
UMA ABORDAGEM ESTRUTURADA DA RENÚNCIA DE RECEITA PÚBLICA FEDERAL

Francisco Carlos Ribeiro de Almeida¹

APRESENTAÇÃO

Este trabalho tem o propósito de reunir em um único documento as informações e dados disponíveis acerca da renúncia de receita pública federal, de forma a oferecer aos interessados pelo assunto, um instrumento de consulta, e ao mesmo tempo, uma fonte de dados e informações para estudos de aprofundamento e aperfeiçoamento desta área de conhecimentos de escassa bibliografia.

Além da legislação constitucional e infraconstitucional aplicável à matéria, foram compilados dados e informações obtidos em trabalhos de fiscalização realizados pela 5ª Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (todos já apreciados pelos Colegiados do Tribunal), bem como em publicações técnicas de raros pesquisadores e profissionais que se dedicaram ao estudo do assunto.

Desta forma, enfatizo que o objetivo é dar organicidade à matéria sob estudo, proporcionando melhores condições ao seu aperfeiçoamento, sem a pretensão de esgotar um tema tão pouco explorado e cuja cultura técnica está em fase de consolidação na Administração Pública brasileira.

Renunciar à receita vinculada a tributos federais é competência da União que somente pode ser exercida por meio de dispositivos constitucionais ou legais, vedado o embasamento em normas infralegais. Os demais entes políticos competentes para instituir tributos (estados e municípios) também têm legitimidade para renunciar a receitas decorrentes das imposições tributárias que lhes são próprias, porém esta modalidade de renúncia não constitui objeto deste trabalho, que se circunscreverá à esfera federal.

O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as Funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de Programas, Projetos e Atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geo-econômicas do país. Outro objetivo re-

¹ AFCE - Secretário de Contas do Governo e Transferências Constitucionais do Tribunal de Contas da União.

levante é o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e o favorecimento a determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes.

Embora os objetivos da renúncia de receita sejam públicos, por natureza, as atividades necessárias à sua consecução nem sempre são executadas por agentes do Estado e os instrumentos utilizados para programação e controle não são os orçamentos da União (Fiscal, de Investimento das Estatais e da Seguridade Social).

Tudo acontece à margem dos orçamentos públicos, e por esta razão, a aplicação de recursos decorrentes da renúncia de receita é tratada como gastos tributários indiretos, tratamento distinto daquele reservado aos recursos de custeio e investimento inseridos no contexto dos orçamentos da União, classificados como gastos diretos, a exemplo dos subsídios e recursos aplicados em gerações de crédito decorrentes dos Fundos Constitucionais (FNO, FCO e FNE).

Essencialmente, o que difere a aplicação desta política pública no Brasil, em comparação à realidade dos países mais desenvolvidos, é o controle e o monitoramento dos resultados sócioeconômicos efetivamente alcançados e a mensuração do nível de satisfação da sociedade, ou seja uma avaliação da eficácia e efetividade desta política.

Inobstante os mandamentos constitucionais estabelecidos no § 6º do artigo 165 da CF/88 e demais dispositivos que tratam desta matéria, o governo federal ainda não instituiu mecanismos de controle que permitam conhecer, em nível agregado e por exercício financeiro, os montantes de recursos renunciados, os beneficiários destes recursos e os resultados efetivos comparados aos objetivos dos planos do governo.

Significa dizer que o Estado não tem controle do que deixa de arrecadar, sob a forma de renúncia de receita e não avalia os resultados desta política, adotando desta forma uma postura negligente na gestão de recursos que, em média, nos últimos 5 (cinco) anos foram estimados em R\$ 13 bilhões anuais. Em alguns países da Europa e da América do Norte, estes recursos são explicitados e classificados em orçamentos próprios ou constituem parte integrante do orçamento fiscal, sendo, desta forma, objeto de apreciação direta do Congresso ou Parlamento e, por via de consequência, da sociedade.

No Brasil, constituem um quadro demonstrativo elaborado pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, que por não contemplar a renúncia vinculada a benefícios financeiros e creditícios e às contribuições previdenciárias não pode ser considerado um documento completo. Além disto, o quadro é elaborado com valores estimados que não são comparados à renúncia efetiva e, por ser enviado ao Congresso como anexo ao projeto de lei orçamentária, não é objeto de análise crítica consistente por parte de deputados e senadores.

Desta forma, entendo que a intervenção dos órgãos de controle interno e externo, como agentes responsáveis pela fiscalização da renúncia de receita pública federal, deve assegurar a transparência necessária à gestão de tão relevante política pública, bem como a sua permanente avaliação não apenas quanto à observância do princípio da legalidade, mas fundamentalmente no que concerne aos resultados

socioeconômicos efetivamente alcançados, analisados à luz dos princípios constitucionais e legais da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

Para este propósito, o ideal seria a elaboração de um orçamento próprio de renúncia de receita, estruturado nos moldes do orçamento fiscal, mesmo considerando que para viabilizar esta proposta faz-se mister alterar os §§ 5º e 6º do artigo 165 da atual Constituição Federal.

Esta proposta não é de fácil consecução, uma vez que alterações à Constituição somente podem ser efetivadas em ocasiões em que a Carta magna é submetida à revisão, o que já aconteceu em 1993, ou por meio de Emendas Constitucionais, por proposta de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, do Presidente da República ou de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se cada uma delas pela maioria relativa de seus membros. Além disto, as emendas à Constituição somente serão promulgadas pelas mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, quando aprovadas, em dois turnos, nas duas Casas do Congresso Nacional, por três quintos dos votos dos respectivos membros.

Observe-se que, inobstante este rigoroso rito que caracteriza o processo legislativo necessário à implementação de Emendas Constitucionais, a vontade política do governo e de seus representantes no Congresso resultou em 27 (vinte e sete) emendas tratando de diferentes matérias.

Desta forma, uma solução alternativa, de implementação no curto prazo e que não depende da harmonização de forças políticas de interesses divergentes e marcados pelo regionalismo exacerbado, é o aperfeiçoamento do quadro demonstrativo elaborado pela Secretaria da Receita Federal, por força do § 6º do artigo 165 da Constituição Federal.

Para tanto, o referido quadro deveria incluir os benefícios vinculados às contribuições sociais e evidenciar, além do efeito sobre as receitas, o efeito sobre as despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia bem como o efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de subsídios e benefícios de natureza financeira e creditícia. Tudo estruturado na conformidade da mesma classificação funcional-programática dos orçamentos fiscal e da Seguridade Social. Outra providência aperfeiçoadora seria a inserção deste quadro como anexo aos orçamentos da União e mensuração pela Secretaria da Receita Federal, dos valores efetivamente renunciados para análise em cotejo com os valores estimados.

Por fim, não posso deixar de registrar com gratidão, que este trabalho resulta do esforço conjunto dos valorosos companheiros da 5ª Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, em especial o diligente grupo de profissionais da então 1ª Divisão Técnica, responsáveis por estudos, trabalhos e pesquisas que constituíram fontes de dados agregados imprescindíveis à materialização desta despretensiosa iniciativa pessoal.

I - CONCEITOS FUNDAMENTAIS

I.a - TRIBUTO

É toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

I.a.1 - São tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme classificação da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) que, nasceu como lei ordinária e foi posteriormente alçada à condição de lei complementar, por ter sido recepcionada pela Constituição de 1967. A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no artigo 149, a competência exclusiva da União para instituir as chamadas contribuições especiais, que podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. São consideradas instrumentos de atuação da União nestas áreas de gestão governamental e tratadas pela Constituição Federal como uma novel espécie de tributo, na conformidade dos artigos 149, 146 (III) e 150 (I e III) do texto constitucional.

Imposto: tributo cuja obrigação tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte;

Taxa: tributo que tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia pelo ente tributante ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Contribuição de melhoria: tributo instituído para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor, que da obra resultar, a cada imóvel beneficiado.

De acordo com o Sistema Tributário estruturado pelas Constituições de 1934 e 1937, as contribuições eram subespécie da taxa. A Constituição de 1946 adotou a classificação tripartida dos tributos, dispondo sobre impostos, taxas e contribuições de melhoria.

As contribuições especiais são tributos parafiscais, uma vez que são exigidas como instrumentos de receita pública de entidades não territoriais (União, Estados e Municípios), mas que têm a seu cargo funções públicas, ou ainda de entidades profissionais, sociais e econômicas. Somente a União pode decretar contribuições especiais, exceção feita às contribuições cobradas de servidores dos Estados, DF e Municípios, para o custeio, em benefícios destes, de Sistemas de Previdência e Assistência Social.

I.a.2 - Estrutura dos Tributos (definida em lei):

Sujeito Ativo - União, Estados, DF ou Municípios

Sujeito Passivo - a quem compete saldar a obrigação tributária

Fato Gerador ou hipótese de incidência

Alíquota

Base de Cálculo (específica ou “Ad Valorem”) ou base imponiblel

I.b - RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA FEDERAL

I.b.1 - Trata-se da utilização de tributo com finalidade extrafiscal, por intermédio da alteração de elementos da sua estrutura, por meio de lei, visando atingir objetivos de ordem econômica, social ou político-administrativa distintos dos objetos fundamentais daquele tributo, tais como:

- incentivar o desenvolvimento de determinadas regiões ou ativos financeiros, como é o caso, por exemplo, do Fundo de Investimentos do Nordeste - FINOR, Fundo de Investimentos da Amazônia - FINAM, Fundo de Recuperação do Estado do Espírito Santos - FUNRES, Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.

- desenvolver segmentos econômicos estratégicos, como no caso da isenção ou redução de Imposto de Importação - II e Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI para máquinas e equipamentos;

- estimular determinado comportamento do contribuinte, que pode ser exemplificado com a isenção do Imposto de Renda - IR para poupança e outras aplicações.

- proporcionar alívio financeiro a determinados grupos sociais carentes.

I.b.2 - Renúncia de receita são disposições especiais à regra tributária geral com objetivo específico de alcançar grupos relativamente restritos de contribuintes, setores econômicos ou regiões geográficas e que, em princípio, poderiam ser substituídos por programas de gastos diretos, ou seja, financiados com recursos do orçamento fiscal.

I.b.3 - A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165 § 6º, além das isenções, anistias, remissões e subsídios, estabelece 3 (três) modalidades de benefícios, a saber: de natureza financeira, tributária e creditícia. Os benefícios financeiros, tributários e creditícios juntos constituem o conjunto de benefícios fiscais.

Registre-se que nem todos os benefícios financeiros, tributários e creditícios concedidos pela União podem ser considerados renúncia de receita federal.

Para que as diversas modalidades de benefícios tributários, financeiros e creditícios, a que se refere a Constituição Federal de 1988, possam vir a ser classificadas como renúncia de receita, é necessário que estas observem cumulativamente as seguintes condições básicas:

- sejam instituídas por lei ordinária ou instrumento legal equivalente;

- os recursos financeiros alocados aos programas, projetos ou atividades beneficiários não derivem dos orçamentos da União;

- os programas, projetos ou atividades beneficiários sejam considerados de relevante interesse público, podendo ser legalmente financiados com recursos dos orçamentos da União;

- seja a União o sujeito ativo da relação obrigacional, detentora de competência para exigir do contribuinte a receita renunciada.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), no § 1º do art. 14 especifica as modalidades de renúncia de receita ao estabelecer que: “A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumi-

do, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

I.c - SÃO BENEFÍCIOS FINANCEIROS:

I.c.1 - subvenção social – transferências correntes (cooperação financeira) destinadas a cobrir despesas correntes de instituições públicas ou privadas sem fins lucrativos de caráter cultural, assistência social, médica e educacional.

I.c.2 - subvenção econômica – transferências correntes (cooperação financeira) da União destinadas a empresas públicas e privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril, mediante autorização em lei especial:

- cobertura de manutenção de déficits de empresas públicas;
- subsídios: gasto direto do governo que se dá pelas diferenças entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais, geralmente a setores da economia ou contribuintes específicos;
- pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

I.c.3 - auxílios – transferências sob forma de despesa de capital destinadas a investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado, sem fins lucrativos, realizam independentemente de contraprestação direta de bens e serviços, derivada diretamente da Lei Orçamentária.

Pelo mecanismo da Lei nº 4.320, de 17/03/64, conforme disposto no § 3º do artigo 12, as subvenções são sempre transferências correntes e destinam-se a cobrir despesas de custeio operacional das entidades para as quais são feitas as transferências, havendo duas classes de subvenções: as subvenções sociais e as subvenções econômicas. Os artigos 16, 18 e 19 da Lei nº 4.320/64 disciplinam a concessão das subvenções sociais:

“art. 16 – Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras, a concessão de subvenções sociais visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada, aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica”.

“art. 18 – A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas, expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal”.

“art. 19 – A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial”.

I.d - SÃO BENEFÍCIOS CREDITÍCIOS:

- subsídios oriundos de operações oficiais de crédito destinadas, entre outros propósitos, a financiar programas de custeio, investimento e comercialização de produtos agropecuários e agroindustriais, formação de estoques reguladores de produ-

tos agropecuários, exportações e refinanciamento de dívida externa garantida (aval) pelo Tesouro Nacional, com taxas de juros diferenciadas em comparação àquelas praticadas no mercado e dispensa de taxas de serviços, comissões e de outros ônus de qualquer natureza.

