

Para acessar o relatório completo clique [aqui](#).

## 6. TÓPICO ESPECIAL: GASTOS (BENEFÍCIOS) TRIBUTÁRIOS

### 6.1 Aspectos conceituais e metodológicos

A Secretaria de Receita Federal do Brasil (RFB) divulga regularmente o demonstrativo dos benefícios tributários, de acordo com determinação do § 6º do art. 165 da Constituição Federal, determinação essa reproduzida no inciso II do art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. Trata-se de um demonstrativo muito importante, pois mostra a perda de receita do governo federal com a concessão dos chamados benefícios tributários, bem como os setores beneficiados.

As ações ou políticas públicas são normalmente executadas por meio dos gastos públicos. O sistema tributário destina-se a fornecer as receitas necessárias para financiar esses gastos. Entretanto, as ações podem também ser implementadas por meio do próprio sistema tributário. Nesse caso, o governo concede desoneração tributária ao setor privado para incentivá-lo a tomar decisões que viabilizem o alcance de certos objetivos de interesse público. A desoneração pode ser operacionalizada por meio de isenções, anistias, reduções de alíquotas, presunções creditícias, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações tributárias. Entre os objetivos perseguidos estão a equalização da renda entre regiões, o incentivo a setores econômicos, a compensação de gastos dos contribuintes com serviços relevantes oferecidos de maneira incompleta pelo Estado e a compensação de entidades civis por oferecerem complementarmente serviços considerados típicos de Estado.

Assim, os benefícios tributários são uma espécie de gasto público indireto, feito por meio do sistema tributário, que também visam alcançar determinados objetivos de interesse público. Essa comparação com o gasto público fez com que a expressão *gasto tributário* passasse a ser empregada na literatura e comunidade internacional, opção também seguida pela Receita Federal, em 2003, em detrimento da expressão *benefício tributário*, presente nos textos legais.

Não é qualquer desoneração tributária que pode ser entendida como benefício ou gasto tributário. É preciso que a desoneração represente um *desvio* ou uma *exceção* às características que se deve esperar de determinado tributo. Trata-se de questão de extrema importância, pois a depender da referência considerada, a desoneração pode ou não estar incluída nos demonstrativos da Receita Federal. Esse órgão utiliza os elementos essenciais do tributo previstos na legislação (fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota e penalidades) para definir a referência, bem como princípios e regras a nortear a aplicação do tributo, mas que não necessariamente estão na legislação.

Por exemplo, tome-se o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF). Esse imposto é cobrado com base em uma tabela com alíquotas que crescem em função da renda (isenção; 7,5%; 15%; 22,5% e 27,5%). A existência de pessoas que não pagam o imposto, ao auferirem renda dentro da faixa de isenção, ou então que pagam menos que outras, não configura o gasto tributário, ainda que se trate de desoneração tributária. A progressividade (quem ganha mais, paga proporcionalmente mais) é um dos componentes essenciais do imposto de renda. Assim, qualquer dispositivo que aproxime o IRPF da progressividade não representa um desvio, pelo contrário. O mesmo ocorre no âmbito do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), que também cobra alíquotas diferenciadas em função do tamanho do lucro (15% e 25% sobre lucros abaixo e acima de R\$ 20 mil ao mês, respectivamente). Já o abatimento das despesas de saúde e educação da base de cálculo do IRPF é considerado gasto tributário, ao não servir para introduzir alguma característica considerada essencial na arquitetura do imposto.

Em relação aos impostos sobre o consumo, adota-se normalmente a cobrança sobre valor adicionado para evitar distorções no funcionamento da economia (regime não cumulativo). A concessão de créditos tributários equivalentes aos

impostos pagos na aquisição de insumos e bens de capital, utilizados para abater os impostos pagos nas vendas, não são considerados gastos tributários, pois a sistemática viabiliza a cobrança sobre o valor adicionado. Esse é o caso do ICMS e IPI, e até do PIS e da Cofins, que em parte funcionam com base no regime não-cumulativo. Já o caráter regulatório e não arrecadatório do IPI e do Imposto de Importação, somado ao princípio da seletividade aplicado ao primeiro, faz com que cada produto se sujeite a alíquotas diferenciadas, não havendo, portanto, uma alíquota padrão que sirva de referência. Assim, reduzir ou aumentar as alíquotas dos produtos sujeitos a esses impostos não implica em alteração do gasto tributário, a menos que haja alguma distinção entre grupos de contribuintes, a exemplo da redução de alíquota para fabricantes localizados na Região Norte ou que se enquadrem em determinados regimes.

