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. Excetuados estão: as alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º e o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

3 - ESTIMATIVAS DE RENÚNCIAS DE RECEITA: EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS.

A quantificação das renúncias fiscais é particularmente complexa; requer a especificação de uma estrutura tributária de referência na ausência de renúncias fiscais e, nas abordagens mais sofisticadas de quantificação, previsões sobre o impacto comportamental das renúncias fiscais. Em geral, o gasto tributário é todo tipo de tratamento preferencial e diferenciado que representa um desvio do sistema tributário base (“Benchmarks”). A renúncia se refere, portanto, ao montante de ingressos que o Fisco deixa de receber ao outorgar um tratamento impositivo que se afasta do estabelecido como caráter geral na legislação tributária.

Considerando que o benefício fiscal seja efetivamente um desvio de uma estrutura padrão de tributação, indaga-se: o que constitui uma estrutura padrão de tributação? Esse questionamento é resolvido de formas diferentes. Como exemplos internacionais, serão citados, os orçamentos do Canadá, do Reino Unido e dos Estados Unidos.

Canadá: Busca dar o máximo de informações ao leitor, sem entrar na controvérsia se um item é um gasto tributário ou não. Procedimento: relaciona qualquer desvio de uma estrutura tributária estreitamente definida. Apresenta dois relatórios dos desvios:

1º relatório: lista todos os itens que podem ser considerados gastos tributários com base numa definição bem ampla;

2º relatório: lista todos os demais desvios do sistema tributário de referência.

Reino Unido: Lista todos os benefícios fiscais, mas o leitor é orientado quanto ao enquadramento dos mesmos. Os benefícios fiscais são ordenados em três categorias:

1ª categoria: benefícios fiscais que são parte fundamental da estrutura do tributo e os que simplificam a sua administração e o cumprimento de sua legislação;

2ª categoria: benefícios fiscais que são considerados como alternativa para o gasto direto; e

3ª categoria: benefícios fiscais que contêm elementos constitutivos do tributo e que podem ser, simultaneamente, encarados como alternativa para o gasto direto.

Estados Unidos: Deixa uma opção, entre duas alternativas. Apresenta os gastos tributários elencados com base na comparação dos benefícios fiscais frente a duas diferentes estruturas do tributo:

a) estrutura normal do tributo (no caso do IR, a estrutura normal reflete o IR amplo ou o “comprehensive income tax system”): todos os desvios a essa estrutura são considerados como gastos tributários;

b) estrutura legal de referência (reflete a legislação existente): apenas os desvios dessa estrutura que servem a funções-programa são considerados como gastos tributários.

4 - DESENVOLVIMENTO DA METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DO MODELO.

4.1 - Aspectos Gerais do Modelo:

O objetivo é desenvolver uma metodologia simplificada para a estimativa dos gastos tributários no âmbito do ICMS e, conseqüentemente, do potencial de arrecadação do tributo em nível nacional. Complementarmente, o modelo buscou confirmar ou não a consistência de um dos itens do PIB - o “consumo das famílias” -, calculado pelo IBGE, como base imponible do ICMS alternativa ao “valor adicionado fiscal”, calculado pelas Secretarias Estaduais de Fazenda.

O modelo adotado parte da premissa de que a base tributária teórica do ICMS é o “valor adicionado” ou “valor adicionado fiscal”, que numa descrição simplificada, corresponde à diferença entre o valor das saídas e entradas de mercadorias, acrescido das prestações de serviços de transportes e comunicações.⁶

A apuração dessa base imponible nos Estados é extremamente complexa, muito embora seja obrigatória para fins de apuração do índice de retorno do ICMS aos municípios. A padronização das informações é quase impossível, o que resulta na inviabilidade de agregação de dados em nível nacional.

⁶ A Constituição Federal (CF) determina que os Estados repassarão aos municípios 25% do ICMS arrecadado, sendo que o repasse será calculado 75% com base no “valor adicionado” e 25% através de critérios estabelecidos em Lei Estadual. A Lei Federal nº 63, de 11/01/1990, conceitua o “valor adicionado” e dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas e a Lei Estadual do Estado do RS, de nº 11.038 de 14/11/1997, dispõe sobre os parâmetros que a CF incumbe aos Estados e DF; Os dados utilizados para o cálculo do Valor Adicionado pelos Estados são normalmente informados pelos contribuintes (comerciantes, industriais e prestadores de serviço) e produtores primários, através das Guias Informativas Anuais.

Frente a essas limitações, o modelo proposto partiu das informações fiscais relativas aos quatro grandes Estados arrecadadores de ICMS (São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul) que juntos perfazem mais de 60% da arrecadação nacional do imposto. Os dados, obtidos junto às respectivas Secretarias Estaduais de Fazenda, foram ponderados e projetados para o conjunto das 27 unidades da federação. Com base no agregado nacional foi possível testar e constatar a consistência da variável do PIB “consumo das famílias”, como base tributária aproximada para o ICMS.

Estipulada a base do imposto, pelas duas fontes (a de agregação/projeção do “Valor Adicionado”, calculado pelas Secretarias de Fazenda e a do “Consumo das Famílias”, mensurado pelo IBGE), partiu-se para a determinação da “alíquota média ponderada” a ser aplicada para a obtenção da receita potencial do ICMS. Obtida a receita potencial e conhecendo-se a arrecadação efetiva, seja a de cada Estado da amostra, seja a de âmbito nacional, foi possível calcular, por diferença simples, o valor da renúncia fiscal ou do “gasto tributário”.

4. 2 – Delineamento do Modelo:

O primeiro passo para desenvolver o modelo foi a identificação da estrutura tributária de referência do ICMS na ausência de renúncias fiscais. As renúncias de receita aqui consideradas são todas as que implicam perdas financeiras para o Tesouro. Não se restringem, portanto, aos incentivos fiscais dados às empresas, dentro do que se convencionou chamar “guerra fiscal”, nem aos benefícios fiscais consagrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – o CONFAZ. O elenco das renúncias de receita a ser mensurado engloba: as imunidades, as não incidências, as isenções, os créditos presumidos, as reduções de alíquotas ou de base de cálculo e as dilatações de prazo. Logo, a estrutura tributária de referência, isto é, o “ICMS Potencial”, considera a arrecadação efetivamente realizada e mais o conjunto de renúncias de receitas estipulado.