I.e - SÃO BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS:

- dispositivos especiais à regra tributária ou legislação de referência com objetivo específico de beneficiar grupos relativamente restrito de contribuintes, setores econômicos ou regiões político-econômicas, e que, em princípio, poderiam ser substituídos por programas de gastos diretos, financiados ou custeados com recursos dos orçamentos da União;

- alocação de recursos públicos fora do contexto dos orçamentos da União canalizados por intermédio do Sistema Tributário;

- dispositivos especiais da legislação tributária que representam gastos governamentais feitos por intermédios de impostos e contribuições para alcançar objetivos de ordem social, econômica e administrativa, que não têm caráter geral e aumentam a disponibilidade econômica do contribuinte.

I.e.1 - Critérios de classificação dos benefícios tributários:

- **regra geral:** segue lógica orçamentária com os objetivos econômicos, sociais ou político-administrativos, sendo de menor relevância o aspecto jurídico da tributação;

- **legislação de referência:** inclui as regras normais de apuração do tributo, isenções de natureza geral, depreciação acelerada, progressividade do imposto.

I.e.2 - Formas de apresentação dos benefícios tributários:

Isenção: benefício tributário que se caracteriza pela exclusão do crédito tributário. Só pode ser concedida por meio de lei, pela pessoa política competente, obedecidos os princípios e limitações constitucionais, entre estas o inciso III do art. 151 que preconiza ser vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do DF e dos Municípios.

Não obstante o entendimento de corrente doutrinária minoritária que a isenção obsta o nascimento da obrigação tributária, o Poder Judiciário, por meio do STF, entendeu que a isenção caracteriza-se como a dispensa legal do pagamento de determinado tributo devido, pelo que ocorre o fato gerador, mas a lei dispensa seu pagamento (RE 114.850-1, 1ª T, unânime, 23/02/88, DJU 08/04/88; e RE 97, 455-RJ - RTJ 107/752-2 Rel. Min. Moreira Alves).

Tipos de Isenção:

Subjetiva ou Pessoal: caracteriza-se por visar favorecer ou atingir determinada pessoa, isenção que depende de requerimento especial e cumprimento de condições (o art. 179 do CTN estabelece que quando não concedida em caráter geral, a isenção deve ser requerida). Mencione-se, por exemplo, a concessão de isenção de impostos a motoristas de táxi autônomos e a deficientes físicos.

Objetiva ou Real: visa a favorecer ou atingir a coisa tributada. É isenção de caráter geral que independe de requerimento pelo beneficiário. É o caso, por exem-

plo, da isenção dos tributos incidentes na aquisição de determinada máquina industrial, não importando quem a fabricou.

Mista: visa tanto à pessoa quanto a coisa tributada, como alguns produtos adquiridos pela Itaipu Binacional.

Como manifestação legítima da lei, da qual sempre há de promanar, a isenção tem que ter no ato de sua concessão, especificadas as condições e requisitos para essa finalidade, bem como a indicação dos tributos, a que se aplica e, se for o caso, o prazo de sua duração. Mesmo sua previsão em contrato não afeta a exigência destes procedimentos.

A regra isentiva não permite interpretação ampliativa ou integrativa, uma vez que o Código Tributário Nacional assevera que deve ser interpretada de modo literal a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção.

A isenção não alcança as taxas e contribuições de melhoria e pode cobrir área específica do território da entidade tributante, ao levar em conta tão-somente as peculiaridades de cada região. Trata-se de isenção que objetiva reparar desigualdade surgida em razão de aspectos geográficos. Por outro lado, o início da isenção, segundo manifestação jurisprudencial, não tem de coincidir com o fato gerador, com o lançamento ou com a vigência da lei e pode ser limitado no tempo e restringir-se a determinada região (STJ, R.ESP. nº 15.296-SP, Rel. Min. Garcia Vieira 1ª T. Decisão 11/12/1991, DJ de 09/03/92).

Revogação das Isenções:

A isenção concedida por prazo indeterminado pode ser revogada a qualquer tempo (art. 178 do CTN/66), mas a isenção concedida por prazo certo e em função de determinadas condições não pode ser revogada antes de expirar o prazo de concessão, conforme reiteradamente decidido pelo STF (Súmula nº 544 – As isenções tributárias concedidas sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas).

• **Dedução da base de cálculo:** abatimento de valores que compõem a base de cálculo para posterior aplicação da alíquota do tributo. O benefício é a parte deduzida, não tributada;

• **Redução do imposto devido:** apenas parte do imposto é paga;

• **Anistia:** esquecimento, determinado por lei, de toda infração cometida pelo sujeito passivo (exclusão da constituição do crédito);

• **Remissão** (extinção do crédito tributário): perdão concedido ao contribuinte em falta com o crédito tributário;

• **Manutenção de crédito:** retenção por parte do produtor industrial do valor do imposto pago por ele em fases anteriores da cadeia produtiva, podendo ser compensado com outras vendas ou outros tributos.

A imunidade somente pode ser revogada por emenda ou novo texto constitucional e, juntamente com a não incidência tributária, não podem ser consideradas benefícios tributários por constituírem limitação constitucional ao poder de tributar. A imunidade alcança apenas os impostos e divide-se em três categorias, a saber:

Recíproca – de natureza política (entre União, Estados, Municípios e DF);

Genérica – de modo geral (papel, livros etc.);

Peculiar – para determinados impostos e determinadas finalidades.

Para caracterização da renúncia de receita a partir das modalidades conhecidas de benefícios tributários, financeiros e creditícios é imprescindível a existência de um instrumento legal específico, no entanto nem sempre a existência de uma norma irá caracterizar renúncia de receita, como pode ser verificado pelos exemplos a seguir.

Ex. 1: a isenção do IPI na venda de material bélico para as Forças Armadas, uma vez que os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária são a mesma pessoa jurídica de Direito Público, ou seja, a União.

Ex. 2: as alterações das alíquotas do II, IE e IOF (impostos regulatórios) fazem parte da natureza do imposto, por isso não constituem renúncia de receita, uma vez que o governo está executando sua política econômica de comércio exterior ou financeira cambial (II e IE) e gravando os bens de acordo com a sua essencialidade (IOF).

A redução da arrecadação tributária, em decorrência dos diferentes tipos de benefícios tributários, não pode ser confundida com as modalidades conhecidas de perdas de receita tais como: elisão, sonegação, transferências constitucionais, ineficiência da administração tributária e outros.

II - PADRONIZAÇÃO DE CONCEITOS

Os critérios de classificação dos benefícios ou gastos tributários seguem, regra geral, uma lógica orçamentária, tendo em vista objetivos de ordem econômica, social ou político-administrativa.

Têm-se, inúmeras vezes, observado certa confusão no emprego de termos como renúncia de receita, benefício tributário, gasto tributário e incentivo fiscal, sendo tais denominações usadas de forma intercambiante, como se fossem sinônimas, e, em outras oportunidades, empregadas de forma a transmitir abrangências diversas de situações, dificultando o entendimento mútuo.

Começemos pela “**renúncia de receita**”, que é termo afeto à atribuição de fiscalização dos órgãos de Controle Externo e Interno. Classicamente, esse é um termo consagrado na terminologia orçamentária, servindo para expressar “**perdas de arrecadação tributária**” em decorrência dos diversos tipos de benefícios tributários (isenção, remissão, redução especial de base de cálculo ou de alíquotas, etc) concedidos pelo poder público a contribuintes de determinados setores, regiões ou mesmo pessoas físicas.

Portanto, sendo costumeiro o uso como um sinônimo para perdas de arrecadação tributária, não deve ter o seu sentido ampliado para envolver, por exemplo, preços subsidiados praticados por empresas públicas ou sociedades de economia mista. Nesse caso, o instrumento utilizado seria o subsídio, uma forma de gasto direto efetuado pelo Governo, uma vez que as referidas entidades, quando realizam operações daquela natureza, o fazem por ordem de autoridade superior, devendo, assim, ser reembolsadas por intermédio de dotações orçamentárias.

“**Benefício tributário**”, por sua vez, é o que se conhece internacionalmente como “**gasto tributário**” (tax expenditure). No dizer do prof. Stanley S. Surrey, Secretário-Assistente do Tesouro do Estados Unidos para Política Tributária de 1961 a 1969, e quem primeiro cunhou essa expressão, “gasto tributário tem sido usado para descrever aqueles dispositivos especiais do imposto de renda federal que representam gastos governamentais feitos por meio desse imposto para alcançar diversos objetivos econômicos e sociais”.

Cabe ressaltar que, tradicionalmente, no Brasil tem-se empregado o termo “**benefício fiscal**” como sinônimo de “**benefício tributário**”, para designar disposições especiais à regra tributária geral. Contudo, a rigor, benefício fiscal é um termo mais abrangente, pois em economia a palavra fiscal envolve tanto questões ligadas à receita como à despesa, podendo, assim, designar não apenas os benefícios tributários como também os gastos diretos na forma de subsídios, subvenções, etc.

Já a expressão “**incentivo fiscal**” é conhecida como um subconjunto dos benefícios tributários. Para um benefício tributário ser também enquadrado como incentivo fiscal é preciso que seja “indutor de comportamento”, vale dizer, estimule os agentes a agir de determinada forma, objetivando a atingir um alvo econômico ou social previamente definido. Como exemplo, temos a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos reais obtidos em depósitos de caderneta de poupança pelos contribuintes pessoas físicas, visando mantê-los, ou atraí-los, nessas aplicações, de modo a evitar uma canalização excessiva de recursos para o consumo, fato prejudicial no início de um programa de estabilização.

Não são considerados incentivos fiscais, mas meros “**alívios tributários**” (tax relief), outro subconjunto dos benefícios tributários, os dispositivos destinados a mitigar situações adversas ou de dificuldades especiais enfrentadas por determinados contribuintes, ou, em outras palavras, que são relacionadas com condições que lhes foram criadas de forma involuntária. Um bom exemplo, no caso brasileiro, é a isenção dada aos rendimentos de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social pública a pessoa com mais de 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. Nesse caso, é evidente que ninguém estaria sendo induzido a ficar mais velho apenas para poder usufruir do benefício: o objetivo de aliviar a condição social dos aposentados menos favorecidos é bastante claro.

Por último, entende-se por “**desoneração tributária**” toda não tributação, qualquer que seja a sua forma jurídica, de operação que, em princípio seriam gravadas por determinada incidência e que não tenham sido classificadas como benefício tributário, ou seja, que não resultem em perda de receita. Como exemplo, teríamos a mencionada isenção de IPI na compra de material bélico pelas Forças Armadas. Na realidade, esta isenção ao desobrigar o recolhimento do imposto, evita a divisão da receita com os Estados e Municípios, e provoca, paradoxalmente, um ganho líquido de recursos para a União e não uma renúncia de receita.

III - RAZÕES PARA A ELABORAÇÃO DE UM ORÇAMENTO DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E OUTRAS MODALIDADES DE RENÚNCIA DE RECEITA

A gênese redacional do § 6º, do art. 165, da Constituição Federal de 1988, que determinou a anexação do “Demonstrativo de Benefícios Tributários” ao projeto de lei orçamentária, decorreu da observação da experiência internacional sobre a matéria pesquisada pelo legislador constituinte.

A partir da mencionada manifestação do prof. Surrey, os EUA e, posteriormente, os países mais importantes da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) passaram a elaborar “orçamento de gasto (benefício) tributário” (tax expenditure budget), com boa parte deles submetendo estes orçamentos ao escrutínio parlamentar, enquanto outros os apresentam como peça complementar à lei de meios.

O fundamento desta iniciativa apoiou-se, conforme já assinalado, na observação de que os governos perseguiram indiretamente objetivos econômicos e sociais por meio de dispositivos tributários especiais, de forma assemelhada àqueles materializados com a aplicação de gastos orçamentários diretos. Porém, no caso, como não havia desembolso de recursos, mas renúncia de arrecadação, o prof. Surrey batizou tais operações, de “gastos tributários”. No Brasil, ao invés de gasto tributário, fixou-se a terminologia benefício tributário, por força da redação do dispositivo constitucional.

Percebia-se, assim, que o montante de recursos destinados no orçamento clássico à uma determinada função programática, ou região, poderia não refletir o volume total que lhes havia sido efetivamente direcionados se não se levasse em consideração os valores canalizados na forma de benefício tributário. Dessa forma, a primeira e principal razão para a elaboração daquele orçamento foi a necessidade de, no dizer brasileiro, conferir “transparência orçamentária”, de modo que se pudesse avaliar com maior precisão os efeitos distributivos da ação governamental, direta e indireta.

Uma segunda razão que pode ser alinhada, reside em que um orçamento de benefício tributário bem organizado e monitorado pode se constituir em fonte alternativa de receita, na eventualidade do Estado estar em desequilíbrio com suas finanças. Com efeito, tendo em vista a necessidade de cobertura de um possível déficit, ao invés de aumentar a carga tributária nominal existente, ou ainda, promover a colocação de títulos públicos, o Estado poderia optar, ainda que parcialmente, por extinguir benefícios tributários, cuja justificativa original pela qual foram criados não mais subsistisse, ou que, por qualquer outro motivo, venham se mostrando ineficazes quanto ao alcance de seus objetivos.