A verificação do enquadramento como gasto tributário de cada desoneração tributária presente na legislação de cada imposto é muito complexa, pois requer analisar, um a um, os inúmeros dispositivos para saber se conformam algum elemento essencial do tributo ou não. Alguns deles podem ser facilmente enquadrados, mas outros suscitam controvérsia. Por exemplo, a Receita Federal não considera gasto tributário os diferimentos ou adiantamentos de pagamento de impostos. Assim, o abatimento da contribuição previdenciária no IRPF não é gasto tributário, pois se trata de diferimento do pagamento que terá que ser feito no período de recebimento da aposentadoria. O mesmo vale para o recolhimento na fonte do IRPF, ajustado posteriormente na declaração anual. O procedimento parece razoável. Entretanto, pelo mesmo motivo, a Receita federal não enquadra como gasto tributário os parcelamentos de dívidas tributárias frequentemente concedidos a empresas com pendências junto ao fisco. A Receita também considera a integração do IRPJ e do IRPF como elemento essencial desses impostos, de modo que a isenção de IRPF sobre os dividendos recebidos das empresas, não é considerada gasto tributário, pois sobre os lucros já incidem o IRPJ.

Além da dificuldade em se avaliar se determinada desoneração é gasto tributário ou não, outra dificuldade é mensurar esse gasto, pois não se trata de um dado efetivo, mas, sim, de uma estimativa do quanto se perdeu de arrecadação com a existência da desoneração. O método adotado pela Receita Federal consiste em aplicar a regra normal, sem a desoneração, sobre a base tributária existente. A diferença entre a receita calculada e a receita efetivamente arrecadada corresponde à estimativa da perda de receita com o gasto tributário.

O problema com esse método é que supõe que os contribuintes não reagem à retirada da desoneração tributária e que, portanto, a base tributada permanece a mesma. Por exemplo, no âmbito da política de desoneração da folha de pagamentos, o governo federal reduziu a alíquota da contribuição previdenciária de certos setores da economia, o que diminuiu a receita com essa contribuição. O cálculo simples dessa perda consiste em aplicar a alíquota normal sobre a folha de pagamento e comparar a receita resultante com a receita observada. Entretanto, se a alíquota fosse a normal, a folha seria menor, pois o emprego diminuiria com o aumento do custo da contratação da mão de obra. Logo, a perda de receita também seria menor. Em que pese suas limitações, esse método mais simples é adotado pela Receita Federal e pela grande maioria dos países, dadas as dificuldades de se avaliar as reações dos contribuintes à retirada da desoneração tributária.

## 6.2 Perda de receita com gasto tributário

A quantificação dos gastos tributários envolve um conjunto de informações que só estão disponíveis para a Receita Federal depois de algum tempo, tendo em vista a necessidade de processamento das declarações e escriturações feitas pelos contribuintes. Em razão disso, a Receita Federal calcula os gastos tributários em bases efetivas com uma defasagem de cerca de três anos. Vale dizer, em 2018, foram feitos os cálculos dos gastos tributários com as informações relativas a

2015. Para que não haja defasagem, os gastos tributários do triênio 2016-2017 foram projetados a partir da aplicação de correções sobre os gastos tributários calculados em bases efetivas, no caso, 2015. Em vista disso, nas tabelas que seguem, priorizam-se os números relativos a esse ano.

As estimativas das perdas de receita com gastos tributários relativas ao período 2011-2017 são apresentadas na Tabela 17<sup>1</sup>. Conforme explicado, os valores até 2015 foram calculados em bases efetivas, enquanto os números do triênio 2016-2017 foram projetados a partir dos gastos calculados em bases efetivas.

**TABELA 17. PERDAS DE RECEITAS COM GASTOS TRIBUTÁRIOS**

|                                      | 2011  | 2012  | 2013  | 2014  | 2015  | 2016* | 2017* |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Perda de Receita - PR (R\$ bilhões)  | 152,4 | 181,7 | 223,3 | 256,2 | 270,1 | 263,7 | 270,4 |
| PR/Receita administrada pela RFB (%) | 16,2  | 18,3  | 20,3  | 22,3  | 22,7  | 20,8  | 20,7  |
| PR/PIB (%)                           | 3,5   | 3,8   | 4,2   | 4,4   | 4,5   | 4,2   | 4,1   |

Fonte: RFB. Elaboração: IFI. \*projeção da RFB.

Em 2017, as perdas de receitas chegaram a R\$ 270,4 bilhões, o equivalente a 4,1% do PIB. Outro dado relevante é a relação entre as perdas de receitas e as receitas administradas pela Receita Federal. Em 2017, essa relação chegou a 20,7%. Vale dizer, a União renunciou a cerca de um real para cada cinco reais arrecadados.

A existência desse montante de renúncias implica determinada opção pela utilização dos recursos públicos, com seus respectivos beneficiados. Esse montante poderia ter sido utilizado alternativamente para elevar em 4,1% do PIB as despesas públicas (consumo, investimento, amortização de dívida, etc.) aprovadas no Orçamento Federal. Ou então aliviar a carga tributária suportada pelos que não são beneficiados pelos gastos tributários. Assim, os 20,7% do PIB de receitas administradas pela Receita que incidem apenas sobre os não beneficiados recairiam sobre um conjunto bem maior de contribuintes.