O segundo aspecto a definir referiu-se à abrangência da mensuração dos gastos tributários. As fontes básicas dos dados utilizados para a quantificação foram os sistemas de informações econômico-fiscais disponíveis nas Secretarias de Fazenda dos Estados, qual seja aqueles baseados nas Guias de Informação e Apuração do ICMS ou no SINIEF (informados pelos contribuintes).

Desde já podemos observar que a mensuração da receita potencial efetuada a partir dos sistemas de informações fiscais oficiais não permitirá identificar a evasão ilegal do tributo (sonegação), uma vez que o cálculo foi procedido com base nas informações prestadas pelos próprios contribuintes.

A quantificação da evasão fiscal é, sem dúvida, um dos grandes desafios em termos de modelos de projeção de receita. Não existem, ainda, metodologias adequadamente desenvolvidas para este desiderato. Algumas tentativas, feitas no Chile e Argentina com o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado - semelhante ao ICMS), baseiam-se em informações setoriais do PIB e em dados obtidos de matrizes de insumo-produto.⁷

Em função das limitações das fontes de informação, optou-se por estabelecer um modelo de quantificação global das renúncias (e, por decorrência, do potencial de arrecadação), não as detalhando nem por modalidade jurídica (imunidades, isenções, créditos simbólicos, etc) nem por setores econômicos ou por produtos. Concluiu-se ser impossível a identificação e a mensuração dos benefícios individualmente e, ainda mais, de forma desagregada por unidade da federação. A dificuldade de consolidação decorre da diversidade de procedimentos e de informações incompatíveis por parte dos Estados. Ademais, as diferenciações de classificação econômica de atividades entre os Estados, bem como de estrutura de alíquotas internas do ICMS, impedem a adoção de um

⁷ Na Argentina, o modelo de estimação do IVA, a partir de dados econômicos e não de informações fiscais oficiais, pode ser assim resumido:

$$IVA_i = (VBPG_i * t_g - INSG_i * t_g * VBPG_i / VBPT_i - INVGI_i * t_g * VBPG_i / VBPT_i) * (1 - e)$$

onde:

i, pode se referir a um bem, um serviço ou um setor econômico.

IVA_i, é o IVA potencial determinado para **i**.

VBPG_i, é o valor bruto de produção tributado ou as importações de **i**.

T_g, é, em todos os termos, a alíquota do imposto.

INSG, são os insumos gravados de **i**.

VBPT_i, é o valor bruto de produção total de **i** (tributado + não tributado).

INVGI, é o investimento efetuado por **i**.

e, é a taxa de inadimplência tributária.

O Gasto Tributário é a diferença entre o resultado que se obtém dessa fórmula utilizando a alíquota geral do imposto e a que surge da aplicação das alíquotas reduzidas ou isenções.

padrão de metodológico para estimar os benefícios caso a caso, com base nos sistemas fazendários de informações econômico-fiscais. Como a agregação das informações regionais oficiais possui esta dificuldade intrínseca, o grande problema a resolver foi buscar uma fonte de dados confiável para a estimação dos gastos tributários em nível nacional e não apenas para um teste piloto em alguma unidade federativa.

Para superar esta restrição metodológica, partiu-se para uma amostra de Estados que fosse representativa em termos de base de tributação e de arrecadação de ICMS. Foram escolhidos os Estados do chamado “G-4”, isto é, os quatro grandes Estados arrecadadores de ICMS (São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul) que juntos perfazem mais de 60% da arrecadação nacional do imposto. A tabela que segue mostra a evolução da representatividade dos maiores Estados arrecadadores no “bolo” do ICMS nacional. A partir da amostra, os resultados obtidos permitiriam projetar o consolidado para o ICMS do Brasil.

ICMS - % do Total BRASIL					
ANOS	RS	SP	RJ	MG	TOTAL da AMOSTRA
1989	7,89	42,25	9,17	8,9	68,21
1990	7,74	39,97	9,19	9,19	66,09
1991	7,72	38,45	10,26	10	66,43
1992	7,97	38,22	10,3	10,07	66,56
1993	8,25	38,66	9,17	9,98	66,06
1994	8,17	37,2	9,56	10,1	65,03
1995	7,43	38,48	9,56	9,79	65,26
1996	7,21	38,5	9,37	9,75	64,83
1997	6,73	39,49	8,8	9,47	64,49
1998	6,95	38,27	10,44	9,16	64,82
1999	6,86	37,19	10,65	9,53	64,23
2000	6,86	37,21	9,93	9,19	63,19
2001	7,12	35,74	9,94	9,78	62,58
2002	7,09	35,42	9,91	9,09	61,51

Fonte: Secretarias Estaduais de Fazenda

Estabelecida a estrutura delineadora do modelo (estrutura tributária de referência ampla, quantificação global das renúncias e abrangência nacional, a partir da amostragem em 4 Estados), buscou-se desenvolver os principais aspectos metodológicos. Os itens fundamentais do modelo que precisam de definição são as identificações da base imponible do ICMS e da alíquota geral a ser aplicada sobre essa base para se obter a receita potencial e o montante dos gastos tributários.

4.3 – Descrição da Metodologia:

4.3.1 – Base de Dados do Modelo:

A apuração da base tributária teórica (o Valor Adicionado) e da alíquota geral do imposto é feita a partir das informações do sistema SINIEF, estabelecido em Convênio do CONFAZ, para regulamentar a emissão de notas fiscais, a escrituração dos livros fiscais e a apuração do ICMS.

As principais variáveis do sistema de informações econômico-fiscais estudadas para a estimativa das renúncias fiscais são as “saídas” e as “entradas”, detalhadas nos seus fluxos interno, interestadual e para o exterior. Estas informações também são encontradas desagregadas pelo seu valor total, isto é, contemplando a totalidade das operações (“valor contábil”, que espelha o valor total contido nas notas fiscais), pelo valor efetivamente tributado (“base de cálculo tributável”) e pelos valores não tributados (“valores isentos ou não tributados”). Além dessas informações, são necessários para a obtenção da alíquota geral do

ICMS os dados referentes à balança comercial entre os Estados e a estrutura interna de arrecadação por segmento econômico (código de atividade econômica).