Pode-se também arguir que a receita pública renunciada pelo governo para financiar projetos, programas e atividades de interesse de determinadas regiões geográficas, setores econômicos ou segmentos de contribuintes deixa de ser carregada aos orçamentos da União para custeio de atividades públicas de interesse da socie-

dade em geral e, por via de consequência, deve ser objeto de rigoroso controle dos Poderes Legislativo e Executivo e dos Órgãos de Controle Externo e Interno da Administração Pública Federal, quanto aos aspectos da legalidade, eficiência e eficácia e da efetiva consecução dos objetivos socioeconômicos pretendidos.

Os argumentos aqui destacados são suficientemente relevantes para fundamentar proposta de elaboração de orçamento específico das diversas modalidades de renúncias de receitas públicas federais, visando assegurar a necessária transparência à alocação de recursos financeiros fora do contexto do orçamento fiscal da União, permitindo ao Congresso Nacional e à sociedade brasileira avaliar os reais benefícios socioeconômicos desta política pública, para deliberação acerca de sua preservação ou substituição por mecanismos mais eficazes.

Esta proposta implica a alteração do § 5º do artigo 165 da CF/88, uma vez que este dispositivo estabelece as modalidades de orçamentos da União.

IV - BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS: CONCEITO E DIFICULDADES DE CLASSIFICAÇÃO

O desenvolvimento da análise dos benefícios tributários tem sido marcado pela busca incessante de uma definição que delimite, de forma operacional e consistente, os dispositivos legais que assim possam ser considerados.

O referencial deste propósito, fortemente influenciado pelas idéias do prof. Surrey, tem sido a definição contida no Ato Orçamentário de 1974 do Congresso dos EUA (Congressional Budget Act of 1974). Esse documento definiu benefícios tributários como sendo “perdas de receitas atribuíveis a dispositivos das leis tributárias federais que permitem uma exclusão, isenção ou dedução especial da renda bruta ou que concedem um crédito de imposto especial, uma taxa preferencial de imposto ou um diferimento da obrigação tributária”.

Entendia-se, desse modo, que benefícios tributários seriam “desvios” de um imposto de renda considerado “normal”. Como “normal” eram entendidas as taxas progressivas do imposto, as taxas diferenciadas aplicadas segundo o “status” civil dos contribuintes, as isenções padrões e as isenções pessoais.

Essa definição, porém, gerou muita controvérsia devido ao elevado grau de subjetividade que encerrava. Segundo Bruce F. Davie, do Internal Revenue Service e da Georgetown University, a crítica centrava-se na ambigüidade dos termos “especial” e “preferencial”. As características de um imposto de renda “normal”, dependiam, assim, muito do ponto de vista pessoal do observador. Como exemplo, cita que as listas de gastos tributários publicadas pela Junta Comitê de Tributação (Joint Committec on Taxation) tipicamente eram mais extensivas do que aquelas publicadas como parte do orçamento.

Posteriormente, muito provavelmente influenciado por essas críticas e com o objetivo de tornar mais operacional o processo de classificação e análise do orçamento de gasto tributário, o conceito de imposto de renda “normal” foi abolido pelo Congresso norte-americano. Assim, em 1982, quando da Análise Especial do Orçamento do Ano Fiscal para 1983 (Special Analysis in the FY 1983 Budget), foi criado

o conceito de “**legislação de referência**” (tax reference) para identificar os benefícios tributários.

A legislação de referência passou a incluir todas as regras, inclusive a **depreciação acelerada**, necessárias para determinar a obrigação tributária. Nessa visão, benefícios tributários seriam tão somente os dispositivos de objetivo específico, alcançando um grupo relativamente restrito de contribuintes, setor ou região, e que, em princípio, poderiam ser substituídos por programas de gastos diretos.

Tomando como exemplo a isenção do imposto de renda da pessoa física aos aposentados com mais de 65 anos, temos que o objetivo do benefício, o aumento da renda líquida e, portanto, do poder de compra do contribuinte, poderia ser perseguido por intermédio de gasto direto (que concedesse um auxílio no contracheque). Outros exemplos, seriam as renúncias decorrentes de deduções de despesas com serviço médicos e de educação utilizados pelo contribuinte, que o governo poderia igualmente oferecer por meio de gastos diretos, cabendo observar ainda nesses casos o número relativamente restrito de pessoas que utilizam tais deduções, visto que a maioria faz uso de medicina e educação públicas.

Todavia, com referência à dedução padrão para dependentes e a dedução das contribuições sociais para previdência, dado o caráter abrangente e suas utilização pelos contribuintes, as mesmas devem ser consideradas como parte da estrutura de apuração do imposto, não se constituindo em benefício tributário.

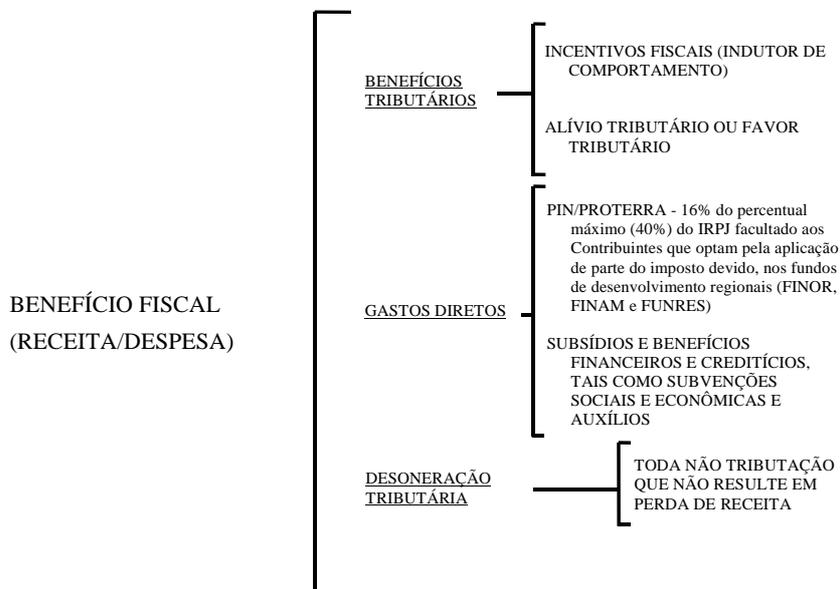
Quando se trata de impostos regulatórios (imposto de Importação, Exportação e Sobre Operações Financeiras) ou mesmo distributivos sobre o consumo (Imposto sobre Produtos Industrializados) a condição de ser substituído por gasto direto é mais difícil, senão impossível de ser aplicada, pelo menos em termos administrativos.

Nesse casos, o fundamental é que os manejos de alíquotas fazem parte da natureza do imposto, na medida que, no primeiro caso, com eles o Governo procura executar sua política de comércio exterior ou financeiro-cambial, e, no segundo, gravar os bens de acordo com a essencialidade.

Além disto, em algumas situações, a existência de uma tributação positiva inviabiliza a prática da operação, tornando complicado falar em renúncia de receita. Nessa linha, casos há que, dependendo da elasticidade-preço da demanda, uma redução da alíquota poderá provocar um aumento na receita total do Governo e não uma diminuição. Resumindo, apenas os casos de dispositivos específicos, geralmente ligados à destinação dos bens, como é o caso dos benefícios dados à Zona Franca de Manaus, poderiam ser considerados gastos tributários.

Feitas essas considerações, é de se reconhecer que, ainda que se tenha avançado pragmaticamente sobre o tema, o enquadramento é em certos casos polêmico, exigindo que se faça uso de explicações complementares para efeito de classificação de determinada desoneração como benefício tributário. De qualquer modo, é importante ter em mente a mensagem contida no “Relatório do Secretário do Tesouro dos EUA para 1968”, e comentada pelo prof. Surrey no seu citado artigo, de que a análise não deve ser obscurecida com itens polêmicos e controversos, mas, sim, conter uma relação mínima que permita bem servir o objetivo do trabalho, ou seja, elencar os itens relevantes que possibilitam o alcance da transparência na distribuição dos recursos públicos.

IV.a - DISTINÇÃO ENTRE AS DIFERENTES NOMENCLATURAS



Nota: o benefício fiscal é gênero enquanto o benefício tributário é espécie.

V - CONTROLE DA RENÚNCIA DE RECEITA

Tão relevante política de governo não poderia ficar à margem da ação fiscalizadora do Controle Externo da Administração Pública, a cargo do Congresso Nacional e exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Desta forma, as legislações constitucional e infraconstitucional contemplam inúmeros dispositivos disciplinadores da intervenção do Tribunal de Contas da União na fiscalização da renúncia da receita pública federal, a saber:

Artigo 70 CF/88 (caput) – “ A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e Patrimonial da União e das entidades da Administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante Controle Externo e Sistema de Controle Interno de cada Poder” c/c o artigo 71 (caput) “ O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete...”

Artigo 1º, § 1º da Lei nº 8.443/92 – “ No julgamento das contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas”.

Seção IX, artigo 203 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União – “ A fiscalização pelo Tribunal da renúncia de receita será feita, preferentemente,

mediante inspeções e auditorias nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em ato normativo.

Parágrafo único. A fiscalização terá como objetivos, dentre outros, verificar a eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no caput deste artigo, bem como real benefício socioeconômico dessas renúncias.”(efetividade).

- Artigo 3º da Resolução Administrativa do Tribunal de Contas da União nº 008/92 que altera as competências da 2ª e 5ª Inspeções-Gerais de Controle Externo e dá outras providências:

“Art. 3º Compete à 5ª IGCE:

I - acompanhar a arrecadação da receita a cargo dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes da União, bem como dos fundos e demais instituições sob a jurisdição do Tribunal;

II - exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional sobre a renúncia de receitas;

III - instruir e submeter os processos de prestação de contas dos fundos de investimentos e demais processos formalizados em razão das atividades a que se referem os incisos I e II, inclusive os de tomada de contas especial;

IV - identificar os responsáveis pela arrecadação das receitas públicas e pelo gerenciamento da utilização dos recursos decorrentes da renúncia de receitas;

V - realizar inspeções e auditorias, inclusive nos sistemas informatizados, nos órgãos e entidades encarregados da arrecadação e da fiscalização da renúncia de receita, bem como nos órgãos, entidades e fundos incumbidos do gerenciamento da utilização dos recursos decorrentes da referida renúncia;

VI - sugerir programas de intercâmbio de conhecimento ou de ação conjunta com órgãos e entidades cujas atribuições se correlacionem com as matérias pertinentes a sua área de atuação.”

Atualmente, por força da Portaria TCU nº 61/99, expedida com fundamento em autorização expressa do plenário do Tribunal de Contas da União, as atribuições funcionais referentes ao acompanhamento da receita pública federal e à fiscalização da renúncia de receita, competem à Secretaria de Contas do Governo e Transferências Constitucionais, recentemente transformada na 11ª Secretaria de Controle Externo.

Instrução Normativa TCU nº 004/93 - Dispõe sobre o acompanhamento da arrecadação das receitas da União e da fiscalização da renúncia das receitas federais.

“Art. 2º A fiscalização da renúncia de receita será realizada nos órgãos e entidades supervisores, bancos operadores, fundos e demais entidades que tenham atribuição de conceder, gerenciar, fiscalizar ou utilizar recursos decorrentes de renúncia de receita, preferencialmente mediante inspeções, auditorias e demonstrativos próprios, objetivando, dentre outros aspectos, verificar a eficiência, a eficácia

e a economicidade de suas ações, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias.

Art. 3º Os responsáveis pelos fundos, constituídos total ou parcialmente por benefícios fiscais de qualquer espécie, prestarão contas da gestão dos respectivos recursos ao Tribunal, na forma prevista na Instrução Normativa que estabelece Normas de Organização e Apresentação de Tomadas e Prestações de Contas e Rol de Responsáveis.

Art. 4º No acompanhamento da arrecadação das receitas da União e na fiscalização da renúncia das receitas federais, o Tribunal terá irrestrito acesso às fontes existentes em órgãos e entidades da Administração Federal, inclusive a sistemas eletrônicos de processamento de dados.”

A Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União nº 12/96 também contém dispositivos regulamentadores da ação do Tribunal na fiscalização da renúncia de receita, no que se refere à constituição dos processos de tomada e prestação de contas dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal.

VI - O INSTITUTO DO BENEFÍCIO FISCAL NO ÂMBITO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Não obstante o inciso II do artigo 150 da CF/88 estabelecer que é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”, a concessão de incentivos fiscais pelo Governo Federal para promover o desenvolvimento regional constitui política de governo com suporte no texto constitucional vigente, uma vez que o inciso I do artigo 151 da CF/88, em consonância com o princípio da redução das desigualdades regionais e sociais insculpido no artigo 170, inciso VII, estabelece:”

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Além dos dispositivos constitucionais supracitados, a Constituição Federal de 1988 abriga outros mandamentos relacionados a benefícios fiscais e renúncia de receita, cujos textos passamos a transcrever:

VI.a - TÍTULO III - DA ORGANIZAÇÃO DO ESTADO

Capítulo VII – Da Administração Pública
Seção IV – Das Regiões

“Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

I – igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;

II – juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas fiscais ou jurídicas...”

VI. b - TÍTULO VI - DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO

Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional

Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar

“Art. 150. sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a imposto, taxas ou contribuição só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

“Art. 151. É vedado à União:

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Capítulo II – Das Finanças Públicas

Seção II – Dos Orçamentos.