Em relação à evolução dos gastos tributários, percebe-se um rápido aumento de cerca de 0,3 pontos de PIB por ano no triênio 2012-2014, período de forte ativismo na política econômica, com o uso de instrumentos variados, inclusive por meio dos gastos tributários. É interessante comparar esses números com a evolução do resultado primário do governo central (governo federal, Banco Central e INSS) que era superavitário em 2,13% do PIB, em 2011, e caiu para déficit de 0,35% do PIB, em 2014. Assim, os gastos tributários contribuíram com quase 40% da redução do resultado primário no período<sup>2</sup>. Em 2015, as perdas de receitas estabilizaram e, depois, passaram a cair, em relação ao PIB, chegando em 2017 ao nível de 2013. Em que pese essa reversão de tendência, o déficit primário subiu ainda mais no biênio 2015-2016, chegando a 2,55% do PIB, em 2016. Nesse período, os fatores determinantes do desempenho das contas primárias foram o aumento dos gastos públicos e o fraco desempenho das receitas, causado, por sua vez, pela forte queda da atividade econômica.

As informações relativas ao gasto tributário são também disponibilizadas por região geográfica. A Tabela 18 informa a perda de receita com gasto tributário por região, dados relativos a 2015. Conforme se pode ver, a Região Sudeste respondeu por 50,2% do total da perda de receita advinda do gasto tributário. Vale dizer, metade do total de receitas

<sup>1</sup> Salvo referência expressa, os números desta parte do texto foram retirados da publicação anual da RFB denominada *Demonstrativo dos Gastos Tributários, Bases Efetivas 2015, Série 2013 a 2018*. O documento é divulgado na página eletrônica do órgão (<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas>).

<sup>2</sup> Os números do resultado primário foram retirados das séries temporais do Banco Central, tabela especial denominada *Necessidades de Financiamento do Setor Público* (<http://www.bcb.gov.br/pt-br/#1/n/SERIESTEMPORAIS>).

perdas pela União em função do gasto tributário se deveu à receita não recolhida na Região Sudeste. No outro extremo, esse percentual foi de 10,9% no Centro-Oeste. Entretanto, é natural que as regiões que mais contribuem para a arrecadação sejam também as que mais perdem receita. Desse modo, esses percentuais precisam ser vistos em conjunto com a participação de cada região na geração da receita administrada pela RFB. De acordo com a Tabela 18, o percentual de participação do Sudeste na geração dessa receita foi de 64,3%, percentual superior aos 50,2% já apontados. Vale dizer, esse último número não é elevado quando comparado com a contribuição da Região para a geração da receita administrada pela RFB.

**TABELA 18. PERDA DE RECEITA COM GASTO TRIBUTÁRIO POR REGIÃO -2015**

| Região                                   | Norte | Nordeste | Centro-Oeste | Sudeste | Sul  | Total |
|--|-------|----------|--------------|---------|------|-------|
| Participação na perda de receita (%)     | 11,4  | 13,0     | 10,9         | 50,2    | 14,4 | 100,0 |
| Participação na Receita Administrada (%) | 2,4   | 7,1      | 12,6         | 64,3    | 13,5 | 100,0 |
| Relação entre perda e receita            | 105,7 | 41,5     | 19,7         | 17,7    | 24,1 | 22,7  |

Fonte: RFB. Elaboração: IFI.

Um outro indicador interessante é a relação entre a perda de receita e a receita gerada em cada região. Em relação ao Brasil, essa relação era de 22,7% em 2015. Apenas as regiões Sudeste e Centro-Oeste tinham percentual inferior a esse, 17,7% e 19,7%, respectivamente. Já as outras três regiões tinham percentual superior, relativamente próximo do percentual do país, no caso da Região Sul, 24,1%, e bem mais elevado, nos casos das Regiões Nordeste, 41,5%, e, principalmente, Norte, 105,7%. Chama a atenção esse último percentual. A perda de receita nessa Região supera a receita nela arrecadada. Vale dizer, sem os gastos tributários, a receita gerada na área seria mais que o dobro do que ocorre com a presença das desonerações. Em parte, essas discrepâncias estão relacionadas ao grau de desenvolvimento de cada região.

As 24 modalidades de gastos tributários que resultaram em perda de receita superior a R\$ 1 bilhão em 2015 podem ser vistas na Tabela 20. Como se pode ver, o Simples Nacional é o principal gasto tributário, em termos de renúncia de receita, R\$ 69,2 bilhões, 25,6% do total de perdas. Os oito primeiros gastos respondem por 77% das perdas, o que indica um elevado grau de concentração em alguns poucos itens. Cabem alguns comentários sobre cada uma dessas oito modalidades<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> A legislação que baliza cada um dos gastos tributários pode ser encontrada no Quando XXI do Demonstrativo de Gastos Tributários já citado em nota de rodapé anterior.