4.3.2 – Base Imponível do ICMS

Existem algumas alternativas para estabelecer a base imponible do ICMS de um Estado ou do Brasil (que é um dos nossos objetivos neste modelo). Um modo seria tratar o resultado da diferença entre os valores contábeis de saída e de entrada totais como sendo o “valor adicionado potencial”. A partir da Identificação da “alíquota geral” (que será objeto de análise adiante, no item sobre a Alíquota Média Ponderada), bastaria sua aplicação para obtenção da Receita Potencial do tributo. Este “ICMS Potencial” seria confrontado com o “ICMS efetivamente arrecadado”, obtendo-se o “gasto tributário de ICMS” com a diferença entre ambos.

Resumidamente:

- 1) Valor Adicionado Potencial (VAP) = Valor Contábil das Saídas Totais – Valor Contábil das Entradas Totais;
- 2) Receita Potencial (RP) = VAP * Alíquota Média Ponderada;
- 3) Renúncia ou Gastos Tributários (RR) = Receita Potencial - Receita Arrecadada.

Um outro modo seria tratar o resultado da diferença entre os valores isentos e não tributados de saída e de entrada totais como sendo o “valor adicionado renunciável”. Também a partir da identificação da “alíquota geral”, bastaria sua aplicação para obtenção direta da “Receita Renunciada” do tributo. Esta Receita Renunciada, acrescida da efetivamente arrecadada, revelaria o “ICMS Potencial”.

Resumidamente:

- 1 – Valor Adicionado Renunciável (VAR) = Total Saídas Isentas e Não Tributadas - Total das Entradas Isentas e Não Tributadas;
- 2 – Receita Renunciada ou Gastos Tributários (RR) = VAR * Alíquota Média Ponderada;
- 3 – Receita Potencial (RP) = RR + Receita Arrecadada.

Testando esses métodos de estimação de “base potencial” e de “base direta renunciável” para o caso específico do Estado do Rio Grande do Sul, percebemos muitas discrepâncias de valores, o que nos levou a abandoná-los. No caso dos “valores isentos e não tributários”, por deixar de incluir benefícios importantes para o nosso modelo “amplo”, como, por exemplo, os relacionados à substituição tributária, às dilatações de prazo, às concessões de crédito presumido (que no caso gaúcho, contabilizados caso a caso, montam a mais de 10% do ICMS arrecadado), seu uso se torna inconveniente. Ademais, a própria apuração do ICMS efetivo, calculado a partir dos valores da base de cálculo tributada do ICMS das entradas e das saídas, que deveria espelhar a realidade do que vem sendo efetivamente tributado, revelou-se muito discrepante em relação

às informações significativamente precisas de que dispomos no sistema estadual de arrecadação (“Sistema SAR”).⁸

Rejeitados os métodos de estimação acima analisados, partiu-se para a elaboração de um método que fosse construído com a base de dados mais simples possível de ser obtida. A idéia foi buscar diretamente, para os quatro Estados da amostra escolhida (os mais desenvolvidos em termos de sistemas de informações econômico-fiscais), os dados relativos ao “valor adicionado fiscal” (VAF) utilizado para fins de distribuição da parcela do ICMS pertencente aos municípios e disponível em publicações oficiais (Diário Oficial de cada Estado).

Em cada Estado, com o VAF estabelecido como base imponible, poder-se-ia calcular o “ICMS Potencial” pela aplicação da “alíquota geral” sobre esta base. A renúncia seria obtida pela diferença entre o valor potencial e o efetivamente arrecadado. Os resultados para cada Estado da amostra serão conhecidos no item 5 deste trabalho (“Resultados Obtidos”).

Resumidamente:

1) Valor Adicionado Potencial (VAP) = Valor Adicionado Fiscal (VAF);

2) Receita Potencial (RP) = VAF * Alíquota Média Ponderada

3) Renúncia ou Gastos Tributários (RR) = Receita Potencial - Receita Arrecadada

⁸ Alguns registros obtidos junto a representantes da COTEPE/ICMS também revelaram inconsistências em tentativas de quantificação de renúncias fiscais em alguns Estados através destes métodos (especialmente nos Estados do Ceará e do Paraná).

Com base no VAF de cada Estado da amostra, tomado como sendo a base teórica potencial do ICMS, passamos para a construção da base imponible em nível nacional, isto é, não mais o VAF de cada unidade federativa e sim o VAF do Brasil.

Para tanto, buscamos realizar um comparativo entre o VAF (base teórica do ICMS) com o PIB de cada Estado calculado pelo IBGE (que, embora tenha uma base semelhante à do ICMS, é muito mais ampla). Como não existem as informações sobre o VAF de todos os Estados (bastaria a sua soma, se houvesse padronização nas informações, para obter o VAF do Brasil), fizemos uma ponderação das relações dos VAFs com os PIBs de cada Estado da amostra para obtermos primeiramente a relação VAF/PIB média ponderada dos quatro maiores arrecadadores (G-4). O segundo passo, partindo do cálculo do quociente VAF/PIB consolidado do “G-4” e da estimativa de VAF/PIB para os demais Estados, foi projetar a relação VAF/PIB nacional e, a partir do valor do PIB divulgado pelo IBGE, obter o “VAF- Brasil”, isto é, a base tributária do ICMS em nível nacional.

Com a aplicação da alíquota média ponderada do Brasil (calculada com procedimentos de ponderação semelhantes ao realizado com o VAF – ver item adiante) sobre o VAF-Brasil, chegou-se a Receita Potencial do ICMS. Esta arrecadação potencial, confrontada com a arrecadação efetiva, propiciou a mensuração da renúncia de receita no âmbito do ICMS nacional.

