

série
estudos sobre economia do setor público

ESTUDOS SOBRE ECONOMIA DO SETOR PÚBLICO

Nº 3

"A Identificação dos Gastos Tributários
no Brasil"

Luiz Arruda Villela

Outubro de 1989

ESTUDOS SOBRE ECONOMIA DO SETOR PÚBLICO

Nº 3

"A Identificação dos Gastos Tributários
no Brasil"

Luiz Arruda Villela

Outubro de 1989

Tiragem: 100 exemplares

Trabalho concluído em: Maio de 1989

Instituto de Pesquisas do IPEA
Instituto de Planejamento Econômico e Social
Avenida Presidente Antonio Carlos, 51 - 13º/17º andares
20020 Rio de Janeiro RJ

A IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

Luiz Arruda Villela

	<u>Página</u>
1. INTRODUÇÃO	1
2. CONCEITO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS	2
3. A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL	26
4. ASPECTOS BÁSICOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: RESU MO DA ESTRUTURA NORMATIVA	40
5. DESVIOS DA ESTRUTURA NORMATIVA E RENÚNCIAS TRI BUTÁRIAS	59
6. GASTOS TRIBUTÁRIOS SEGUNDO FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA E IMPOSTO	92
7. GASTOS TRIBUTÁRIOS SEGUNDO OBJETIVOS DE POLÍTICA	107
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	119

1. INTRODUÇÃO

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 através 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 decorrentes 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, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia" (art. 165, parágrafo 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.

Este trabalho se propõe a preencher uma lacuna existente na literatura das finanças públicas do Brasil, ao discutir o conceito e apresentar uma metodologia de identificação dos gastos tributários existentes no âmbito dos principais impostos federais. É feito um levantamento bastante amplo, embora possivelmente não exaustivo, dos dispositivos legais que geram gastos tributários no âmbito dos impostos sobre a renda, importações e produtos industrializados, de acordo com a legislação vigente no primeiro trimestre de 1988.

Finalmente, é elaborado o arcabouço de um orçamento de gastos tributários para o Brasil, onde são organizados e listados os diversos itens de gastos tributários identificados, embora não seja feita nenhuma quantificação das renúncias de arrecadação envolvidas.

2. CONCEITO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS

2.1 - 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.¹ Ele observou tam

¹Surrey, S. Pathways to tax reform. Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1973. p. vii.

bém que essas provisões não faziam parte da estrutura própria do imposto de renda, constituindo muito mais gastos do governo realizados através 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 através do sistema tributário.² Esta dimensão do problema, esta forma de ver os benefícios fiscais como gastos comparáveis aos outros realizados explicitamente e constantes do orçamento, é que constitui novidade. Benefícios fiscais, sejam estes realizados através 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.³

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.

²A expressão gastos tributários (tax expenditures) passou a ter, nos últimos anos, um uso tão corrente nos Estados Unidos, Europa e Canadá que a biblioteca do Congresso norte-americano extinguiu de seu serviço de catalogação a expressão tax subsidies e a substituiu por tax expenditures por ser esta mais moderna e abrangente.

³Vale a pena observar que estamos usando a expressão "benefícios fiscais" e não "incentivos fiscais". Os chamados incentivos fiscais constituem, na verdade, um subconjunto do total de transferências implícitas canalizadas através do sistema tributário. Os gastos tributários relacionados a atividades involuntárias dos contribuintes, ou seja, subsídios implícitos com o objetivo de aliviar situações de dificuldades pessoais, certamente não constituem incentivos. Os abatimentos por despesas médicas ou as deduções especiais para os idosos não constituem incentivos fiscais, embora constituam forma de benefícios fiscais. Ninguém fica mais doente ou envelhece mais rápido por causa destes gastos tributários.

O Brasil tem sido pródigo, especialmente nas duas 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 renúncias 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 correspondente 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 integrante 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 foi além das fronteiras dos Estados Unidos, tendo sido amplamente discutido no congresso da International Fiscal Association-IFA realizado em Jerusalém em 1976.⁴ 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.⁵ 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.