**TABELA 19. PRINCIPAIS GASTOS TRIBUTÁRIOS – 2015**

| Modalidades  | Renúncia de<br>Receita<br>(R\$ milhões) | Participação<br>no total<br>(%) | Participação<br>acumulada<br>(%) |
|--|---|---------------------------------|----------------------------------|
| Simples Nacional                                     | 69.205,5                                | 25,63                           | 25,6                             |
| Desoneração da Folha de Salários                     | 25.199,1                                | 9,33                            | 35,0                             |
| Rendimentos Isentos e Não Tributáveis - IRPF         | 23.854,7                                | 8,83                            | 43,8                             |
| Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio      | 23.231,9                                | 8,60                            | 52,4                             |
| Agricultura e Agroindústria-Desoneração Cesta Básica | 21.700,3                                | 8,04                            | 60,4                             |
| Entidades Sem Fins Lucrativos Imunes e Isentas       | 19.505,1                                | 7,22                            | 67,7                             |
| Deduções do Rendimento Tributável - IRPF             | 15.353,4                                | 5,69                            | 73,3                             |
| Benefícios do Trabalhador                            | 9.951,6                                 | 3,69                            | 77,0                             |
| Poupança e Letra Imobiliária Garantida               | 7.500,9                                 | 2,78                            | 79,8                             |
| Medicamentos, Farmacêuticos e Equipamentos Médicos   | 6.619,1                                 | 2,45                            | 82,3                             |
| Desenvolvimento Regional                             | 5.899,1                                 | 2,18                            | 84,4                             |
| Informática e Automação                              | 5.022,4                                 | 1,86                            | 86,3                             |
| Programa de Inclusão Digital                         | 5.007,2                                 | 1,85                            | 88,1                             |
| Setor Automotivo                                     | 4.180,9                                 | 1,55                            | 89,7                             |
| Pesquisas Científicas e Inovação Tecnológica         | 3.392,0                                 | 1,26                            | 91,0                             |
| REIDI*   | 2.492,2                                 | 0,92                            | 91,9                             |
| Embarcações e Aeronaves                              | 2.100,2                                 | 0,78                            | 92,7                             |
| Financiamentos Habitacionais                         | 1.901,5                                 | 0,70                            | 93,4                             |
| Prouni   | 1.730,3                                 | 0,64                            | 94,0                             |
| Transporte Coletivo                                  | 1.543,0                                 | 0,57                            | 94,6                             |
| Cultura e Áudio Visual                               | 1.491,2                                 | 0,55                            | 95,1                             |
| Álcool   | 1.466,0                                 | 0,54                            | 95,7                             |
| MEI - Microempreendedor Individual                   | 1.404,1                                 | 0,52                            | 96,2                             |
| Outros   | 10.302,4                                | 3,81                            | 100,0                            |
| <b>Total</b>   | <b>270.054,3</b>                        | <b>100,0</b>                    |                                  |

Fonte: RFB.

\* Regime Especial de Incentivos para Desenvolvimento da Infraestrutura.

Antes, porém, vale lembrar que a IFI tem como uma de suas funções calcular o impacto de eventos fiscais relevantes, devendo, assim, acompanhar a evolução dos gastos tributários, sem opinar sobre a conveniência ou não de cada uma das desonerações.

O Simples Nacional (Lei Complementar nº 123, de 2006), destinado às microempresas e empresas de pequeno porte, possibilita a adesão facultativa a um regime tributário simplificado. Esse regime unifica o pagamento de vários tributos federais, além do ICMS e ISS, mediante a aplicação de uma alíquota favorecida sobre a renda bruta da empresa optante<sup>4</sup>. Com o tempo, o regime foi sendo alterado para incluir um número cada vez maior de tributos e atividades, além do aumento do faturamento máximo permitido para aderir ao regime. Ao final de abril de 2018, eram cerca de 5 milhões de

<sup>4</sup> Observe-se que a anunciada perda de receita de R\$ 69,2 bilhões, em 2015, não inclui as perdas com ICMS e ISS, pois fora da competência federal. Também não inclui o regime próprio do microempreendedor individual (MEI) que corresponde a uma modalidade de gasto tributário à parte e que levou à perda de receita de R\$ 1,4 bilhão, em 2015, muito abaixo do Simples Nacional, a despeito de seus 6,7 milhões de optantes, ao final de abril de 2018. Os números de optantes pelo Simples Nacional e o MEI podem ser encontrados em <http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arrecadacao/estatisticasarrecadacao.aspx>.

optantes, compostos por empresas de pequeno porte com receita bruta de até R\$ 400 mil por mês, e microempresas, com receita bruta de até 30 mil por mês (art. 3º da Lei Complementar 123/2006).