Resumidamente:

- 1) Relação VAF/PIB do G-4 = $\text{VAF/PIB de SP} * \text{VAF SP/VAF do G-4} + \text{VAF/PIB do RJ} * \text{VAF RJ/VAF do G-4} + \text{VAF/PIB de MG} * \text{VAF MG/VAF do G-4} + \text{VAF/PIB de RS} * \text{VAF RS/VAF do G-4}$;
- 2) Relação VAF/PIB demais Estados = Calculado por Estimativa;
- 3) Relação VAF/PIB do Brasil = $\text{VAF/PIB do G-4} * \text{PIB G-4/PIB BR} + \text{VAF/PIB demais} * \text{PIB demais/PIB BR}$;
- 4) VAF do BRASIL = $\text{VAF/PIB do BR} * \text{PIB do BR}$
- 5) Receita Potencial do ICMS BRASIL (RP do BR) = $\text{VAF do Brasil} * \text{Alíquota Média Ponderada}$
- 6) Renúncia ou Gastos Tributários do ICMS BR = $\text{RP do BR} - \text{Receita Arrecadada}$

Sendo possível calcular o VAF e ICMS potencial nacional, bem como a renúncia fiscal correspondente, partiu-se para o teste de consistência do uso de uma base imponível extraída de uma fonte alternativa às fontes fazendárias. Para isto, utilizou-se o componente denominado de “Consumo Privado Agregado” ou “Consumo das Famílias”, extraído das Contas Nacionais, para ser testado alternativamente ao VAF. Comparando-se as séries históricas (1996-2002) das duas variáveis (VAF e Consumo das Famílias), verificamos a existência de uma altíssima correlação entre os valores e de uma correlação significativa também entre as suas taxas anuais de crescimento.⁹

⁹ O coeficiente de correlação é uma função estatística utilizada para determinar a relação entre duas propriedades ou entre duas variáveis. No caso do VAF e do Consumo das Famílias, a correlação foi de 0,9932 entre os valores e de 0,59 entre as taxas de crescimento das duas variáveis.

Utilizando-se o Consumo das Famílias como base teórica do ICMS (testada como equivalente ao VAF), realizamos o mesmo procedimento anterior para obtenção da Receita Potencial de ICMS e da sua Renúncia de Receita.

Resumidamente:

- 1) VAF do Brasil = Consumo das Famílias no BRASIL (CF)
- 2) Receita Potencial do ICMS BRASIL (RP do BR) = CF * Alíquota Média Ponderada
- 3) Renúncia ou Gastos Tributários do ICMS BR = RP do BR - Receita Arrecadada

4.3.3 – Definição da Alíquota Geral do ICMS (“Alíquota Média Ponderada”)

Tendo sido feita a identificação da base tributária potencial do ICMS, seja através da agregação/projeção do VAF ou do Consumo das Famílias, falta agora demonstrar a construção do método de cálculo empregado para obter a “alíquota geral” do imposto. Esta taxa geral, que na realidade trata-se de uma “alíquota média ponderada”, será aplicada, como visto no subitem anterior, sobre a base potencial com vistas a identificar a arrecadação máxima e a renúncia de receita praticada no contexto do tributo.

Como é de conhecimento geral, o princípio da seletividade do ICMS permite a adoção de várias alíquotas internas, além das alíquotas fixadas pelo Senado Federal para os fluxos comerciais interestaduais (7% ou 12%) e com exterior (alíquota de 13%, sem aplicação desde a vigência da Lei Kandir - L.C. 87/96).

Desta forma, para se obter um valor geral único (alíquota geral) faz-se mister a realização de cálculo de uma média entre as diferentes alíquotas existentes. No entanto, a média a ser calculada deve ponderar inicialmente a alíquota nominal incidente em cada setor ou segmento econômico com o seu respectivo peso no total da arrecadação e, ainda, considerar novas ponderações com as alíquotas que incidem nas operações interestaduais e com o exterior. Este cálculo envolve um conjunto de informações a ser obtido junto às organizações fazendárias. As alíquotas nominais são as definidas na legislação, seja nacional (Senado), seja estadual (Leis estaduais do ICMS). A grande restrição do modelo reside na dificuldade de obtenção de dados sobre os fluxos comerciais interestaduais e com o exterior e sobre a arrecadação setorial de cada Estado. Como limitamos o trabalho com a utilização de dados de apenas quatro Estados, foi possível a determinação da média ponderada entre as diversas alíquotas para cada uma das unidades federadas selecionadas e a sua projeção para o resto do Brasil.

A identificação da Alíquota Média Ponderada (AMP) contempla três fases de apuração correspondendo aos três fluxos comerciais existentes: operações ***internas, interestaduais*** e com o ***exterior***.

No fluxo interno, em função da diversidade de alíquotas existentes, faz-se necessária a ponderação das mesmas com o peso dos setores de atividade econômica no total da arrecadação.

A fórmula de apuração seria a seguinte:

$$\text{AMP interna} = (\text{alíquotas nominais dos setores} * \% \text{ correspondente na arrecadação})/100$$

Como exemplo, apresentamos, na tabela que segue, o cálculo da alíquota média ponderada interna do Estado do Rio Grande do Sul, no exercício de 2000, que equivaleu a 20,02%:

Setores - Alíquotas Nominais (AN)	Participação na Arrecadação Total (AT)	Alíquota Média Ponderada (AN * AT)/100
Setores com 25%	44%	11,0%
Setores com 12%	10%	1,2%
Setores com 17%	46%	7,82%
Total dos Setores	100%	20,02%

No fluxo interestadual é utilizada a balança comercial que vem sendo consolidada pela COTEPE/ICMS a partir das informações prestadas por cada Secretaria de Fazenda. Neste caso, o importante no cálculo é separar as operações comerciais realizadas com os Estados do Sul e do Sudeste (alíquota interestadual de 12%) das operações realizadas com os Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo (alíquota de 7%). A alíquota média interestadual é obtida a partir da ponderação das duas alíquotas interestaduais existentes pelo fluxo comercial correspondente.

O fluxo externo, por fim, apesar de não necessitar de ponderação de alíquota (a taxa é única de 13%), deve ser ponderado, ao final, com as alíquotas médias obtidas no mercado interno e no mercado interestadual. A ponderação final é feita em função da participação de cada fluxo comercial no total de operações comerciais realizadas pelo Estado.

Para o cálculo da Alíquota Média Ponderada Geral (**AMPg**) temos, portanto, a necessidade dos seguintes levantamentos:

- a) identificação da Alíquota Média Ponderada Interna (**AMPi**);
- b) identificação da Alíquota Média Ponderada Interestadual (**AMPie**);
- c) identificação da Alíquota para o Exterior (**AE**, no caso, 13%).