No Brasil, os primeiros esforços, ainda que incipientes no sentido de empreender uma análise de gastos tributários, tiveram início em 1981 com uma dissertação de mestrado,⁶ e se aprofundaram alguns anos depois em trabalho realizado pela Coordenação de Atividades Especiais da Secretaria de Receita Federal.⁷

⁴International Fiscal Association, General Report, Tax Incentives as an Instrument for Achievement of Government Goals, LXI Cahiers de Droit Fiscal, 1976.

⁵Maktouf, L. e Surrey, S., Tax Expenditures Analysis and Tax and Budgetary Reform in Less Developed Countries, documento não publicado, Harvard, Cambridge, fevereiro de 1983.

⁶Villela, L. Gastos Tributários e Justiça Fiscal: O Caso do IRPF no Brasil. Dissertação de mestrado, PUC/RJ, 1981.

⁷Renúncias de Arrecadação Tributária Federal no Período 1981 a 1983, Secretaria da Receita Federal, Coordenação de Atividades Especiais, Brasília, outubro de 1984.

2.2 - 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, aos 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.⁸

⁸Os 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 receber o tributo aos cofres públicos.

Para se identificarem 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 Pessoas Físicas - IRPF ou do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM, e assim, por exclusão, apontar as disposições especiais ou desvios da 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. Paul McDaniel⁹ estabeleceu um roteiro composto de seis perguntas. Todo dispositivo legal que faz parte da estrutura normativa deve atender a, pelo menos, uma delas:

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

b) O dispositivo é parte da estrutura de alíquotas genericamente aplicada?

⁹McDaniel, P. e Surrey, S. International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study, Deventer, The Netherlands, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1985.

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

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

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

f) 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 extra-fiscal.

2.3 - 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 lo-

cais. 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 orçamentos de gastos tributários a 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 penalizar 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 de maneira muito freqüente em função de motivos tão diferentes 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.

O estudo realizado pela CAE/SRF¹⁰ sobre renúncias à arrecadação tributária federal incluiu o Imposto de Importação - II e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI em sua análise sem uma avaliação rigorosa, superestimando as perdas de arrecadação. No caso do II, em todos os casos em que as importações eram realizadas com alíquotas efetivas abaixo das nominais, inclusive quando existiam convênios internacionais sobre a matéria, foi con

¹⁰ Renúncias de Arrecadação Tributária Federal, CAE/SRF, op. cit.

siderado como tendo ocorrido uma renúncia. Em muitos casos, certamente, não houve gasto tributário. Quanto ao IPI, sua exoneração nas exportações também foi considerada como renúncia, embora haja um consenso entre os estudiosos de gastos tributários que não se deve "exportar impostos internos", de tal sorte que esta exoneração é 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.

O presente trabalho estudará os gastos tributários no âmbito do IR, IPI e II, e no caso dos dois últimos tributos, por serem seletivos, limitar-se-á aos casos, como o acima mencionado, quando se verifica um tratamento diferenciado em função de motivos fora do escopo dos impostos.

2.4 - 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 através do qual ele é realizado. Assim procedendo, permite uma leitura paralela dos dois orçamentos. Durante o processo de discussão e apro-

vação parlamentar, fica mais transparente quanto o governo tenciona gastar em uma função (educação, por exemplo) através de 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 objetivo.¹¹

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, através 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 através do sistema tributário.

2.5 - O Processo de Estimação

Uma vez elaborada a lista de gastos tributários, devem ser realizadas estimativas da perda de arrecadação resultante de cada

¹¹OCDE, Tax Expenditures - A Review of The Issues and Country Practices, Paris, 1984.

item.¹² 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" são freqüentes - 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.

Em certos casos os formulários de declaração dos impostos terão de ser modificados com a introdução de novos quesitos, da mesma forma que o processamento por computador terá de abranger itens até então ignorados, para compor um quadro das renúncias à arrecadação tributária. A Secretaria da Receita Federal certamente está aparelhada com pessoal qualificado para empreender esta tarefa.

Críticas às estimativas elaboradas certamente surgirão, da mesma forma como existem no caso do orçamento fiscal. O importante é explicitar bem as hipóteses, as variáveis e os parâmetros adotados e aprimorar cada vez mais a base de dados sobre o comportamento passado. Como se trata de um orçamento de gastos tributários e não de um balanço das renúncias verificadas - tarefa que é impossível de ser realizada com precisão - a quantificação realizada sempre corresponderá a estimativas.