“Art. 165 – Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 6º O projeto de Lei Orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Com esse dispositivo, pretendia o legislador constitucional dar transparência orçamentária, de modo a avaliar os efeitos distributivos das políticas adotadas e possibilitar a constituição de fontes alternativas de receita em caso de desequilíbrio ou ineficácia das finanças públicas.

VI. c - TÍTULO VII - DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA

Capítulo I – Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica

Art. 170, inciso IX (redação dada pela EC nº 6/95):

“A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

...

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país”.

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivo às do setor privado”

“Art. 174 (caput). “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivos e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Nota: Atualmente, a lei que regula este dispositivo constitucional é a Lei nº 9.317/96.

VI.d - TÍTULO VIII - DA ORDEM SOCIAL

Capítulo II – Da Seguridade Social

Seção I – Disposições Gerais

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

...

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.”

VI.e - ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS

“Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados do DF e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos poderes legislativos respectivos as medidas cabíveis:

§ 1º considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º a revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condições e com prazo certo.

§ 3º os incentivos concedidos por convênios entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º da Constituição de 1967, com a redação da Emenda nº 1 de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados, e reconfirmados nos prazos deste artigo”.

VII - O BENEFÍCIO FISCAL E A RENÚNCIA DE RECEITA NO ÂMBITO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN (LEI Nº 5.172/66)

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I – à situação econômica do sujeito passivo;

II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III – à diminuta importância do crédito tributário;

IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se quando cabível, o disposto no art. 155.”

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente”.

“Art. 176. A isenção quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares”.

“Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I – às taxas e às contribuições de melhoria;

II – aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

“Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inc. III do art. 104”.

“Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os efeitos a partir de primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.”

VIII - A RENÚNCIA DE RECEITA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA, LEGALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

VIII.a - A RENÚNCIA DE RECEITA E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O inciso II do artigo 150 resulta do princípio constitucional da Isonomia que guarda forte correlação com a renúncia de receita ou concessão de incentivos fiscais, uma vez que na renúncia de receita o Estado estabelece tratamento tributário diferenciado a contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) com o propósito de alavancar o desenvolvimento regional ou proporcionar certos benefícios a determinados grupos de pessoas ou segmentos econômicos.

Estaria então o Estado, nestes casos ferindo o princípio constitucional da Isonomia?

É possível responder a esta pergunta recorrendo aos comentários de Hugo de Brito Machado, em sua obra “Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988”. Assevera o autor: “Deste modo, se a norma estabelece que quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja quem for o proprietário do imóvel. Mas isto não quer dizer que a norma não possa excluir alguém dessa hipótese, concedendo isenção subjetiva, como faz, por exemplo, ao dizer que ficam isentos desse imposto os funcionários públicos que possuam apenas um imóvel. A norma isentiva, como se vê, formula uma exceção àquela outra norma, a de tributação, mas não viola o princípio da isonomia, posto que mantém o caráter hipotético da norma jurídica. Estabelece uma hipótese, a saber, ser funcionário público e não possuir outro imóvel. A isonomia está preservada posto que qualquer pessoa que se enquadre nessa hipótese terá direito ao mesmo tratamento jurídico. Violada estaria a isonomia se a

norma isentiva singularizasse determinada pessoa, em lugar de referir-se a uma categoria de pessoas”.

Dando consistência a esta tese, destacamos uma assertiva de Celso Antônio Bandeira de Mello de que haverá violação ao princípio constitucional da isonomia quando a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário, ao invés de abranger uma categoria de pessoas.

Segue asseverando Hugo de Brito Machado: “Todos sabem que a regra do art. 150, item II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares, pagassem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração ...”.

VIII.b - A RENÚNCIA DE RECEITA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O § 6º do artigo 150 da CF/88 estabelece paradigma constitucional que vincula o ato de concessão de incentivos fiscais e/ou de renúncia de receita ao princípio da legalidade, ao preceituar que: “ *qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuição só poderão ser concedidas mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.*”

O texto constitucional também estabelece vedação à possibilidade de a União vir a instituir isenção de tributos da competência dos Estados, do DF ou dos Municípios, conforme inciso III do artigo 151.

O princípio da legalidade, em matéria tributária, pode ser entendido em dois sentidos, a saber: a) de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; e b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas de sorte a garantir a plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes. O tributo deve ser consentido, vale dizer, aprovado pelo povo, por seus representantes nos Congressos e Parlamentos.

Para Cláudio Pacheco, a obrigação tributária está ligada ao princípio da representação política e, por via de consequência, as imposições tributárias deverão estar autorizadas em lei, mas a lei é obra do Poder Legislativo, cujo órgão é um corpo coletivo de base eletiva e de caráter representativo, autorizando a presunção de que são os contribuintes, que, indiretamente, consentem essas imposições, revestindo o tributo de uma base consensual desejada e necessária em um regime de observância do Estado de Direito.

O princípio da legalidade assegura que a imposição tributária não será embasada simplesmente numa relação de Poder, mas sim numa relação jurídica, que se não garante pleno consentimento do povo, ao menos preserva a segurança dos agentes envolvidos.

O princípio da legalidade não assegura apenas que a relação tributária é jurídica, mas preceitua que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regu-

lada em lei. Não em qualquer norma jurídica, mas sim em lei, no seu sentido específico.

Só a lei pode regular os elementos fundamentais do tributo (os sujeitos da relação tributária, o fato gerador ou hipótese de incidência, a base de cálculo ou base impositiva e a alíquota), segundo o princípio da reserva legal absoluta, ou seja o verdadeiro sentido do princípio da legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na lei.

Na Carta Magna promulgada em 05/10/88, o princípio da legalidade está expresso no art. 150, inciso I, que veda à União, aos Estados, o DF e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

As considerações até aqui expendidas nos permitem afirmar que se aplica o princípio da legalidade também ao instituto da renúncia de receita, conforme estabelece o § 6º do artigo 150 da CF/88, ou seja, não há renúncia de receita ou concessão de benefícios de natureza tributária, creditícia ou financeira sem lei que assim estabeleça.

VIII.b.1 - EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

As exceções ao princípio da legalidade são somente aquelas previstas na própria Constituição Federal, uma vez que o legislador ordinário não pode estabelecer exceções a princípio jurídico com sede Constitucional. No que pertence à instituição de tributos, pode-se afirmar que o princípio da legalidade não admite exceção alguma. Todo e qualquer tributo há de ser instituído por lei. As exceções ao princípio da legalidade em matéria tributária circunscrevem-se à majoração de tributos, nos estritos limites estabelecidos em lei. Por esta razão, trata-se de uma atividade plenamente vinculada sem qualquer conotação que faculte o uso do Poder discricionário pelas autoridades do Poder Executivo.

Nesse sentido, o § 1º do artigo 153 da CF/88 estabelece que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativo a títulos ou valores mobiliários.

Dessarte, pode-se asseverar que o ato de alteração das alíquotas destes impostos, ditos regulatórios ou flexíveis (inclusive a seletividade no incidência do IPI) não pode ser considerado como gerador de renúncia de receita, uma vez que além do suporte constitucional, a finalidade é ajustar referidos impostos aos objetivos das políticas cambial e de comércio exterior ou monetária.

Registre-se também que com este dispositivo constitucional, perderam a validade as Normas do Código Tributário Nacional (Lei nº 5172/66) que admitem a alteração pelo Poder Executivo das bases de cálculos dos referidos impostos, uma vez que esta competência foi extinta com a promulgação da CF/88.

VIII.c - A RENÚNCIA DE RECEITA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Trata-se de princípio universal norteador da justiça fiscal, segundo Aliomar Baleeiro “Na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva”.

Já Manoel Lourenço dos Santos asseverou, “O princípio da capacidade contributiva, universalmente consagrado pela ciência das Finanças, facilmente impressiona o nosso espírito, como regra comum de justiça: O Estado deve repartir a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas de seu habitantes, de modo geral, e, de modo específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando tanto quanto possível, o necessário físico de cada um”.

Inobstante, considere-se plausível a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos ditos vinculados (Taxas e Contribuições de Melhoria), o Direito Constitucional Brasileiro juridicizou este princípio apenas às situações vinculadas aos impostos, consoante o que estabelece o § 1º, do artigo 145 da CF/88: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes”.

A análise do instituto da renúncia de receita em face dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, remete a questão ao campo de denominada tributação extrafiscal e nos permite tecer algumas considerações, com base em comentários expendidos na obra de Hugo de Brito Machado

Se a igualdade a ser considerada para fins tributários é apenas a igualdade de capacidade para pagar tributos, não há como deixar de considerar violadora do princípio da isonomia a norma que concede uma isenção, ou outro incentivo fiscal, sem levar em consideração a capacidade contributiva, embora o mesmo raciocínio não se aplique ao princípio da isonomia jurídica.

A análise desta questão não pode prescindir da participação do interesse público, uma vez que este estando presente deverá prevalecer na determinação da alocação mais adequada dos recursos financeiros geridos, quer para fins do desenvolvimento regional ou em benefício de determinados segmentos econômicos ou categorias, quer para o pagamento de tributos. Segue o autor, asseverando que “Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio da capacidade contributiva. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor

de riqueza, ou de renda, ou nos parece que a isenção lesiona o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência.”

Evidentemente, em se tratando de imunidade tributária não haverá problema jurídico, posto que a imunidade deve ser considerada exceção ao princípio da capacidade contributiva.

IX - O INSTITUTO DO BENEFÍCIO FISCAL TAMBÉM FIGUROU EM TEXTOS CONSTITUCIONAIS ANTERIORES À CARTA MAGNA DE 1988, CONFORME ABAIXO EVIDENCIADO

CF 1946

“Art. 15, § 1º são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classifica como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

CF 1946 (Imunidade)

“Art. 203. nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas”

Emenda Constitucional nº 09/64:

“Art. 203. nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais”.

CF 1967

“Art. 18, § 8º “A União, os Estados e os Municípios criarão incentivos fiscais à industrialização dos produtos do solo e do subsolo, realizado no imóvel de origem.”

CF 1967 (art. 150, § 2º) e EC nº 01/1969 (art. 19, § 2º)

“A União mediante leis complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais”.

X - QUADRO SINÓTICO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Com o propósito de viabilizar uma abordagem sistêmica e visando à uma melhor compreensão dos benefícios fiscais concedidos por intermédio de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, apresenta-se o quadro sinótico constituído por colunas que identificam a modalidade do benefício, o órgão/entidade responsável pela sua administração (gestão e fiscalização), a legislação federal aplicável e o agente (pessoa jurídica de direito privado ou pessoa física), ou objeto beneficiário.

Este quadro representa a conjuntura tributária na qual o estudo foi realizado e não identifica, por modalidade, os benefícios fiscais associados a tributos sob a administração de outros órgãos da Administração Federal, bem como aqueles eventualmente decorrentes da concessão de benefícios financeiros e creditícios.

Por esta razão não pode ser considerado um documento completo que esgote a matéria sob estudo, podendo vir a ser ampliado pela concessão legal de novos benefícios ou modificado pela supressão de modalidades de benefícios tributários atualmente em vigor.

Benefícios	Órgão Administrador Vinculação Ministerial	Legislação Aplicável	Beneficiário
Isenção, Redução e Reinvestimento no Nordeste (IRPJ)	SUDENE/MPO	Lei 4.239/63; Lei 5.508/68 Dec-lei 1.598/77; Lei 8.191/91; Lei 8.167/91; Lei 8.874/94; Lei 9.532/97	Empresas industriais e agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem e/ou diversificarem no nordeste.
Isenção, Redução e Reinvestimento no Norte (IRPJ)	SUDAM/MPO	Dec-lei 756/63; Lei 5.508/68; Dec-lei 1.598/77; Lei 8.191/91; Lei 8.167/91; Lei 8.874/94; Lei 9.532/97	Empresas industriais e agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem e/ou diversificarem no norte.
Zona Franca de Manaus (II, IPI vinculado à importação e IPI vinculado a oper. int.)	SUFRAMA/MPO	Lei 3.173/57; Dec-lei 288/67 Dec-Lei 1.435/75; Dec 205/91; Lei 8.387/91; Res. 038/93 Res. 517/93; Dec. 783/93, Lei 9.532/97; MP 1614-18/98, CF art. 40 ADCT	Empresas instaladas na zona franca de Manaus
FUNRES (aplicação de recursos provenientes do IRPJ)	GERES/MPO e BANDES	Dec-Lei 1.376/74; Dec-Lei 880/69; Lei 8.167/91; Dec 101/91; Res/Geres 600/91; Lei 9.532/97; MP 1614-18/98; Inst. CVM 265/97	Empresas instaladas no estado do Espírito Santo com projetos aprovados pelo Geres.
FINAM (aplicação de recursos provenientes do IRPJ)	SUDAM/MPO e BASA/MF	Dec-Lei 1.376/74; Lei 8.167/91; Dec 101/91; Res./Sudam 7.077/91; Lei 9.532/97; MP 1614-18/98; Inst. CVM 265/97	Empresas instaladas na Amazônia Legal com projetos aprovados pelo Condel/Sudam.
FINOR (aplicação de recursos provenientes do IRPJ)	SUDENE/MPO e BNB/MF	Dec-Lei 1.376/74; Lei 8.167/91; Dec 101/91; Lei 9.532/97; MP 1614-18/98; Port/Sudene 855/94; Port/Sudene 1.000/97; Inst. CVM 265/97	Empresas instaladas no nordeste com projetos aprovados pelo Condel/Sudene.
Pesquisa científica e tecnológica Isenção do II e IPI - vinculado na importação de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, partes e peças de reposição destinados à pesquisa científica e tecnológica	CNPQ/MCT	Lei 8.010/90; Lei 8.032/90 Lei 8.248/91	Entidades sem fins lucrativos e que tenham finalidade de desenvolver pesquisas científicas e tecnológicas autorizadas pelo CNPq.
Atividade Audiovisual (IRPJ, IRPF, IRRF e CSLL)	Secretaria do Audiovisual/MinC	Lei 8.865/93; Dec 974/93 Inst. CVM 208/94; Lei 9.064/95; Lei 9.250/95 e MP 1.515/96	Produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras.
Informática Isenção/redução do II, dedução de IRPJ e isenção de IPI vinculado e operações internas concedidos como incentivos à informática ou a bens sem similar nacional.	SEPIN/MCT	Lei 8.248/91; Port. Interministerial. 101/91	Importadores de insumos de informática para produção de bens de informática ou importadores de bens ou insumos sem similar nacional