Além disso, é necessário conhecer a participação relativa de cada um dos três fluxos comerciais (interno, interestadual e exterior) no total das operações comerciais (distribuição percentual das operações comerciais por cada um dos três fluxos). Desta forma, a equação final pode ser assim definida:

Alíquota Média Ponderada Geral (**AMPg**) = **AMPi** * % do fluxo interno no fluxo total + **AMPie** * % do fluxo interestadual no fluxo total + **AE** * % do fluxo do exterior no fluxo total.

5 – RESULTADOS OBTIDOS.

As tabelas que seguem compõem a base de dados que serviu para apoiar os cálculos de “Receita Potencial” e dos “Gastos Tributários” do ICMS para os Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul e para o Brasil.

A primeira tabela apresenta o valor do VAF e do PIB (em R\$) dos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul no período 1996-2002.

	VAF	PIB	VAF	PIB	VAF	PIB	VAF	PIB
ANOS	SÃO PAULO	SÃO PAULO	MINAS GERAIS	MINAS GERAIS	RIO DE JANEIRO	RIO DE JANEIRO	RIO G. DO SUL	RIO G. DO SUL
1.996	162.433.990.674	272.034.909.132	40.328.424.759	78.604.473.715	42.671.496.773	86.757.650.570	34.710.794.174	63.262.677.227
1.997	177.776.935.233	308.892.569.847	46.607.167.766	87.196.507.386	48.043.011.482	97.673.809.829	38.838.573.440	69.221.313.934
1.998	182.045.894.677	324.152.475.741	48.362.055.694	89.490.141.546	48.998.482.223	100.651.379.757	41.335.901.612	70.541.889.405
1.999	200.916.150.656	336.838.000.000	55.344.183.093	92.788.000.000	59.596.735.707	113.243.000.000	46.624.119.720	75.450.458.225
2.000	237.908.124.899	379.763.426.648	65.171.620.193	104.612.569.935	76.068.299.468	127.674.281.773	52.424.030.589	85.137.542.554
2.001	279.938.077.367	419.421.097.218	72.538.270.540	115.565.813.053	66.853.227.415	141.007.092.770	62.739.965.010	97.310.194.511
2.002	302.936.361.388	461.689.500.000	n.d	127.212.300.000	n.d	155.217.500.000	70.896.160.461	109.742.129.654

A segunda tabela apresenta as relações percentuais entre o VAF e o PIB para cada um dos Estados da amostra, para o conjunto do grupo (G-4), para os demais Estados e para o total do Brasil no período de 1996-2002.

ANOS	VAF/PIB SP	VAF/PIB MG	VAF/PIB RJ	VAF/PIB RS	VAF/PIB G-4	VAF/PIB Demais	VAF/PIB BR
1.996	59,71	51,31	49,18	54,87	56,10	51,00	54,21
1.997	57,55	53,45	49,19	56,11	55,38	50,00	53,39
1.998	56,16	54,04	48,68	58,60	54,92	50,00	53,10
1.999	59,65	59,65	52,63	61,79	58,78	53,00	56,64
2.000	62,65	62,30	59,58	61,58	61,97	57,00	60,13
2.001	66,74	62,77	47,41	64,47	62,74	58,00	60,99
2.002	65,61	-	-	64,60	-	-	59,7

A terceira tabela apresenta a base de dados para os cálculos relativos ao Brasil. São apresentadas as séries históricas comparativas do Consumo das Famílias, do VAF, do PIB e do ICMS, bem como as relações “Consumo das Famílias/PIB”, “VAF/PIB”, “ICMS/Consumo das Famílias”, “ICMS/VAF” e “ICMS/PIB”.

ANOS	CONSUMO FAMÍLIAS	VAF	PIB	CONSUMO/PIB	VAF/PIB	ICMS	icms/cons	icms/vaf	icms/pib
1994	208.256.000.000		349.204.679.000	59,64		25.597.601.451	12,29		7,33
1995	386.910.000.000		646.191.517.000	59,88		47.203.613.000	12,20		7,30
1996	486.813.000.000	422.260.622.385	778.886.727.000	62,50	54,21	55.697.078.000	11,44	13,19	7,15
1997	545.698.000.000	464.910.188.863	870.743.034.000	62,67	53,39	59.563.948.000	10,92	12,81	6,84
1998	566.192.000.000	485.414.821.983	914.187.877.000	61,93	53,10	60.930.187.000	10,76	12,55	6,66
1999	606.701.000.000	551.610.676.436	973.845.966.000	62,30	56,64	67.885.418.000	11,19	12,31	6,97
2000	670.702.000.000	662.207.588.500	1.101.255.078.000	60,90	60,13	82.277.745.000	12,27	12,42	7,47
2001	727.095.000.000	731.887.600.058	1.200.060.364.000	60,59	60,99	94.224.591.000	12,96	12,87	7,85
2002	783.280.000.000	788.442.939.881	1.321.490.000.000	59,27	59,66	105.033.083.000	13,41	13,32	7,95

Verifica-se que o VAF, base teórica do ICMS (declarada e sem sonegação) é cerca de 60% do PIB = R\$ 788 bilhões em 2002. O Consumo das Famílias é, também, de cerca de 60% do PIB = R\$ 783 bilhões em 2002. O VAF é próximo, portanto, do Consumo das Famílias, calculado nas contas nacionais pelo IBGE. A elevada correlação existente entre as duas variáveis foi verificada tanto em relação aos valores (0,9932), como no que respeita as taxas de crescimento (0,59). Com o teste de consistência efetuado, o “Consumo das Famílias” pode ser utilizado, com pouca margem de erro, como base impondível potencial substituta do VAF calculado pelos Estados, o que simplifica sobremaneira a realização de todo tipo de quantificações que se queira fazer em torno do ICMS.

As tabelas nº 5.1 a 5.6, apresentadas a seguir, sintetizam os resultados obtidos com o modelo para as estimativas da Receita Potencial e dos Gastos Tributários dos Estados e do Brasil no âmbito do ICMS.