A desoneração da folha de salários foi introduzida em 2011<sup>5</sup>. Da mesma forma que o Simples Nacional, o alcance dos setores beneficiados foi bastante ampliado em relação à intenção inicial. O objetivo desse gasto tributário é reduzir o custo da contratação de mão de obra, com o consequente incentivo ao emprego. A medida substitui a contribuição previdenciária do empregador, que incide sobre a folha de pagamentos, por uma contribuição sobre a receita bruta, com alíquota que depende da atividade, setor e produto, mas, de qualquer modo, reduzida. Como a receita advinda da nova contribuição é inferior à receita gerada pela contribuição previdenciária, há perda de receita da União e redução da carga tributária sobre os setores contemplados.

As perdas estimadas de receita da União subiram rapidamente de R\$ 3,6 bilhões, em 2012, primeiro ano de vigência, para R\$ 25,2 bilhões, em 2015, quando assumiu o segundo posto entre os maiores gastos tributários. Esse benefício foi um dos principais responsáveis pelo aumento do total de perdas decorrente dos gastos tributários, no período. O número de empresas beneficiadas subiu de 8,1 mil em janeiro de 2012 para 84,3 mil, ao final de 2014. Em 2015, esse número caiu um pouco, mas a renúncia subiu ainda mais para R\$ 25,2 bilhões. No biênio 2016-2017, houve acentuada redução dos beneficiados e das renúncias por conta de mudanças restritivas na legislação. Em julho de 2017, último mês com dados disponíveis, o número de contribuintes estava em 36,1 mil. Já a renúncia de receitas em 2016-2017 caiu para R\$ 14,5 bilhões, em média.

Entre as oito principais modalidades de gasto tributário estão duas relacionadas ao Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF). Uma são os Rendimentos Isentos e Não Tributáveis compostos basicamente dos seguintes rendimentos não sujeitos a esse imposto: aposentadoria de declarante com 65 anos ou mais, aposentadoria por moléstia grave ou acidente e indenização por rescisão de contrato de trabalho. Já a outra modalidade, Deduções do Rendimento Tributável, consiste nas deduções da renda tributável das despesas comprovadas dos contribuintes com saúde e educação, sendo a primeira sem limite e a segunda limitada a determinado valor corrigido periodicamente.

A Zona Franca de Manaus<sup>6</sup>, que se situa em segundo lugar na lista dos maiores gastos tributários, é favorecida por um regime tributário diferenciado do restante do país, com o intuito de compensar o custo locacional mais alto da região. Entre os principais incentivos estão a redução de 88% do imposto de importação incidente sobre insumos destinados à industrialização, isenção de IPI incidente sobre os produtos lá industrializados e isenção de PIS e Cofins nas operações internas. Há também vantagens relacionados ao ICMS, mas não se incluem nas perdas de receitas informadas na Tabela 20, por se tratar de um imposto estadual.

A modalidade Agricultura e Agroindústria – Desoneração Cesta Básica contém duas desonerações relativamente distintas. A primeira reduz a zero as alíquotas do PIS e COFINS sobre importação ou venda no mercado interno de vários

---

<sup>5</sup> A RFB disponibiliza em sua página eletrônica a metodologia de cálculo da perda de receita da União por conta da desoneração da folha de pagamentos, bem como os números dessas perdas e das empresas beneficiadas (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/renuncia-fiscal-setorial/desoneracao-da-folha-de-pagamento-1>).

<sup>6</sup> As informações sobre os incentivos à ZFM foram obtidas na página eletrônica da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa ([http://www.suframa.gov.br/zfm\\_incentivos.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm)). As perdas de receitas advindas da ZFM incluem também as perdas decorrentes de outros dois tipos de gastos tributários relativos às áreas de livre comércio (imposto de importação e IPI) e à Amazônia Ocidental (Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante). Entretanto, a participação desses dois gastos é muito pequena no total constante na Tabela 19, de R\$ 23,2 bilhões.

tipos de alimentos e insumos utilizados na agropecuária. A segunda é a não incidência de contribuição previdenciária sobre receita de exportação do setor rural (agroindústria e produtor rural pessoa jurídica).

As entidades sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social, com a finalidade de prestar serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação são beneficiadas com a imunidade prevista na Constituição Federal, § 7º, art. 195, (contribuição previdenciária, CSLL e Cofins), e alínea c, inciso VI, art. 150 (IRPJ), dispositivos regulados por leis ordinárias.

Por fim, a oitava modalidade, Benefícios do Trabalhador, inclui diferentes tipos de desoneração que beneficiam o trabalhador, notadamente, no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), relacionada com assistência médica, odontológica e farmacêutica, alimentação e previdência.

Outro modo de analisar os gastos tributários é decompô-los por tributo desonerado. Sob essa ótica, é possível identificar qual a perda de receita de cada tributo em função da existência dos gastos tributários e a intensidade com que foram utilizados. A Tabela 21 contém informações a esse respeito. A primeira coluna discrimina a perda de receita (PR) de cada tributo como decorrência dos gastos tributários, em valores absolutos; a segunda mostra a perda de receita de cada tributo em relação ao PIB; a terceira informa a perda de receita de cada tributo em relação ao total da receita administrada (RA) pela Receita Federal; a quarta registra a participação da perda de receita (PR) de cada tributo na perda total; e a quinta indica a intensidade do uso (IU) de cada tributo, o que será comentado adiante.