Este processo de estimação dos gastos tributários necessariamente está baseado em uma visão estática da situação econômi-

¹²O presente trabalho não se propõe a realizar estimativas de perda de arrecadação, mas tão-somente desenvolver uma análise conceitual dos gastos tributários no Brasil, Identificá-los na legislação de três impostos de competência (IR, IPI e II) e classificá-los por função e objetivo de política.

ca. 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 eliminadas. 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 através 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 incentivo 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 iterativo entre impostos pelo qual um incentivo fiscal aplicado através de 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 benefício 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 permanecem seja aumentado. O ganho com a eliminação de um incentivo à poupança pode ser aumentado com um maior nível de consumo e a conseqüente 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 itemizadas, sendo que dois deles de forma parcial por áreas ou setores.

2.6 - A Integração do Orçamento de Gastos Tributários no Processo Orçamentário

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

sam 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.

Dos 10 países da OCDE que elaboram orçamentos de gastos tributários,¹³ a Áustria, a França, a Alemanha Federal, a Espanha e os Estados Unidos os submetem a escrutínio parlamentar.

No Brasil, embora nem exista ainda um orçamento de gastos tributários, já se percebeu a necessidade de se identificar e quantificar os subsídios tributários. Assim é que desde a Comissão de Tributação, Orçamento e Finanças da Assembléia Nacional Constituinte, até o último projeto de Constituição do Relator, existe um artigo que torna obrigatória a apresentação de um demonstrativo das perdas fiscais decorrentes de benefícios e incentivos fiscais como um anexo do orçamento fiscal a ser submetido anualmente ao Congresso Nacional.

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 através de renúncias 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.

¹³São eles: Áustria, Austrália, Canadá, França, Alemanha Federal, Irlanda, Portugal, Espanha, Reino Unido e Estados Unidos. Ver OCDE, Tax Expenditures - A Review of the Issues and Country Practices, op. cit.

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.

Exemplificando, se um benefício fiscal na área de educação universitária for reduzido ou eliminado, o aumento da arrecadação tributária que deverá ocorrer será destinado ao ensino superior, não havendo perda para o setor, mas apenas a troca de gastos tributários por gastos diretos.

Este sistema elimina a maior parte das reações dos grupos de interesse contra qualquer medida de redução de incentivos e benefícios fiscais, e dá aos órgãos públicos maior flexibilidade na execução de suas políticas.

2.7 - 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 uma 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 ca

so 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.¹⁴

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. Outra situação curiosa ocorre no caso das deduções permitidas na chamada "Cédula G", que é utilizada para apurar a renda obtida da exploração por pessoas físicas da atividade agropecuária. São permitidas deduções especiais a título de investimento incentivos até o montante de 80% da renda calculada, já deduzida das despesas operacionais. Como existe a opção de se tomar como rendimento da cédula apenas 15% do faturamento bruto da atividade, a grande maioria dos contribuintes-agricultores acaba não se utilizando do benefício maior que o estimularia a fazer investimentos modernos em sua propriedade. Apenas os contribuintes mais abastados - que podem ter o seu status significativamente alterado - usam o incentivo fiscal. O montante da renúncia tributária envolvida com a tributação especial da renda agrícola é expressiva mas existem sérias dúvidas sobre a eficácia dos incentivos fiscais.¹⁵

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.

¹⁴O mesmo ocorre com empresas que têm prejuízo ao invés de lucro e organizações isentas como as não lucrativas, que por não pagarem imposto não estão aptas a receber assistência governamental através de gasto tributário.

¹⁵Silva, Lytha Spínola, Complexidade e Ineficiência: A Tributação da Renda Agrícola no Brasil. Dissertação de Mestrado, Universidade de Brasília, 1986.

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.