continuação

Benefícios	Órgão Administrador Vinculação Ministerial	Legislação Aplicável	Beneficiário
Programa Nacional de Apoio à Cultura	Secretaria de Apoio a Cultura/MinC	Lei 8.313/91; Dec 455/92 Dec 745/93; Dec 1.095/94 Lei 9.249/95; Lei 9.250/95 Dec 1.494/95; Dec 1.493/95 Lei 9.064/95.	Produtores do Setor Cultural
Bagagem (isenção de II, IPI imp. e AFRMM)	Secretaria da Receita Federal/ MF	Dec-lei 2.120/84; Lei 8.032/90; Lei 8.402/92; Port MF 39/95	Bens integrantes de bagagem de viajante que proceda do exterior até o limite de: Fronteira Seca US\$ 150,00 Via Aérea US\$ 500,00
Microempresas e empresas de pequeno porte - SIMPLES	Secretaria da Receita Federal/MF	art. 179 da CF/88; Lei 9.317/96 e In SRF 67/96	Micro e pequenos empresários
Setor automotivo Regime automot. geral - redução II; Regime automotivo regional -Redução II, isenção IPI, isenção AFRMM e Isenção de IOF. Isenção de IPI	Coordenação Geral de Programação Especial / MICT	Lei 9.440/97; Dec. 2.179/97 Lei 9.449/97; Dec. 2.072/97	Empresas do setor automotivo
Desporto - Isenção do II para equipamentos, materiais e componentes destinados a treinamento de atletas e abatimento do IR para pessoas que invistam, doem, patrocinem pessoas jurídicas de natureza desportiva (*)	INDESP / Ministério Extraordinário dos Esportes	Lei 7.752/89; Lei 8.672/93 Lei 9.615/98; Dec 981/93	Comitê Olímpico Brasileiro (Atletas e pessoa jurídica de natureza desportiva)
Benefícios para o trabalhador -Programa de alimentação do trabalhador (dedução do IRPJ) -Vale-transporte (dedução do IRPJ)	Ministério do Trabalho	Lei 6.321/76; Dec 05/91; Dec 349/91; Lei 9.064/95 Lei 7.418/85; Dec 92.180/85	Trabalhador
Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA) - dedução IRPJ; crédito de 50% IRPF; isenção de IPI o.i.; isenção IPI imp.; redução 50% IOF.	Ministério da Ciência e Tecnologia	Lei 8.661/93; Dec 949/93; Dec 2.219/97; Lei 9.532 /97	-máquinas, aparelhos equipamentos e instrumentos, bem como acessórios destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico; -Atividades de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico industrial e agropecuário; -residentes ou domiciliados no exterior - valores remetidos ou creditados a título de assistência técnica ou científica e de serviços especializados previstos em contratos de transferência de tecnologia.
Tributários, financeiros e creditícios	Secretaria da Receita Federal - SRF; Banco Central do Brasil - BACEN; Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES; Banco do Brasil S.A.; Caixa Econômica Federal - CEF; Comissão de Valores Mobiliário - CVM	CF/88, art. 165, § 6º -dispositivos infraconstitucionais em pesquisa na Unidade Técnica	Sistema Financeiro Nacional

continuação

Benefícios	Órgão Administrador Vinculação Ministerial	Legislação Aplicável	Beneficiário
Contribuição previdenciária -isenção das contribuições patronais - % fixo sobre o faturamento das empresas - Simples	Instituto Nacional do Seguro Social - INSS / Ministério da Previdência e Assistência Social - MPAS	CF/88; Lei 8.212/91; Lei 8.213/91; Dec 612/92; Lei 9.317/96	-Entidades Filantrópicas -Produção Rural -Clubes de Futebol Profissional -Cooperativas de Trabalho; -micro e pequenas empresas optantes do SIMPLES
Isenção, Redução e Reinvestimento no Nordeste (IRPJ)	SUDENE/MPO	Lei 4.239/63; Lei 5.508/68 Dec-lei 1.598/77; Lei 8.191/91; Lei 8.167/91; Lei 8.874/94; Lei 9.532/97	Empresas industriais e agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem e/ou diversificarem no nordeste.
Áreas de Livre Comércio (II, IPI o.i., IPI imp.)	SUFRAMA / MPO	Lei 7.965/89; Lei 8.210/91; Lei 8.256/91; Lei 8.387/91; Dec 517/92; Dec 843/93; Lei 8.857/94; Dec 1.357/94; Dec 1.489/95	Mercadorias estrangeiras destinadas ao consumo e venda internos, beneficiamento de pescado, recursos minerais, ao turismo, agricultura, piscicultura, matérias-primas agrícolas ou florestais, estocagem para exportação, para construção e reparos navais e para interação como bagagem acompanhada
Máquinas e equipamentos (redução II, isenção IPI imp)		Dec-lei 2.434/88; Lei 8.032/90	-empresas de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica
Máquinas e equipamentos (bens de capital) (isenção IPI imp.)		MP 1508-21/97	
Componentes de Aeronaves e Embarcações (redução II, redução 80% IPI imp.)	Secretaria da Receita Federal/MF Ministério dos Transportes	Dec-lei 2.433/88; Dec 96.760/88; Lei 8.032/90; Lei 8.402/92	Partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações
Lojas Francas (isenção II, IPI imp e AFRMM)	Secretaria da Receita Federal/ MF	Dec-lei 1.455/76; Dec-lei 2.120/84; Lei 8.032/90; Lei 8.402/92; Port MF 168/93; IN SRF 23/95	Mercadorias estrangeiras adquiridas por passageiros de viagens internacionais até o limite de US\$ 500,00
Mineração (*) (isenção II e IPI imp.)	Ministério de Minas e Energia Secretaria da Receita Federal/MF	Dec-lei 1.287/73; Lei 8.032/90	Máquinas, equipamentos, aparelhos ou instrumentos, partes e peças, acessórios, ferramentas e utensílios sem similar nacional
Objetos de Arte (isenção II)	Secretaria da Receita Federal/MF Ministério da Cultura	Lei 8.961/94	Objetos de arte recebidos em doação, por museus instituídos e mantidos
Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente (dedução do IRPF devido; dedução do IRPJ devido)	Secretaria da Receita Federal / MF	Lei 8.069/90; /Lei 8.242/91; Lei 8.383/91; Lei 9.250/95	- pessoas físicas e jurídicas : dedução do total de doações feitas aos Fundos de Direitos da Criança e do Adolescente (limitada a 1% do imposto devido)

continuação

Benefícios	Órgão Administrador Vinculação Ministerial	Legislação Aplicável	Beneficiário
Material Promocional (isenção II; isenção IPI imp.)	Secretaria da Receita Federal/MF	Lei 8.383/91; Port MF 137/95	Mercadorias destinadas a consumo no recinto de feiras, congressos, exposições internacionais e eventos assemelhados
Itaipu Binacional (isenção II e IPI)	Secretaria da Receita Federal/MF	Dec-lei 1.450/76	Bens, sem similar nacional, importados pelos contratantes da Itaipu Binacional, comprovada a destinação para projetos de aproveitamento hidrelétrico dos recursos hídricos do Rio Paraná.
Rendimentos isentos e não tributáveis (IRPJ)	Secretaria da Receita Federal/ MF		-parcela isenta atividade rural; parcela isenta de rendimentos de ausentes no exterior; lucro na venda de bens e/ou direitos de pequeno valor ou único imóvel e valor de redução do ganho de capital; rendimentos de caderneta de poupança
Deduções do Rendimento Tributável: - Dependentes -Despesas médicas -Despesas com instrução (dedução do IRPF devido)	Secretaria da Receita Federal/ MF	Lei 8.242/91; Lei 8.383/91 e Lei 9.250/95	- pessoa física
Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa e a Entidades Cíveis sem fins Lucrativos (abatimento do IRPJ e CSLL como despesa operacional)	Secretaria da Receita Federal/ MF	Lei 9.249/95	-pessoa jurídica doadora
Construção Naval (*) (isenção IPI o.i.)	Secretaria da Receita Federal / MF Ministério dos Transportes	Dec-lei 2.433/88; Dec-lei 2.451/88; Lei 8.402/92	- matérias-primas e produtos na industrialização de embarcações, exceto as recreativas e as desportivas
Microeletrônica (*) (redução 80% IPI o.i.)		Dec 92.187/85; Lei 8.248/91	- aquisição de insumos ou produtos intermediários ; venda de produtos fabricados no País

(*) benefício revogado, observado o direito adquirido

GLOSSÁRIO:

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

II - Imposto de Importação.

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados.

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física.

IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte.

CSLL - Contribuição Sobre o Lucro Líquido.

AFRMM - Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante.

IOF - Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários.

SUDENE - Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste.

SUDAM - Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia.

SUFRAMA - Superintendência da Zona Franca de Manaus.

GERES - Grupo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo.

BNDES - Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo.

BASA - Banco da Amazônia S.A.

BNB - Banco do Nordeste.

CNPq - Conselho Nacional de Pesquisa Científica.

SEPIN - Secretaria de Política de Informática.

INDESP - Instituto de Desenvolvimento do Esporte.

SRF - Secretaria da Receita Federal.

FINOR - Fundo de Desenvolvimento do Nordeste.

FINAM - Fundo de Desenvolvimento da Amazônia.

FUNRES - Fundo de Recuperação do Estado do Espírito Santo.

XI - CONSIDERAÇÕES ACERCA DA IMPORTÂNCIA DA PROPOSTA PARA ELABORAÇÃO DE ORÇAMENTO ESPECÍFICO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS, EXTRAÍDAS DO TRABALHO DE LUIS ARRUDA VILLELA, PUBLICADO PELO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS

Incentivos e benefícios fiscais são amplamente utilizados como instrumento de política econômica em praticamente todos os países capitalistas, embora em muitos deles, especialmente nos menos desenvolvidos, não sejam dispensadas maiores atenções ao custo financeiro que representam. A preocupação com esta questão tornou-se evidente apenas no final da década de 60, quando surge na literatura econômica o conceito de *tax expenditures*, ou seja, de gastos tributários.

A análise desses gastos constitui uma forma de abordagem à questão dos incentivos e benefícios fiscais, pela qual se consideram as renúncias de arrecadação tributária como gastos governamentais, que devem ser quantificados e controlados, tais quais as despesas orçamentárias.

Para tornar transparentes os subsídios concedidos por meio do sistema tributário, quantificá-los e identificar propósitos e beneficiários, é fundamental a elaboração de um orçamento de gastos tributários. Este instrumento dimensiona as perdas de arrecadação decorrente de favores fiscais, classificando-as por impostos, finalidade de política e beneficiários, de forma semelhante ao orçamento fiscal clássico. Este é adotado na maioria dos países membros da OCDE, sendo que em vários deles a sua apresentação, discussão e votação parlamentar é obrigatória.

No Brasil, a preocupação com a transparência das contas públicas vem aumentando nos últimos anos, tendo resultado em um orçamento fiscal mais abrangente e na criação do orçamento das empresas estatais e, mais recentemente, em decorrência de disposições constitucionais, no estabelecimento de um orçamento da seguridade social e de “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenção, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (art. 165, § 6º).

Uma das grandes dificuldades que surge em um processo de elaboração de um orçamento de gastos tributários é a correta identificação daqueles vários dispositivos legais existentes, que acarretam menores níveis de arrecadação tributária que, de fato, objetivam prestar algum tipo de subsídio ao contribuinte.

XI.a - O SURGIMENTO DO CONCEITO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS

O conceito de gasto tributário foi utilizado pela primeira vez pelo então Secretário Assistente para Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, Prof. Stanley Surrey, no ano de 1967. Num discurso, Surrey observou que os dispositivos existentes no imposto de renda que continham deduções, isenções e outros benefícios fiscais constituíam, na verdade, uma forma de se prover assistência financeira governamental. Ele observou também que essas provisões não faziam

parte da estrutura própria do imposto de renda, constituindo muito mais gastos do governo realizados por meio do sistema tributário. Como em seus propósitos eles se assemelhavam aos gastos orçamentários do governo, mas eram realizados por intermédio da redução na carga tributária e não através de um desembolso direto, ele os chamou de gastos tributários.