Os resultados obtidos com o modelo para os Estados, no exercício de 2001, acerca da renúncia fiscal em percentual do ICMS potencial, foram os seguintes: 38,9% para o Estado do Rio Grande do Sul (TABELA 5.1); 29,7% para o Estado de Minas Gerais (TABELA 5.3); 29,6% para o Estado de São Paulo (TABELA 5.4); e 22,1% para o Estado do Rio de Janeiro (TABELA 5.2). Para o Brasil, considerando o valor adicionado projetado como base imponible (TABELA 5.5), a renúncia fiscal atingiu 24,3% do ICMS potencial. Utilizando-se o consumo das famílias como base do imposto (TABELA 5.6), as desonerações corresponderam a 23,8% do ICMS potencial. A projeção para o ano de 2002 indicou uma receita potencial de ICMS para o Brasil da ordem de R\$ 137 bilhões enquanto a arrecadação efetiva ficou ao redor de R\$ 105 bilhões, o que perfaz R\$ 32 bilhões de renúncia fiscal (equivalente a 2,4% do PIB).

Estes números permitem concluir que o ICMS, ao contrário dos modelos teóricos de impostos sobre valor agregado (IVA ou VAT), não atingiu ainda o esperado grau de generalidade (e de amplo poder arrecadatório) buscado com este tipo de moderna tributação.

Tabela 5.1 - ICMS POTENCIAL E GASTOS TRIBUTÁRIOS								
RIO GRANDE DO SUL								
ANOS	VAF (R\$)	ICMS (R\$)	ICMS/VAF (%)	AL. MÉDIA PONDERADA (%)	ICMS POTENCIAL (R\$)	RENÚNCIA FISCAL (R\$)	ICMS/ICMS POTENCIAL (%)	RENÚNCIA S/POTENCIAL (%)
1996	34.710.794.174	4.015.924.251	11,57	16,4	5.692.570.244	1.676.645.993	70,5	29,5
1997	38.838.573.440	4.006.765.707	10,32	16,6	6.447.203.191	2.440.437.484	62,1	37,9
1998	41.335.901.612	4.232.062.915	10,24	17,5	7.233.782.782	3.001.719.867	58,5	41,5
1999	46.624.119.720	4.659.503.116	9,99	16,9	7.879.476.233	3.219.973.117	59,1	40,9
2000	52.424.030.589	5.646.816.111	10,77	17,4	9.121.781.322	3.474.965.211	61,9	38,1
2001	62.739.965.010	6.706.353.987	10,69	17,5	10.979.493.877	4.273.139.890	61,1	38,9
2002	70.896.160.461	7.441.495.354	10,50	17,8	12.619.516.562	5.178.021.208	59,0	41,0

TABELA 5.2 - ICMS POTENCIAL E GASTOS TRIBUTÁRIOS								
RIO DE JANEIRO								
ANOS	VAF (R\$)	ICMS (R\$)	ICMS/VAF (%)	AL. MÉDIA PONDERADA (%)	ICMS POTENCIAL (R\$)	RENÚNCIA FISCAL (R\$)	ICMS/ICMS POTENCIAL (%)	RENÚNCIA S/POTENCIAL (%)
1996	42.671.496.773	5.219.454.000	12,23	16,8	7.168.811.458	1.949.357.458	72,8	27,2
1997	48.043.011.482	5.239.173.000	10,91	17,0	8.167.311.952	2.928.138.952	64,1	35,9
1998	48.998.482.223	6.360.805.000	12,98	17,8	8.721.729.836	2.360.924.836	72,9	27,1
1999	59.596.735.707	7.229.981.000	12,13	17,3	10.310.235.277	3.080.254.277	70,1	29,9
2000	76.068.299.468	8.169.916.000	10,74	17,7	13.464.089.006	5.294.173.006	60,7	39,3
2001	66.853.227.415	9.368.880.000	14,01	18,0	12.033.580.935	2.664.700.935	77,9	22,1
2002	n.d	10.409.117.000	n.d	18,0	n.d	n.d	n.d	n.d

TABELA 5.3 - ICMS POTENCIAL E GASTOS TRIBUTÁRIOS								
MINAS GERAIS								
ANOS	VAF (R\$)	ICMS (R\$)	ICMS/VAF (%)	AL. MÉDIA PONDERADA (%)	ICMS POTENCIAL (R\$)	RENÚNCIA FISCAL (R\$)	ICMS/ICMS POTENCIAL (%)	RENÚNCIA S/POTENCIAL (%)
1996	40.328.424.759	5.429.859.000	13,46	16,9	6.815.503.784	1.385.644.784	79,7	20,3
1997	46.607.167.766	5.641.644.000	12,10	17,1	7.969.825.688	2.328.181.688	70,8	29,2
1998	48.362.055.694	5.582.131.000	11,54	17,9	8.656.807.969	3.074.676.969	64,5	35,5
1999	55.344.183.093	6.471.130.000	11,69	17,4	9.629.887.858	3.158.757.858	67,2	32,8
2000	65.171.620.193	7.562.363.000	11,60	17,8	11.600.548.394	4.038.185.394	65,2	34,8
2001	72.538.270.540	9.223.822.000	12,72	18,1	13.129.426.968	3.905.604.968	70,3	29,7
2002	n.d	9.543.622.000	n.d	18,1	n.d	n.d	n.d	n.d

TABELA 5.4 - ICMS POTENCIAL E GASTOS TRIBUTÁRIOS

SÃO PAULO								
ANOS	VAF (R\$)	ICMS (R\$)	ICMS/VAF (%)	AL. MÉDIA PONDERADA (%)	ICMS POTENCIAL (R\$)	RENÚNCIA FISCAL (R\$)	ICMS/ICMS POTENCIAL (%)	RENÚNCIA S/POTENCIAL (%)
1996	162.433.990.674	21.443.076.000	13,20	16,1	26.151.872.499	4.708.796.499	82,0	18,0
1997	177.776.935.233	23.519.064.000	13,23	16,2	28.799.863.508	5.280.799.508	81,7	18,3
1998	182.045.894.677	23.319.364.000	12,81	17,1	31.129.847.990	7.810.483.990	74,9	25,1
1999	200.916.150.656	25.244.406.000	12,56	16,5	33.151.164.858	7.906.758.858	76,1	23,9
2000	237.908.124.899	30.618.863.000	12,87	16,9	40.206.473.108	9.587.610.108	76,2	23,8
2001	279.938.077.367	33.693.292.000	12,04	17,1	47.869.411.230	14.176.119.230	70,4	29,6
2002	302.936.361.388	37.254.155.000	12,30	17,5	53.013.863.243	15.759.708.243	70,3	29,7