**TABELA 20. PERDAS DE RECEITA COM GASTOS TRIBUTÁRIOS POR TIPO DE TRIBUTO - 2015**

|  | R\$ milhões    | part. %     |              |               | IU   |
|--|----------------|-------------|--------------|---------------|------|
|  |                | PIB         | RA           | PR            |      |
| Imposto sobre Importação - II                                    | 3.474          | 0,06        | 0,29         | 1,29          | 0,39 |
| Imposto sobre a Renda  | 87.766         | 1,46        | 7,37         | 32,50         | 1,20 |
| Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF                    | 39.933         | 0,67        | 3,35         | 14,79         | 6,19 |
| Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ                  | 39.286         | 0,66        | 3,30         | 14,55         | 1,53 |
| Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF                     | 8.548          | 0,14        | 0,72         | 3,17          | 0,21 |
| Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI                    | 25.479         | 0,42        | 2,14         | 9,43          | 2,28 |
| Imposto sobre Produtos Industrializados - Operações Internas     | 22.195         | 0,37        | 1,86         | 8,22          | 3,02 |
| Imposto sobre Produtos Industrializados - Vinculado à Importação | 3.284          | 0,05        | 0,28         | 1,22          | 0,86 |
| Imposto sobre Operações Financeiras - IOF                        | 2.781          | 0,05        | 0,23         | 1,03          | 0,35 |
| Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR                | 37             | 0,00        | 0,00         | 0,01          | 0,14 |
| Contribuição Social para o PIS-PASEP                             | 12.489         | 0,21        | 1,05         | 4,62          | 1,02 |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL                 | 9.070          | 0,15        | 0,76         | 3,36          | 0,65 |
| Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS  | 62.322         | 1,04        | 5,23         | 23,08         | 1,36 |
| Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE          | 1              | 0,00        | 0,00         | 0,00          | 0,00 |
| Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM  | 1.568          | 0,03        | 0,13         | 0,58          | 2,30 |
| Contribuição para a Previdência Social                           | 65.068         | 1,09        | 5,46         | 24,09         | 0,79 |
| <b>Total</b>   | <b>270.054</b> | <b>4,50</b> | <b>22,67</b> | <b>100,00</b> |      |

Conforme se pode ver, há concentração da perda de receita com gastos tributários em três tributos, Imposto de Renda, Cofins e Contribuição para a Previdência Social. Somados, esses três tributos respondem por cerca de 80% do total da perda de receitas. Se somados aos outros três tributos, em ordem de importância, IPI, PIS e CSLL, o percentual chega a 97%. O fato é de certa forma esperado, pois são os tributos que mais contribuem com a arrecadação federal. A participação dos três primeiros tributos no total da receita administrada pela RFB é de 74,5%, percentual que sobe a 88,4%, com a inclusão dos três seguintes.



A intensidade na qual o tributo está sendo utilizado para realizar gastos tributários pode ser medida pela relação entre a participação da perda de receita (PR) de cada tributo no total da perda (quarta coluna da Tabela 20) e a participação da receita do tributo no total da receita administrada pela Receita Federal. Essa medida, a que se denomina intensidade do uso (IU), está na última coluna da Tabela 20. O tributo cujo percentual de participação na perda total for superior à participação no total da receita estará sendo mais intensivamente utilizado do que o tributo no qual a primeira participação é inferior à segunda. Quanto maior o IU, mais intensivo é o uso do tributo.

Assim, é possível dizer que o IPI e o AFRMM são os mais intensivamente utilizados. A relação entre as duas participações resulta em 2,28 e 2,30, respectivamente. No caso do IPI, se for considerado apenas o chamado IPI interno, sem incluir a incidência desse imposto sobre as importações, os 2,43 sobem para 3,02.

Após IPI e AFRMM, seguem-se em intensidade de uso, o Cofins e o Imposto de Renda, com 1,36 e 1,20, respectivamente. Em uma abertura um pouco maior do segundo, observa-se que o IRPF é bem mais utilizado que o IRPJ, com relações de 6,19 e 1,53, respectivamente. Já os outros ou são neutros, como o PIS/Pasep (1,02) ou são menos intensivamente utilizados: contribuição previdenciária (0,79), CSLL (0,65), Imposto de Importação (0,39) e IOF (0,35).

A questão da intensidade do uso é relevante por conta do complexo sistema de vinculação de tributos a certas áreas, além da partilha de receitas com os entes federados subnacionais. Destaque-se a esse respeito, a partilha do Imposto de Renda e do IPI com estados e municípios e o financiamento da seguridade social com os recursos das contribuições sociais (Cofins, CSLL e contribuição previdenciária).