Gasto tributário constitui expressão superior a subsídio tributário porque nos mostra que, antes de tudo, constitui gasto do governo com a particularidade de ter sido realizado por intermédio do sistema tributário. Essa dimensão do problema, esta forma de ver os benefícios fiscais como gasto comparáveis aos outros realizados explicitamente e constantes do orçamento, é que constitui novidade. Benefícios fiscais, sejam estes realizados por meio de reduções, deduções ou isenções, existem há muito tempo, mas raramente são encarados como forma velada de gasto do governo e, por isso, o controle sobre o volume e os beneficiários destes gastos é raramente feito.

A análise dos gastos tributários constitui uma nova abordagem à questão dos incentivos e benefícios fiscais tendo em vista a sua quantificação e controle, tal qual as despesas orçamentárias.

O Brasil tem sido pródigo, especialmente nas últimas décadas, no uso de incentivos e benefícios fiscais. Essas medidas de renúncia à arrecadação tributária têm várias finalidades, entre as quais se destacam a promoção do desenvolvimento regional e de alguns setores econômicos (turismo, pesca, reflorestamento), do mercado de capitais e de certos ativos financeiros (cadernetas de poupança), das exportações e de vários tipos de investimento. Buscam também apoiar a pequena e média empresa, além de implementar várias medidas de cunho social.

Apesar de em seus propósitos serem essas renúncias, em princípio, justificáveis do ponto de vista econômico e social, a sua proliferação, a não quantificação dos valores envolvidos, a falta de compatibilização de seus diversos objetivos e a inadequação dos mecanismos de controle têm gerado disfunções e inoperâncias na alocação de recursos públicos.

Empreender uma análise dos gastos tributários significa introduzir um novo enfoque ao sistema tributário e ao processo de orçamentação e controle do gasto público. Quando os dispositivos legais dispersos na legislação tributária e que acarretam renúncia à arrecadação tributária passarem a ser destacados e organizados segundo os impostos envolvidos, os objetivos perseguidos e os potenciais beneficiários, um importante passo terá sido dado. Esta lista organizada de gastos tributários, quando acompanhada de estimativas da perda de arrecadação corresponde a cada dispositivo legal, é chamada de orçamento de gastos tributários. Trata-se de um importante instrumento que propicia maior transparência e racionalidade no uso de recursos públicos.

Os Estados Unidos, em 1968, foram o primeiro país a publicar um orçamento de gastos tributários detalhado, embora a Alemanha Federal e a Espanha já dispusessem nesta época de formas rudimentares deste orçamento. Em 1974, um ato do congresso norte-americano tornou o orçamento de gastos tributários uma parte inte-

grante do processo legislativo de aprovação orçamentária, de tal forma que, desde então, todo ano este é apresentado pelo executivo como um anexo ao orçamento fiscal para apreciação e aprovação parlamentar.

Este conceito fiscal foi além das fronteiras dos Estados Unidos, tendo sido amplamente discutido no congresso da International Fiscal Association – IFA, realizado em Jerusalém em 1976. A partir de então, o conceito de gasto tributário, praticamente restrito aos Estados Unidos, passa a ser foco de atenção de técnicos e autoridades de vários países.

Assim, outros países desenvolvidos rapidamente passaram também a elaborar orçamentos de gastos tributários, como o Canadá, a França e o Reino Unido. A Austrália, a Áustria, a Irlanda e a Suécia vêm, em anos mais recentes, elaborando suas listas de gastos tributários e estimando a correspondente perda fiscal.

Enquanto o conceito de gastos tributários vem sendo difundido e aplicado nos países mais desenvolvidos, esta abordagem não foi ainda adotada em países em desenvolvimento. É preocupante o fato de os países em vias de desenvolvimento se utilizarem amplamente de incentivos fiscais como instrumento de política econômica com pouco ou nenhum controle.

XI.b - DIFICULDADES TÉCNICAS NA AVALIAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

A análise de gasto tributário parte do princípio de que qualquer tributo é normalmente composto de duas partes. A primeira e mais extensa engloba todos os dispositivos legais que constituem a estrutura normativa do imposto. Estes são indispensáveis à implementação do imposto em si, visto dizerem respeito à definição do fato gerador, à determinação do sujeito passivo, à incidência temporal do tributo, à estrutura das alíquotas, ao níveis de isenção e às condições de pagamento. Referem-se, também, à jurisdição tributária e aos aspectos administrativos do imposto, como a todas as obrigações acessórias do contribuinte, necessárias ao controle e à fiscalização.

A segunda parte é composta de disposições especiais que representam um desvio da estrutura normativa, e cujo propósito é atingir alguns objetivos não tributários do governo. Estes desvios ou disposições especiais existem em todo sistema tributário, tendo por objetivo estimular determinado comportamento do contribuinte (exportações, poupança, investimentos em certas regiões, setores ou ativos financeiros, etc), ou então proporcionar alívio financeiro a determinados grupos sociais carentes (alimentação do trabalhador, benefícios aos aposentados, pensionistas e idosos, por exemplo).

A análise de gastos tributários parte do ponto de vista de que estas disposições especiais representam uma forma de gasto público alternativo ao gasto orçamentário direto. É como se o imposto normal (ou normativo) fosse cobrado de um determinado contribuinte e depois o governo concedesse a este mesmo indivíduo uma doação ou empréstimo. Os gastos tributários ou benefícios concedidos através de disposições especiais, que representam desvio da norma tributária, podem ter o mesmo efeito de uma doação – quando o contribuinte tem uma parte ou todo o seu

imposto a pagar perdoado – ou ainda um empréstimo – quando a este é permitido um prazo especial para recolher o tributo aos cofres públicos.

Para se identificar estas disposições especiais é necessário, antes de mais nada, determinar a estrutura normal ou normativa do imposto. Ocorre, contudo, que um sistema tributário é consequência de diversos fatores econômicos, sociais, políticos e culturais. Isto, de alguma forma, dificulta o estabelecimento da estrutura normativa de um imposto, visto que em cada sociedade, em cada país, um tributo como o imposto de renda, em função da diversidade de fatores históricos, pode ter diferenças ou peculiaridades. Não existe, portanto, uma estrutura normativa do imposto de renda pessoal, ou do imposto sobre o valor adicionado que seja igual em todo o mundo. Entretanto, é possível determinar-se, sem grandes dificuldades e dentro de um razoável consenso, qual a estrutura normativa do Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF ou do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM, e assim, por exclusão, apontar as disposições especiais ou desvios de norma que geram gastos tributários.

Para facilitar a tarefa de identificação da estrutura normativa na legislação tributária e diferenciar a mesma da estrutura das disposições especiais, o Prof. Paulo McDaniel estabeleceu um roteiro composto de seis perguntas. Todo dispositivo legal que faz parte da estrutura normativa deve atender a, pelo menos, uma delas:

O dispositivo é necessário à determinação do fato gerador do tributo, normativamente definido, de acordo com a natureza fundamental do tributo?

O dispositivo é parte da estrutura de alíquotas genericamente aplicada?

O dispositivo é necessário à definição do sujeito passivo do imposto?

O dispositivo é necessário para assegurar que o imposto seja determinado dentro de um período de tempo previamente selecionado?

O dispositivo é necessário para implementar o imposto em transações internacionais?

O dispositivo é necessário para administrar o imposto?

Com base nas respostas a estas perguntas, e com um mínimo de boa vontade e bom senso é possível verificar cada um dos dispositivos legais existentes na legislação de um imposto e determinar se fazem parte da estrutura normativa (no caso de alguma resposta afirmativa) ou constituem disposições especiais, introduzidas na legislação com objetivo extrafiscal.

XI.c - A DETERMINAÇÃO DOS IMPOSTOS ENVOLVIDOS

Tendo por base a experiência dos países mais desenvolvidos, verifica-se que a análise de gastos tributários é aplicada apenas a impostos globais.

Nos Estados Unidos, o orçamento de gastos tributários envolve apenas o imposto de renda sobre pessoas físicas e empresas. No Canadá, além do imposto de renda, também se aplica à tributação sobre vendas (sales and excise tax), e na França também sobre o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA. Tem sido aplicado também em impostos sobre a riqueza, seja ele sobre o patrimônio líquido ou sobre a transferência de propriedade.

Nenhum país aplicou a análise de gastos tributários no caso de imposto sobre a propriedade imobiliária, embora este tributo seja considerado de caráter global. Entretanto, em praticamente todo o mundo este tipo de imposto é de competência dos governos locais. Torna-se muito difícil, portanto, agregar informações dispersas para montar um quadro para o país como um todo. Por isto, os países que adotaram a análise de gastos tributários o fazem para os impostos de competência do governo central, o que não impediu que no Canadá se elaborassem orçamento de gastos tributários em nível de província, o mesmo ocorrendo em alguns estados dos Estados Unidos como a Califórnia.

A análise de gastos tributários é aplicável a impostos sobre transações, seja do tipo “sales tax”, sobre o valor adicionado ou incidente sobre produtores, atacadistas ou varejistas, desde que seja global. Impostos seletivos, de uma maneira geral, não permitem a aplicação do conceito de gastos tributários, visto ser muito difícil determinar a sua estrutura normativa. Cada produto ou categoria de produto é tributado de forma singular. Nesta circunstância é difícil determinar se existe ou não o propósito de estimular ou apenas favorecer alguém.

É o caso dos impostos sobre importação e exportação, que têm um caráter muito específico, diferenciam produtos de forma bastante acentuada e, no caso de países como o Brasil, mudam de alíquotas que não permite, com facilidade, que se determine se há o propósito de beneficiar alguém. Nenhum dos países desenvolvidos que adotam a análise de gastos tributários aplica o conceito a este tipo de imposto.

Quando ao IPI, sua exoneração nas exportações não deve ser considerada como renúncia, em decorrência do consenso entre os estudiosos de gastos tributários que não se deve “exportar impostos internos”, sendo esta exoneração uma praxe, uma norma, não representando gasto tributário.

É claro que, quando uma legislação que procura estimular o desenvolvimento regional, como é o caso da zona Franca de Manaus, exonera de II e IPI as mercadorias que lá ingressam, existe sem dúvida um gasto tributário. O governo está, por via indireta, subsidiando as indústrias instaladas na Amazônia Ocidental, dando-lhes maior capacidade de competir com aquelas das demais regiões do país.

XL.d - O PROCESSO DE CLASSIFICAÇÃO

Os diversos itens existentes na legislação tributária que representam gastos tributários devem ser listados e organizados de forma a proporcionar um instrumento de avaliação crítica não apenas do sistema tributário, mas também, e principalmente, do gasto público.

O orçamento de gastos tributários, que é esta lista com as respectivas estimativas de perda de arrecadação, pode ser organizado de diferentes maneiras. A adotada por quase todos os países que elaboram orçamentos de gastos tributários é classificando-os por função do gasto, da maneira mais próxima possível da adotada no orçamento fiscal, identificando também o imposto por meio do qual ele é realizado. Assim procedendo, permite uma leitura paralela dos dois orçamentos. Durante o processo de discussão e aprovação parlamentar, fica mais transparente quanto o governo tenciona gastar em uma função (educação, por exemplo) alocando recursos orçamentários e de subsídios tributários.

Os Estados Unidos elaboram um orçamento de gastos tributários muito detalhado, mas que engloba apenas o imposto de renda sobre pessoas e empresas, classificando estes gastos apenas por função. No caso da França, estes são classificados pela natureza do imposto, por categoria de beneficiário e por objetivos.

A classificação dos gastos públicos, sejam despesas diretas ou gastos tributários, por função orçamentária, permite a montagem de um quadro geral com informações completas sobre as reais prioridades governamentais.

Por outro lado, a organização do orçamento de gastos tributários por objetivos de política permite uma avaliação mais precisa dos instrumentos e do custo de determinadas ações governamentais, que normalmente estão camufladas no meio da legislação tributária. No caso do Brasil, sendo os gastos tributários classificados desta forma, caso venham a ser quantificados, mostrarão quanto o governo aloca de recursos, por meio do sistema tributário, a objetivos como o desenvolvimento regional, desenvolvimento setorial, exportações, agropecuária, pequenas e médias empresas, etc.

Trata-se, sem dúvida, de uma informação essencial que, juntamente com aquelas relativas aos benefícios obtidos, permite a avaliação e, possivelmente, a reorientação de importantes e onerosas políticas econômicas e sociais empreendidas, tomando por base o sistema tributário.

XI.e - O PROCESSO DE ESTIMAÇÃO

Uma vez elaborada a lista de gastos tributários, devem ser realizadas estimativas da perda de arrecadação resultante de cada item. Não se trata de uma tarefa fácil, mas que não é impossível, tendo em vista a experiência de outros países. As estimativas podem ser mais ou menos precisas, tal qual ocorre na elaboração do orçamento fiscal.

Em qualquer país, quando se pretende fazer alterações na legislação tributária – e no Brasil os “pacotes tributários” foram freqüentes em um passado recente – estimativas das perdas ou dos ganhos a serem obtidos são de alguma forma elaboradas. A mesma sistemática deve ser adotada no caso da quantificação dos gastos tributários. O importante é que com a prática obtida com a experiência, estas estimativas cada vez serão mais precisas.