TABELA 5.5 - ICMS POTENCIAL E GASTOS TRIBUTÁRIOS

BRASIL								
ANOS	VAF (R\$)	ICMS (R\$)	ICMS/VAF (%)	AL. MÉDIA PONDERADA (%)	ICMS POTENCIAL (R\$)	RENÚNCIA FISCAL (R\$)	ICMS/ICMS POTENCIAL (%)	RENÚNCIA S/POTENCIAL (%)
1996	422.260.622.385	55.697.078.000	13,19	16,5	69.673.002.694	13.975.924.694	79,9	20,1
1997	464.910.188.863	59.563.948.000	12,81	16,2	75.315.450.596	15.751.502.596	79,1	20,9
1998	485.414.821.983	60.930.187.000	12,55	17,5	84.947.593.847	24.017.406.847	71,7	28,3
1999	551.610.676.436	67.885.418.000	12,31	17,0	93.773.814.994	25.888.396.994	72,4	27,6
2000	662.207.588.500	82.277.745.000	12,42	17,2	113.899.705.222	31.621.960.222	72,2	27,8
2001	731.887.600.058	94.224.591.000	12,87	17,0	124.420.892.010	30.196.301.010	75,7	24,3
2002	788.442.939.881	105.033.083.000	13,32	17,5	137.977.514.479	32.944.431.479	76,1	23,9

TABELA 5.6 - ICMS POTENCIAL E GASTOS TRIBUTÁRIOS

BRASIL								
ANOS	CONSUMO FAM. (R\$)	ICMS (R\$)	ICMS/CON (%)	AL. MÉDIA PONDERADA (%)	ICMS POTENCIAL (R\$)	RENÚNCIA FISCAL (R\$)	ICMS/ICMS POTENCIAL (%)	RENÚNCIA S/POTENCIAL (%)
1996	486.813.000.000	55.697.078.000	11,44	16,5	80.324.145.000	24.627.067.000	69,3	30,7
1997	545.698.000.000	59.563.948.000	10,92	16,2	88.403.076.000	28.839.128.000	67,4	32,6
1998	566.192.000.000	60.930.187.000	10,76	17,5	99.083.600.000	38.153.413.000	61,5	38,5
1999	606.701.000.000	67.885.418.000	11,19	17,0	103.139.170.000	35.253.752.000	65,8	34,2
2000	670.702.000.000	82.277.745.000	12,27	17,2	115.360.744.000	33.082.999.000	71,3	28,7
2001	727.095.000.000	94.224.591.000	12,96	17,0	123.606.150.000	29.381.559.000	76,2	23,8
2002	783.280.000.000	105.033.083.000	13,41	17,5	137.074.000.000	32.040.917.000	76,6	23,4

À guisa de ilustração, apresentamos, na tabela a seguir, um comparativo internacional sobre gastos tributários no âmbito do IVA. O ICMS, por ser semelhante ao modelo geral de impostos sobre valor agregado, foi incluído na amostra. Cumpre salientar, no entanto, que existem diferenças metodológicas acentuadas entre os países, devendo o comparativo ser utilizado com as devidas ressalvas e cuidados.

COMPARATIVOS INTERNACIONAIS DE RENÚNCIAS DE RECEITA NO IVA/ICMS	
PAÍS (ano referência)	<i>Desonerações no IVA em % do PIB</i>
PERÚ (2003)	1,55
GUATEMALA (2003)	5,20
MÉXICO (2002)	1,69
CHILE (2002)	0,80
ARGENTINA (2002)	0,99
BRASIL/MODELO (2002)	2,40

CONSIDERAÇÕES FINAIS.

O trabalho desenvolvido se justifica por apresentar uma metodologia que propicia a realização de estimativas sobre renúncias fiscais e potencial de arrecadação relativamente seguras e com um grau de complexidade de cálculo moderado. Ademais, ao constatar a consistência do “consumo privado agregado” ou “consumo das famílias”, apurado pelo IBGE no cálculo das Contas Nacionais, como sendo a base imponible aproximada do ICMS (evidência anteriormente cogitada apenas do ponto de vista teórico), o método vai permitir agora a elaboração de estimativas de potencial de receita e de desonerações fiscais para o Brasil, prescindindo, assim, da agregação dos dados de cada um dos Estados (tarefa praticamente impossível ou pela falta de informações completas ou pela falta de padronização entre as unidades federativas). A grande limitação do modelo, em termos de obtenção de informações, é a determinação da alíquota média ponderada do imposto, cuja estimativa continuará sendo feita a partir dos dados parciais e fragmentados das Secretarias Estaduais de Fazenda (justificando as informações amostrais de unidades da federação).

O conhecimento da arrecadação potencial e das desonerações fiscais do ICMS, além de ser uma imposição do novo contexto de transparência fiscal que vigora no cenário internacional e, mais recentemente, no cenário nacional, é importante também para auxiliar nas projeções do impacto financeiro decorrente do processo de Reforma Tributária em andamento no País.

Como ilustração final, cabe aqui citar as referências contidas no orçamento de gastos tributários elaborado no Chile que retratam bem a importância de

mensuração de Renúncias Fiscais (manteve-se o idioma original para maior fidelidade ao texto):

“Desde luego, la medición del GT involucra un principio crucial, el de la transparencia fiscal. Por lo general, la acción fiscal más visible - la acción presupuestaria directa - es objeto de extensos debates y análisis. La elaboración y mantención de estadísticas sistemáticas del presupuesto público así lo permiten. El monitoreo de los incentivos tributarios, por el contrario, suele verse obstaculizado por la falta de información. Esta es una primera justificación para medir el GT, contribuyendo a la transparencia de las políticas económicas y sociales del gobierno. Hay también una consideración de economía política, ya que interesa explicitar qué objetivos se persiguen y quiénes son los beneficiarios de la acción fiscal no-presupuestaria.