À parte a intensidade do uso de cada tributo, é possível ver de modo mais desagregado quais os principais gastos tributários responsáveis pelas perdas de receita de cada tributo. Em alguns tributos, há forte concentração em poucos gastos tributários; em outros, não. Considere-se apenas os três principais tributos, Imposto de Renda, Cofins e contribuição previdenciária, responsáveis por cerca de 80% das perdas de receita com gastos tributários.

Em relação à contribuição previdenciária, apenas três itens respondem por quase 90% das perdas de receita: desoneração da folha de salários (38,7%), Simples Nacional (34,6%), e entidades sem fins lucrativos (15%). Quanto à Cofins, os três principais gastos levam a 60% das perdas: Simples Nacional (30,2%), Agricultura e Agroindústria – Desoneração Cesta Básica (20,7%) e Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio (9%). Já no caso do Imposto de Renda, a concentração é menor, por conta do IRPJ, já que as perdas do IRPF e do IRRF dizem respeito a poucos gastos tributários. Seguem-se os principais gastos que levam a 70% da perda de receita do imposto de renda: Simples Nacional (17,2%), despesas médicas (13,2%), aposentadora por moléstia grave ou acidente (12,1%), isenção da caderneta de poupança (8,5%), aposentadoria de declarante com 65 anos ou mais (7,4%), indenização por rescisão de contrato de trabalho (6,8%) e assistência médica, odontológica e farmacêutica a empregados (5,1%).

### 6.3 Problemas do atual arranjo

O tamanho dos gastos tributários no Brasil, a rapidez com que aumentaram no triênio 2012-2014 e a atual grave situação fiscal do país requerem que se analise mais detidamente os mecanismos de controle desses gastos, que atuam não apenas na fase de introdução (ou ampliação) no ordenamento, mas, também, durante sua vigência, especialmente no que tange à avaliação dos resultados alcançados<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Essa seção tomou como base os relatórios de dois acórdãos do TCU, destinados a analisar a governança dos gastos tributários: Acórdão nº 1.205/2014- TCU-Plenário e Acórdão nº 793/2016-TCU-Plenário.



Em relação aos mecanismos de controle da introdução do gasto no ordenamento, cabe referência a dois dispositivos. O primeiro é o § 6º do art. 150 da Constituição Federal, que determina que as desonerações tributárias sejam feitas mediante lei específica que trate exclusivamente do tributo desonerado ou de desoneração. Entretanto, benefícios tributários foram introduzidos pelos Poderes Executivo e Legislativo por meio de medidas provisórias, em desrespeito à reserva absoluta de lei em sentido formal, tratando ainda de matérias não previstas no comando constitucional.

O outro dispositivo é o art. 14 da LRF que prevê que as propostas de concessão ou ampliação de benefícios tributários venham acompanhadas de estimativa de perda de receita. Caso a perda não esteja considerada na previsão de receita do orçamento, as propostas devem estar acompanhadas de medidas compensatórias dirigidas ao aumento de receita. A exigência visa criar condições para que cada esfera de governo cumpra suas metas fiscais. Entretanto, a aplicação do comando foi muitas vezes flexibilizada, com certas interpretações a respeito da melhor forma de atender à exigência da compensação.

Afora os dois dispositivos citados, dirigidos ao controle da criação de novos gastos tributários, o ordenamento brasileiro não conta com outros regramentos relevantes dirigidos diretamente ao conjunto dos gastos já existentes. A exigência de metas fiscais para as três esferas de governo prevista no § 1º do art. 4º da LRF poderia exercer controle indireto sobre o total de gastos tributários, mas os mecanismos de controle e ajuste desta lei estão mais voltados aos gastos diretos, a exemplo do art. 9º que trata da limitação de empenho e movimentação financeira e dos arts. 18 a 23, voltados para as despesas de pessoal. A Emenda Constitucional nº 95, de 2016, reforçou ainda mais esse controle, ao estabelecer limite anual de expansão dos gastos federais. Na verdade, na ausência de sujeição a controle mais efetivo, o gasto tributário torna-se um possível canal para contornar os limites dirigidos às despesas, já que funciona, em certa medida, como substituto dos gastos diretos.

O ordenamento brasileiro também não conta com regras de aplicação geral para disciplinar os gastos tributários em aspectos como gestão, monitoramento, prazos de validade e avaliação. Na ausência dessas regras, os gastos operam dos mais variados modos, alguns mais propensos ao monitoramento e avaliação, outros menos.

Condição necessária, mas não suficiente, para que determinado gasto tributário seja adequadamente monitorado e avaliado é a existência de um órgão gestor formalmente designado. Ocorre que a legislação instituidora de muitos benefícios tributários é omissa a esse respeito, especialmente no caso dos chamados benefícios de autofruição, cuja intervenção da administração pública é mínima<sup>8</sup>. Isso ocorre mesmo que o benefício diga respeito à determinada área de atuação do governo federal, como saúde, educação e ciência e tecnologia, e que, portanto, envolve necessariamente um órgão setorial responsável. Já os gastos tributários que requerem contraprestações dos beneficiados possuem usualmente órgãos gestores, mas a gestão normalmente não se dá de modo adequado, por falta de regras ou mesmo de clareza a respeito do papel do órgão como gestor.