Este processo de estimação dos gastos tributários necessariamente está baseado em uma visão estática da situação econômica. Ela não pode levar em consideração mudanças nas condições econômicas ocorridas em função dos próprios gastos tributários. Trata-se, portanto, de estimativas de “primeira ordem”, onde se considera a situação presente com os benefícios fiscais e a arrecadação adicional que seria gerada caso fossem eliminados. Em uma estimativa de “segunda ordem”, que não é adotada por nenhum país, se questionaria se o nível de atividade econômica e geração de imposto seria o mesmo caso o benefício fiscal fosse retirado. Este tipo de estimativa levaria a especulações complicadas sobre o comportamento do contribuinte, o que inviabiliza a sua adoção.

Existem três processos por meio dos quais os gastos tributários podem ser estimados. São eles o de perda de arrecadação, o de ganho de renda e o de equivalência em gastos diretos. O primeiro corresponde ao valor da perda de arrecadação para os cofres públicos, que resulta da concessão de um benefício ou incentivos fiscal.

Trata-se de uma medida “ex-post” do custo de uma concessão fiscal, baseada na legislação vigente e na mesma legislação, sem a existência do benefício.

O processo de ganho de renda procura medir o aumento na arrecadação que poderia proporcionar a extinção de um gasto tributário em particular. Para se obter uma estimativa apurada por este método, seria necessário, em princípio, que os efeitos de “segunda ordem” ou comportamentais sejam considerados. Os efeitos comportamentais do contribuinte são consequência de mudanças de atitude que resultam da própria concessão dos incentivos e benefícios fiscais que podem, inclusive, modificar a sua renda tributável. Também a eliminação de gastos tributários pode afetar a atividade econômica, refletindo-se sobre a arrecadação tributária. Além disso, deve-se mencionar o efeito interativo entre impostos pelo qual um incentivo fiscal aplicado para um tributo pode afetar a arrecadação de outro. Estímulos dados para incentivar a poupança, quando eliminados, podem resultar em aumento na arrecadação de impostos sobre vendas, por exemplo.

O terceiro processo procura estimar o volume de gastos públicos diretos que seriam necessários para alcançar o mesmo nível de benefícios proporcionado por um gasto tributário que se pretende substituir. Este processo de estimação tem sido utilizado somente pelos Estados Unidos, a partir de 1983.

Entre os países da OCDE que estimam seus gastos tributários, o método de ganho de renda é utilizado apenas pela França e Espanha. Os Estados Unidos utilizam um misto de perda de arrecadação e equivalência em gastos diretos, e a Austrália, os métodos de perda de arrecadação e ganho de renda em conjunto. Os outros sete países utilizam o processo de perda de arrecadação apenas.

Deve-se mencionar que qualquer que seja o processo de estimação adotado, os valores dos diversos itens de gastos tributários caso venham a ser somados não proporcionarão um total que seja significativo. O impacto da eliminação de um conjunto de gastos tributários é diferente da soma dos impactos individuais do cancelamento de cada um deles. Isto ocorre devido a uma série de fatores como a progressividade de alguns tributos e a complementaridade entre diversos impostos. A eliminação de um benefício fiscal, no âmbito de um imposto de renda pessoal e progressivo, pode levar o contribuinte a uma faixa de alíquota marginal mais elevada e, assim, fazer com que o valor de outros benefícios que permaneçam seja aumentado. O ganho com a eliminação de um incentivo à poupança pode ser aumentado com um maior nível de consumo e a consequente elevação da arrecadação de impostos sobre vendas. Portanto, note-se que é possível, em um orçamento de gastos tributários, estimar-se cada um de seus itens mas o seu total pode não ser muito significativo. Dos 10 países da OCDE que elaboram orçamentos de gastos tributários, apenas quatro agregam as estimativas dos mesmos, sendo que dois deles de forma parcial por áreas ou setores.

XLf - A INTEGRAÇÃO DO ORÇAMENTO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Com os gastos tributários identificados, classificados por função e estimados, o passo subsequente deve ser a sua integração ao processo orçamentário. Com

isto, os subsídios tributários passam a ser submetidos ao legislativo para discussão e votação parlamentar da mesma forma que o orçamento fiscal, ficando este importante segmento do gasto público, correspondente a privilégios e benefícios fiscais, sob controle da sociedade.

Os 10 países da OCDE que elaboram orçamentos de gastos tributários, (Áustria, Austrália, Canadá, Alemanha, Irlanda, Portugal, Espanha, Reino Unido e EUA), os submetem a escrutínio parlamentar.

No Brasil, embora não exista ainda um orçamento de gastos tributários, já se percebeu a necessidade de se identificar e quantificar os subsídios tributários. Assim é que o § 6º do artigo 165 da CF/88 estabelece 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.

É importante notar que mesmo que o legislativo não viesse a ter um papel importante na supervisão do gasto público, o estabelecimento de um orçamento de gastos tributários ainda assim teria um papel fundamental do ponto de vista da política orçamentária e tributária. Ao executivo, as informações que ele pode proporcionar são importantes na revisão da política tributária, na recuperação da carga tributária sem elevação de alíquotas, no controle e compatibilização das políticas de gasto público que, por vezes, se dão de forma direta e em outras por meio de renúncia à arrecadação tributária. O governo, independentemente do processo legislativo, precisa saber mais a respeito de seus programas assistenciais e sobre como seus recursos são alocados.

No Canadá um inovador sistema de gerenciamento fiscal chamado de envelope system foi adotado, integrando os gastos tributários no processo de controle global do gasto público. Este sistema surgiu da constatação de que tanto o número quanto o valor da perda de arrecadação proporcionada pelos gastos tributários estavam crescendo rapidamente, e rivalizando com os gastos diretos. Verificou-se que o período em que os gastos tributários mais cresciam era, paradoxalmente, o mesmo em que os esforços para controle dos gastos diretos eram mais intensos. Com as restrições orçamentárias diretas, os próprios ministros responsáveis por alguns programas governamentais, juntamente com grupos de interesse, apoiavam a concessão de novos benefícios fiscais como forma de contornar as crescentes restrições impostas no orçamento fiscal. O Ministro das Finanças ficava em uma posição solitária e desconfortável de tentar preservar o sistema tributário com uma forma eficiente e justa de obter recursos para o financiamento do governo.

Com a integração dos dois orçamentos houve uma disciplina no uso direto e indireto de recursos públicos. Embora o “sistema envelope” envolva alguns elementos peculiares ao caso canadense, em essência ele estabelece um montante global de gastos por ministério que inclui também os gastos tributários. Se um novo programa de subsídio tributário for criado ou algum antigo for aumentado, a perda de arrecadação resultante será subtraída do montante de recursos para gastos diretos até então disponível. Por outro lado, se um programa de gastos tributários for abandonado, os recursos tributários arrecadados a mais serão alocados ao departamento encarregado dos gastos diretos.

XI.g - O USO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Nos países desenvolvidos em que se elaboram orçamentos de gastos tributários verifica-se uma grande variedade de itens que beneficiam um amplo espectro de setores, áreas e grupos sociais. Isto ocorre porque os gastos tributários são geralmente vistos como um instrumento adequado à imagem de neutralidade governamental e forte dependência das iniciativas do setor privado. Os gastos assistenciais diretos são vistos como uma forma de interferência nas atividades econômicas e sociais privadas, normalmente preservadas nas economias capitalistas desenvolvidas.

Este ponto de vista é na verdade ilusório, visto que os gastos tributários estão longe de ser neutros - são essencialmente discricionários - e só induzem o setor privado a determinados comportamentos pois transferem recursos públicos para tal fim.

Os governos dos países em desenvolvimento são normalmente mais intervencionistas e, em tese, portanto, mais inclinados ao uso de medidas assistenciais diretas do que gastos tributários. O uso de subsídios tributários nestes países, embora por vezes intenso, está geralmente limitado a poucos setores como o industrial e exportador. Como estes segmentos freqüentemente são dominados por grandes grupos econômicos ou empresas multinacionais, os subsídios tributários constituem um fórmula politicamente mais palatável de auxílio governamental.

Quanto aos gastos tributários assistenciais de cunho social, normalmente são pouco ou mal utilizados nos países em desenvolvimento. Um importante motivo para isto reside na própria fragilidade dos sistemas tributários. Para que um gasto tributário seja atrativo e, portanto, eficaz ele deve afetar significativamente o “status” do contribuinte alvo. Quando grande número de contribuintes que se pretende beneficiar está situado abaixo do nível de isenção, no caso do imposto de renda pessoal, a eficácia deste instrumento será anulada pois o status destes contribuintes não será alterado, uma vez que a maioria já não paga o imposto.

No caso do Brasil, isto fica evidente no caso dos abatimentos da renda bruta, como o permitido para os maiores de 65 anos. Apenas uma ínfima parcela dos brasileiros acima desta idade são contribuintes do imposto de renda e se beneficiam deste gasto tributário.

Além disso, em países em desenvolvimento como o Brasil, o cumprimento da obrigação tributária é por vezes tão baixo que os gastos tributários têm muito pouco efeito no sentido de modificar o “status tributário” dos contribuintes-alvo do benefício. A evasão e a sonegação podem ser competidores fortes dos gastos tributários.

É necessário, antes de mais nada, um sistema tributário global, eficaz e rigoroso para que os gastos tributários também tenham a possibilidade de ser efetivos.

XI.h - CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Existem diferentes formas de se controlar os subsídios tributários. O próprio fato de existir um orçamento de gastos tributários, e este ser submetido ao escrutínio parlamentar já constitui uma barreira à criação e expansão irresponsável destes benefícios.

Em um país com estrutura federativa, onde existe a co-participação da receita tributária entre diferentes níveis de governo, esta questão é particularmente séria. No Brasil, impostos federais como o IR e o IPI têm sua receita partilhada como os demais governos subnacionais por intermédio do FPE - Fundo de Participação dos Estados e do FPM - Fundo de Participação dos Municípios. Quando a União resolve conceder um incentivo fiscal por meio destes dois impostos, estará abrindo mão de uma receita que em parte não lhe pertence, mas aos estados e municípios.

No caso de se adotar a sistemática de aprovação parlamentar do orçamento de gastos tributários, os representantes dos estados e de alguns municípios no Congresso terão a possibilidade de avaliar quanto suas regiões perderão na partilha de impostos federais. Somente estarão inclinados a aprovar os incentivos fiscais se comprovadamente seus benefícios forem superiores à perda fiscal.

Quando do processo de aprovação dos orçamentos fiscais e de gastos tributários os parlamentares perceberem que, por vezes, programas prioritários do ponto de vista econômico e social não dispõem de verbas suficientes, mas outros não tão importantes recebem, através de renúncias tributárias, volumes consideráveis de recursos públicos, as atenções se voltarão para os gastos tributários. As prioridades governamentais passarão a ser ordenadas de forma mais coerente e, provavelmente, a maioria dos incentivos e benefícios fiscais passará a ser concedida por prazos certos e relativamente curtos, sendo cada vez mais monitorados pelo Congresso.

O extremo em termos de controle dos gastos tributários seria a sua eliminação total. É difícil conceber que qualquer país possa a qualquer momento deixar de se utilizar dos gastos tributários como um todo, uma vez que isto envolveria um grande risco para a credibilidade e a estabilidade nacional. Mudanças bruscas na legislação tributária poderiam levar os grandes investidores a se sentirem apenados e a fuga de capitais seria apenas um dos efeitos a se esperar. Além do mais, em alguns casos pode ser realmente desejável o uso de gastos tributários, quando as vantagens são nitidamente superiores às desvantagens e os custos menores que os benefícios. Isto não deve significar, contudo, falta de controle, fiscalização e quantificação dos benefícios fiscais.

Outra forma de se controlar os gastos tributários é por intermédio do estabelecimento de limites ao montante global das perdas de arrecadação. Este teto de renúncia pode ser fixado com base num valor histórico observado, como uma percentagem da arrecadação prevista ou, como seria mais lógico, atribuindo-se um valor que para determinada finalidade se julga o montante necessário. Deve-se observar que esta tarefa de limitar de forma apropriada os montantes para cada gasto tributário não é fácil, e mesmo países como os Estados Unidos, com prática no controle e avaliação dos gastos tributários, têm encontrado dificuldades.

Talvez a forma mais abrangente e lógica de controle dos gastos tributários seja o “sistema envelope” adotado no Canadá e mencionado anteriormente. Ocorre uma integração completa entre orçamento fiscal e o de gastos tributários e as áreas-fim do governo são responsáveis pelo manejo das duas dotações.

XI.i - APERFEIÇOAMENTO DAS POLÍTICAS ORÇAMENTÁRIA E TRIBUTÁRIA

A análise de gastos tributários introduz uma nova forma de se visualizar os programas de ação governamental. De uma maneira geral, sabe-se muito pouco sobre os gastos públicos executados por intermédio do sistema tributário, o que freqüentemente resulta em má alocação de recursos e desperdícios.

Uma vez que o governo venha a conhecer mais sobre os seus programas de gastos diretos e tributários, uma reforma em sua política de benefícios e incentivos fiscais pode vir a ocorrer. Certos gastos tributários podem ser eliminados ou pelo menos reconsiderados, possivelmente substituídos, por formas mais efetivas e menos dispendiosas de auxílio, como subsídios ou investimentos públicos diretos.

A análise de gastos tributários, ao explicitar e quantificar um importante segmento dos gastos públicos, permite que se questione se efetivamente existe o desejo de se assistir financeiramente determinado setor e, caso positivo, em que montante. Pode-se questionar se um programa está funcionando bem, como os seus custos se comparam com os benefícios esperados, ou ainda, se está atingindo seus objetivos, que aliás, devem ser claramente delimitados. Pode-se questionar quem efetivamente está se beneficiando daquele programa ou se a assistência financeira proporcionada é suficiente ou não.