En segundo lugar, disponer de una medida del GT también permite evaluar el desempeño del sistema tributario, y orientar su administración. Los sistemas impositivos con una mayor presencia de regímenes especiales suelen exhibir niveles más altos de complejidad tributaria y más espacios para la evasión y elusión, por lo tanto la cuantía del GT puede ser ilustrativa del desempeño y de las áreas vulnerables del sistema tributario.

Tercero, en el contexto de reformas tributarias donde el campo de acción para la instauración de nuevos impuestos o de mayores tasas impositivas aparece cada vez más limitado, disponer de una medida del GT puede ser un elemento valioso, ya que la eliminación de las franquicias tributarias emerge como nueva fuente de recursos fiscales”.

(Informe de Gasto Tributario: Ejecución 2001, Proyección 2002 y Proyección 2003. Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos – Chile, Diciembre 2002).

BIBLIOGRAFIA:

BARBOSA, Paula I. C. (1993). **A Evolução do IRPF na Década de 1980: Gastos Tributários, Progressividade e Progressão dos Parâmetros Nominais**. Dissertação de Mestrado, Departamento de Economia, PUC-Rio, Rio de Janeiro.

CANO, Gonzáles H. e SIMONIT, S. (1999). **Estimación de los Gastos Tributarios en los sectores sociales**. S. Secretaría de Programación Económica y Regional. Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Rep. Argentina. Versión preliminar, mayo de 1999.

CEPAL (2002). **Fiscal transparency, tax expenditures and budget processes: an internacional perspective**. Jon Craig and William Allan. Presentado en el XIV Seminario Regional de Política Fiscal de la CEPAL, Santiago de Chile. Enero de 2002.

CHAVES CORREIA, Everton (1990). **Gastos Tributários através do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas: 1980-86**. Dissertação de Mestrado, Departamento de Economia, PUC-Rio, Rio de Janeiro.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (1986): **A Manual on Government Finance Statistics**. Washington.

----- (2001). **Manual Revisto de Transparência Fiscal**. Washington.

LAGEMANN, Eugenio (2000). **Gasto Tributário**. Boletim DEE, ano 14, número 39, outubro de 2000. Secretaria da Fazenda do RS. Porto Alegre.

LERDA, Juan Carlos (1998). **"La transparencia en las finanzas públicas: el ámbito fiscal y el ámbito cuasifiscal"**. En: El Pacto Fiscal - Fortalezas, debilidades, desafíos (LC,g.1997/Rev.1) CEPAL, Santiago. Chile. Julio1998.

MESSERE, Ken (1993): Tax policy in OECD countries; choices and conflicts. Table 6-4, p. 132. Apud: **Tax expenditures: a review of the issues and country practices** (OECD, 1994). IBDF PUBLICATIONS BV, Amsterdam.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (1984): *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*, report by the Committee on Fiscal Affairs (Paris).

----- (1996). **Tax Expenditures: Recent experiences.**

----- (1999). **Budgeting in Canada**, (Paris: Organization of Economic Cooperation and Development).

_____ (2000). **OECD Best Practices for Budget Transparency**, (Paris: Organization of Economic Cooperation and Development).

TORRES, Ricardo Lobo (1999). **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, p. 165.

SURREY, Stanley (1973). **Pathways to tax reform. (The concept of Tax Expenditure)**. Cambridge, USA.

VILLELA, Luiz Arruda (1981). **Gastos Tributários e Justiça Fiscal: O Caso do IRPF no Brasil**. Dissertação de Mestrado, Departamento de Economia, PUC-Rio, Rio de Janeiro.

----- (1986). **“Uma proposta de revisão dos gastos tributários no Brasil”**, Revista de Finanças Públicas, nº 366. Brasília.

----- (1989) . **“A identificação dos gastos tributários no Brasil”**, na Série de Estudos sobre Economia do Setor Público do INPES/IPEA.

REFERÊNCIAS DE SITES NA INTERNET

Argentina:

Estimacion de los Gastos Tributarios en la Republica Argentina - Años 2001 a 2003. Ministerio de Economia/Subsecretaria de Ingresos Publicos/Direccion Nacional de Investigaciones y Analisis Fiscal.

http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos_tributarios.pdf

Austrália:

Budget Papers: <http://www.budget.gov.au/finaloutcome/>

Treasury: <http://www.treasury.gov.au/>

Brasil:

Demonstrativo dos Benefícios Tributários – 2003. Secretaria da Receita Federal. Brasília. Agosto de 2002. Disponível em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2003/D BT2003.pdf>

Canadá:

Tax Expenditures and Evaluations 2000:

http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html

Chile:

Informe de Gasto Tributario: Ejecución 2001, Proyección 2002 y Proyección 2003. Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos – Chile, Diciembre 2002.

http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/qt_2001_version_dic02.pdf

FMI:

Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies – Declaration of Principles: <http://www.imf.org/external/np/mta/mft/index.htm>.

GDDS: <http://dsbb.imf.org?#gdds>

GFS Manual: <http://www.imf.org/external/puibs/ft/gfs/manual/index.htm>

Normas e Códigos: <http://www.imf.org/external/standards/index.htm>

Guatemala:

Estimacion del Gasto Tributario de Guatemala. Periodo 2002-2004.
<http://www.sat.gob.gt/estadisticas/pdf/GastoTributario2002.pdf>

México:

Presupuesto de Gastos Fiscales 2002. SHCP, México, noviembre de 2002.
www.shcp.gob.mx/ori/docs/presgastosf2002v2.pdf

OCDE:

<http://www.oecd.org>

Organização das Nações Unidas:

Classification of the Functions of
Government: <http://esa.un.org/unsd/cr/registry/regrt.asp>.

PERU:

Una Aproximacion a los Gastos Tributarios em el Peru.
http://www.mef.gob.pe/propuesta/INFECO/informes_esp_publicaciones.php

USA:

Budget of the United States:
<http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2003/maindown.html>

Congressional Budget Office: <http://www.cbo.gov>

Federal Accounting Advisory Board: <http://www.financenet.gov>