Em relação à questão da gestão dos gastos tributários, assim como na fase de criação e ampliação dos novos gastos tributários, parece prevalecer certa indefinição na partilha de atribuições entre os órgãos centrais e setoriais. Vale observar que a RFB não se destina a gerir gasto tributário, espécie de política pública normalmente afeita a um órgão setorial. Sua atribuição consiste em fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, eventualmente identificando usufruto impróprio de benefício.

---

<sup>8</sup> Nesses casos, não há processo concessório, pois o próprio contribuinte, no momento do cálculo do tributo, verifica o enquadramento na regra desonerativa, cumpre os requisitos se houver e usufrui o benefício. Em alguns casos, há a exigência de habilitação prévia na RFB, mas, uma vez obtida, o procedimento torna-se automático.

A avaliação dos resultados também não é comum, até porque os gastos tributários não são estruturados de modo a viabilizar essa tarefa, que requer a clara identificação de objetivo, indicador e meta. Também não é usual a presença de alguma espécie de prazo, a exemplo de prazo de vigência, revalidação ou avaliação periódica, que abra a oportunidade de analisar o benefício, eventualmente propondo correções ou simplesmente o encerramento. Vale observar que os gastos tributários, diferentemente dos gastos diretos, não são anualmente submetidos ao rito de aprovação do orçamento que, mal ou bem, possibilita alguma discussão sobre o uso mais eficiente dos recursos públicos.

Enfim, uma vez criados, os gastos tributários tendem a permanecer indefinidamente no ordenamento, pois as regras e práticas não são arquitetadas para testá-los de algum modo. Diante dessa perpetuação, e de certa facilidade em se introduzir novos gastos tributários ou ampliar os já existentes, cria-se uma propensão à ampliação das perdas de receita e das distorções associadas a esses gastos.

Em vista dessa possível propensão à expansão, cabe apontar alguns possíveis riscos associados a esse processo. Os gastos tributários podem elevar a regressividade do sistema tributário, especialmente quando associados ao imposto de renda, pois beneficiam a parcela minoritária da população com renda mais alta.

Outra desvantagem é o possível aumento da ineficiência na alocação dos recursos públicos. Aqui, novamente, pesa a falta de mecanismos adequados de controle e avaliação. Sem o desafio criado por esses mecanismos, as ineficiências não são corrigidas pela correção de rumo ou revogação. Vale observar que a verificação dos resultados alcançados com o uso desses gastos já é naturalmente complexa, pois muitas vezes buscam induzir os indivíduos ou as empresas a tomarem certas decisões que ocorrem inteiramente na órbita privada.

Tomados em conjunto, a difusão de gastos tributários pode também elevar a complexidade da estrutura tributária, com o conseqüente aumento do custo do cumprimento das obrigações tributárias e do risco de evasão e elisão fiscal. A complexidade dificulta ainda a verificação da funcionalidade de todo o sistema e a avaliação dos resultados de cada gasto tributário individualmente considerado, dada as interconexões entre eles. Vale observar que todos esses efeitos negativos são diretamente proporcionais ao número de gastos tributários existentes, ainda que possa ser baixa a perda de receitas individualizada.

Ademais, quanto maior a perda total de receita gerada pelos gastos tributários, maior a tributação requerida dos grupos não favorecidos para o financiamento adequado das atividades estatais. A rigor, a análise da conveniência de um novo gasto tributário ou do conjunto dos gastos existentes que, por definição, dirigem-se à parcela dos contribuintes, precisaria levar em conta também a opção pela redução da tributação incidente sobre o conjunto dos contribuintes. A comparação é especialmente importante quando a carga tributária é elevada e tende a causar distorções mais expressivas.

Por fim, sem o devido controle, o total dos gastos tributários pode afetar o equilíbrio das contas públicas, do mesmo modo que a expansão do gasto direto. Vale observar que se já é difícil estimar as perdas de receita geradas pelos gastos tributários existentes, mais difícil ainda é prever as perdas futuras ou mesmo do ano em curso, o que traz importantes desafios para o alcance de metas fiscais.

Como última observação, o diagnóstico aqui apresentado se refere ao governo federal. Embora os estudos sobre a situação dos gastos tributários no âmbito dos estados e municípios sejam mais raros, as evidências indicam que esses entes talvez estejam em estágio mais atrasado do que o alcançado pelo governo federal. Basta ver que a grande maioria dos estados e municípios não apresenta sequer o demonstrativo de benefícios tributários previsto no § 6º do art. 165 da Constituição Federal, com o grau de detalhamento pressuposto pelo comando.