Outro importante uso da análise de gastos tributários pode dar-se quando de uma revisão ou reforma tributária. Geralmente um sistema tributário é visto como uma estrutura unitária, mas a análise de gastos tributários mostra que este é, na verdade, composto de duas estruturas complexas e interligadas. Uma diz respeito à parte normativa do imposto e a outra, procura promover uma política de assistência financeira governamental.

A finalidade de qualquer imposto deve ser a de proporcionar recursos para o financiamento do Estado da forma mais eficiente e eficaz possível dentro de padrões coerentes de equidade. Já as reformas tributárias, são geralmente executadas com o objetivo de aumentar a arrecadação e/ou melhorar a equidade do imposto, ou ainda, simplificar a sua administração. Neste sentido, a revisão dos gastos tributários existentes na legislação fiscal deve necessariamente fazer parte de qualquer reforma tributária, visto que tornam a legislação complexa, diminuem a arrecadação e afetam a isonomia entre contribuintes, trazendo iniquidades ao sistema.

XI.j - PROBLEMAS E DISTORÇÕES CAUSADOS PELO USO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS

É comum se argumentar que os incentivos fiscais estimulam a iniciativa privada a participar de programas sociais. Como os problemas são grandes e diversificados, se defende o uso de incentivos como forma de atrair o setor privado para auxiliar o governo nesta tarefa. Este argumento das carências sociais somente demonstra a necessidade de assistência governamental, sem garantir que, quando esta é canalizada com base no sistema tributário, ela será mais eficiente ou não.

Outro ponto freqüentemente levantado é de que os incentivos fiscais envolvem menos intervenção e controle do governo, o que seria uma grande virtude. Envolveriam menos negociações, supervisão, burocracia e até mesmo corrupção. Na verdade, sabe-se que é possível se estruturarem programas de assistência governamental direta com poucos controles administrativos, de tal forma que não é concedendo auxílio por intermédio do sistema tributário que um programa se torna simples, por uma decisão substantiva de fazê-lo assim. Trata-se da opção de fazer um programa de gasto direto pouco controlado versus um de gastos tributários também pouco controlado. A alegada simplicidade dos incentivos fiscais pode muitas vezes ser ilusória. Para se garantir a eficácia de programas de gastos tributários, evitando desperdícios e fraudes, controles burocráticos são necessários. Quando se elabora um programa assistencial, seja de forma direta ou através de incentivo fiscal, muitas vezes se percebe que são necessárias várias e complexas formas de controle para garantir seu êxito.

No Brasil a experiência com incentivos fiscais tem mostrado que muitas vezes nem mesmo as exigências burocráticas evitam as inoperâncias, desperdícios e fraudes. Programas de incentivos avaliados pela COMIF – Comissão de Avaliação de Incentivos Fiscais mostraram graves distorções, como no caso do FINAM e FINOR agropecuários ou do Fiset reflorestamento.

Ficou evidente, a partir do relatório desta comissão, a falta de compatibilização dos diversos objetivos de política econômica perseguidos com o uso de incentivos fiscais. Foi constatado, por exemplo, que o FINOR e o FINAM agropecuários serviam basicamente para a consolidação de grandes latifúndios. O FINOR agropecuário, que representava então cerca de 20% do total das aplicações deste fundo regional, orientou-se basicamente para as grandes propriedades com superfície média superior a 4.500 hectares, quando a área média dos estabelecimentos agropecuários no Nordeste era, de acordo com o Censo de 1980, de apenas 37 hectares. A maior parte dos projetos beneficiados por incentivos, após anos de apoio governamental, permaneceram na classificação de latifúndios por exploração, não logrando transformar-se em empresa rural. Situação praticamente idêntica ocorria no FINAM agropecuário. Assim o governo, que tem escassez de recursos para implementar uma reforma agrária, gastava indiretamente na consolidação de grandes latifúndios, via incentivos fiscais.

Na área de reflorestamento, inconsistências ainda mais flagrantes na aplicação de recursos públicos foram constatadas. No período 1971/82 foram “incentivados” o plantio de cerca de 8,5 milhões de hectares de florestas artificiais pela aprovação de mais de 8.000 projetos pelo IBDF. Observou-se, todavia, um desmatamento de florestas naturais que, apenas na Amazônia, foi da ordem de 2,7 milhões de hectares anuais, dos quais apenas 200 mil aprovados pelo IBDF. Lamentavelmente, grande projetos agropecuários, a maioria com incentivos fiscais do FINAM, também foram responsáveis pelo desmatamento de áreas extensas na região amazônica.

Entre outros defeitos, os gastos tributários permitem, muitas vezes, ganhos extraordinários (windfall profits) a certos contribuintes para empreender ações que normal e naturalmente já realizavam. A concessão de benefícios fiscais com regras muito amplas permite que esta situação se configure, e empresários que investiriam

em uma determinada região, por lá encontrem algumas vantagens comparativas, por exemplo, passam a fazer jus a um benefício que nem necessitavam. Trata-se de uma forma de desperdício de recursos públicos que ocorre freqüentemente.

Embora sejam utilizados exatamente para alterar o funcionamento do mercado e induzir alguns segmentos de contribuintes a determinada direção, o uso de incentivos fiscais pode inadvertidamente causar distorções indesejáveis na alocação de recursos. As isenções concedidas aos rendimentos de certos ativos financeiros, por exemplo, podem “tumultuar” o mercado, direcionando recursos em excesso para um determinado tipo de papel. Por vezes, benefícios fiscais são concedidos a outras aplicações financeiras para compensar o efeito da ação inicial. Estas medidas corretivas *ad hoc* freqüentemente causam mais confusão ainda, pois certos mercados como o financeiro são muito sensíveis a mudanças nas “regras do jogo”, principalmente quando se tornam freqüentes e, por vezes, poucos lógicas.

Outro efeito indesejável causado pelos gastos tributários é que ao reduzir a base tributária e diminuir a arrecadação, eles obrigam à manutenção da carga tributária nominal em níveis elevados. Como o governo necessita financiar seus gastos, e como a alguns contribuintes é concedido o benefício de pouco ou nada pagar de imposto, os demais são, de alguma forma, convocados a uma contribuição adicional. Assim, aqueles que não são beneficiados por concessões fiscais do governo ainda têm que arcar com os encargos daqueles que foram aquinhoados com gastos tributários, configurando uma situação duplamente injusta. A carga tributária global poderia ser menor e o ônus de financiamento do Estado mais bem distribuído pela sociedade se menos incentivos e benefícios fiscais fossem concedidos. Isto tornaria o sistema tributável mais simples e justo, com um peso mais suportável para todos.

XII - A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL EM ORÇAMENTO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS

Conforme apontado, hoje em dia é grande o número de países que utilizam esse instrumento como um dos meios para se avaliar a alocação dos recursos públicos, sendo que um expressivo número deles o submetem à efetiva aprovação parlamentar, como são os casos dos EUA, Espanha, França, Alemanha, etc. A seguir, é apresentado um resumo da experiência de alguns países nessa área, extraído do trabalho citado no item V, citando como fonte publicação da OCDE (Tax Expenditures – A Review of the Issues and Country Practices).

XII.a - CANADÁ

O Canadá define gastos tributários como desvio de estrutura tributária padrão. Esta é definida como “aquela que não oferece tratamento preferencial a contribuintes com base em características demográficas, fontes ou usos de rendimentos, localização geográfica, ou qualquer outra circunstância especial que se aplique a apenas um ou grupo particular de contribuintes”.

O primeiro orçamento de gastos tributários desse país foi publicado em dezembro de 1979, cobrindo o Imposto de Renda, pessoas jurídicas e físicas, e os impostos sobre vendas (sale and excise taxes).

Os itens de gastos tributários são agrupados nas mesmas categorias de classificação funcional dos gastos diretos contidos no orçamento tradicional e a estimativa da renúncia de receita é efetuada na suposição de que, na ausência do benefício, seja aplicada a norma regular do imposto. Não se capta, provavelmente por óbvias dificuldades metodológicas, efeitos de “segunda ordem”, como, por exemplo, que a eliminação de um benefício poderia induzir um indivíduo a utilizar mais de outro. Ganhos decorrentes da supressão de benefícios (deduções) que levem o contribuinte a ser posicionado em taxas superiores de tributação, devido à progressividade, também são desconsiderados.

Como curiosidade, destaca-se um item de benefício tributário, particularmente estranho ao nosso entendimento, e que representa o maior de todos aqueles constantes do orçamento de gasto tributário canadense. Trata-se da não tributação, como era de se esperar, da renda de aluguel imputada aos contribuintes que residem em sua própria casa.

XII.b - FRANÇA

Publicou o relatório pela primeira vez em 1980, compondo-o como anexo do projeto de lei orçamentária anual enviado ao parlamento.

A preocupação com a matéria teve início em 1972, no âmbito do “Conseil des Impôts”, um fórum de debates de assuntos tributários.

Nesse país considera-se benefício tributário o dispositivo que provoque perda de receita para o Estado e, paralelamente, reduza o ônus tributário do contribuinte, tendo como referência os princípios gerais da legislação tributária.

A lista de benefício é organizada de três formas: a) – de acordo com a classificação funcional do orçamento normal; b) – segundo objetivos de política econômica e social (estímulos a investimentos produtivos, à poupança financeira, etc); e c) – de acordo com categorias de beneficiados (industriais, proprietários rurais, famílias, etc).

Também nesse país considera-se benefício tributário a não tributação da renda imputada de aluguel aos moradores de casa própria.

XII.c - REINO UNIDO

As preocupações com a matéria datam de 1971. Em 1978 o Comitê do Gasto Público da Câmara dos Comuns recomendou que os futuros “white papers” para 1980 incluíssem os benefícios fiscais.

A lista hoje apresentada é extensa, não se constituindo exatamente um orçamento de gastos tributários, eis que inclui itens que não poderiam ser considerados como tal.

Abrange o imposto de renda, o imposto sobre valor adicionado e o imposto sobre a transferência de capital.

Também no Reino Unido chega-se ao extremo de considerar como gasto tributário a não tributação da renda de aluguel imputada aos contribuintes moradores de suas próprias casas.

XII.d - ESTADOS UNIDOS

A primeira utilização do Orçamento de Gastos Tributários nos EUA data de 1968, quando este foi agregado ao orçamento fiscal daquele país. Em 1974, passou-se a exigir, por força de lei, que fosse apresentado um relatório anual juntamente com o projeto de orçamento fiscal.

Atualmente a elaboração do orçamento de gastos tributários é obrigatória, abrangendo o imposto de renda federal sobre pessoas físicas e empresas.

A classificação das modalidades de gastos tributários dá-se por tipo de imposto e por função programática, e a quantificação ou mensuração por meio dos métodos de equivalência de gastos diretos e da perda de arrecadação.

XIII - LIMITAÇÕES LEGAIS E CONSTITUCIONAIS AO USUFRUTO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

A Constituição Federal e dispositivos legais específicos estabelecem restrições à concessão pelo Estado, de benefícios fiscais a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, em situação de inadimplemento com tributos e contribuições previdenciárias.

XIII.a - O § 3º do artigo 195 da CF/88 estabelece que “A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o poder público nem dele receber **benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios**”. (Grifei)

XIII.b - A Lei nº 9.069/95, que dispõe sobre o Plano Real, estabelece em seu artigo 60 que “a concessão ou reconhecimento de qualquer **incentivo ou benefício fiscal**, relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais”. (Grifei).

XIII.c - A Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, que dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), estabelece em seu artigo 27 que “a apresentação do Certificado de Regularidade do FGTS, fornecido pela Caixa Econômica Federal, é obrigatória nas seguintes situações: obtenção de favores, creditícios, isenções, subsídios, auxílios, outorga ou concessão de serviços ou quaisquer outros **benefícios** concedidos por órgão da Administração Federal, Estadual e municipal, salvo quando destinados a saldar débitos com o FGTS”. (Grifei).

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 200 (Lei de Responsabilidade Fiscal), ao disciplinar matéria relativa à renúncia de receita estabelece, no art. 14, que: “A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois

seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

XIV - CONCLUSÃO

Ao concluir este trabalho almejo ter prestado uma pequena contribuição visando à uma melhor inserção do tema renúncia da receita pública, no universo cultural daqueles que se interessam pelo assunto ou que trabalham na área, principalmente os agentes dos órgãos de controle externo e interno da Administração Pública, em todos os níveis de governo. Lançada esta base de informações e dados agregados resultantes de pesquisas próprias e trabalho de compilação de esforços de terceiros, fica a expectativa de outras iniciativas que venham a preencher as lacunas deixadas por este estudo, corrigindo eventuais falhas e expandindo as fronteiras aqui delimitadas.

O objetivo perseguido é o da consagração da concepção da renúncia da receita como uma política pública utilizada pelos diferentes governos como instrumento de prestação de serviços à sociedade, resultante da harmonização de planos e programas nacionais, regionais e setoriais com o Plano Plurianual (na conformidade dos mandamentos constitucionais inculpidos nos artigos 21 inciso IX, 43, 165 § 4º e 174), explicitada nos orçamentos públicos e permanentemente submetida à avaliação de resultados, por meio do controle dos agentes competentes para prestação de contas à Sociedade.