2.8 - 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 com os demais governos subnacionais através do FPE-Fundo de Participação dos Estados e do FPM-Fundo de Participação dos Municípios. Quando a União resolve conceder um incentivo fiscal através 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 legisla-ção tributária poderiam levar os grandes investidores a se senti-rem penalizados e a fuga de capitais seria apenas um dos efeitos a se esperar. Além do mais, em alguns casos pode ser realmente dese-jável o uso de gastos tributários, quando as vantagens são nitida-mente superiores às desvantagens e os custos menores que os benefi-cios. Isto não deve significar, contudo, falta de controle, fisca-lização e quantificação dos benefícios fiscais.

Outra forma de se controlarem os gastos tributários é atrá-vés do estabelecimento de limites ao montante global das perdas de arrecadação. Este teto de renúncias 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 ob-servar que esta tarefa de limitar de forma apropriada os montantes para cada gasto tributário não é fácil e mesmo países como os Esta-dos Unidos com prática no controle e avaliação dos gastos tributá-rios têm encontrado dificuldades.

Outra forma de limitação dos gastos tributários é equiparar os seus valores às penalidades tributárias. Estas constituem o ou-tro lado da moeda, isto é, correspondem aos casos em que certos segmentos de contribuintes sofrem um tratamento discricionário pa-ra mais, pagando mais imposto do que os demais em circunstâncias semelhantes. Assim, o imposto a mais recolhido de alguns segmentos serviria para compensar as perdas de arrecadação correspondentes aos gastos tributários.

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 o orçamento fiscal e o de gastos tributários e as áreas-fim do governo são responsáveis pelo manejo das duas dotações.

2.9 - Aperfeiçoamento das Políticas Orçamentária e Tributária

A análise de gastos tributários introduz uma nova forma de se visualizarem os programas de ação governamental. De uma maneira geral sabe-se muito pouco sobre os gastos públicos executados através do sistema tributário, o que frequentemente 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 se dar 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.

Uma constatação que a análise de gastos tributários permite que seja feita é a incidência regressiva de benefícios fiscais concedidos através do imposto de renda pessoal por meio de deduções e abatimentos da renda do contribuinte. Como o IRPF é calculado com alíquotas progressivas, qualquer redução de sua base proporciona um ganho crescente para os contribuintes de maior renda. Stanley Surrey, em seu trabalho clássico¹⁶ sobre gastos tributários, mostra que para o ano fiscal de 1971 os subsídios tributários concedidos através de deduções de juros pagos na compra da casa própria nas declarações do imposto de renda nos Estados Unidos foram de US\$ 5,7 bilhões. Ele demonstra que a dedução de US\$ 100 destes juros valia US\$ 70 para os contribuintes mais abastados situados na faixa de alíquota marginal mais elevada. Esta mesma dedução só valia US\$ 14 para o contribuinte da primeira faixa, que era de 14%. Como consequência desta sistemática, a maior parte dos gastos tributários referentes ao auxílio à compra da casa própria era canalizada para os contribuintes mais abastados.

¹⁶Surrey, S., Pathways to Tax Reform, op. cit.

Surrey observa que se o total de gastos com estes subsídios (US\$ 5,7 bilhões em 1971) fosse concedido diretamente pelo governo através dos mesmos critérios dos gastos tributários, isto seria considerado um escândalo. Um casal com renda anual superior a US\$ 200.000 receberia do governo US\$ 70 para cada US\$ 100 pagos de juros, um casal com renda anual de US\$ 10.000 receberia apenas US\$19 para cada US\$ 100 de juros, e para aqueles pobres demais para pagar o imposto de renda nenhum auxílio seria concedido. É lícito supor que nenhuma agência federal norte-americana teria a coragem de propor tal critério para distribuir recursos públicos em auxílio aos compradores de casa própria. Este, contudo, era o critério utilizado no caso de gastos tributários.

No Brasil são vários os benefícios fiscais concedidos através de abatimentos e deduções da renda do contribuinte, inclusive para a compra da casa própria, configurando uma forma altamente regressiva de se prestar auxílio governamental.

2.10 - 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 se 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 através do sistema tributário ela será mais eficiente ou não.

Outro ponto frequentemente 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 conce

dendo auxílio por intermédio do sistema tributário que um programa se torna simples, mas através de 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 aliados pela COMIF¹⁷ 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 através do uso de incentivos fiscais. Foi constatado, por exemplo, que o FINOR e o FINAM agropecuários têm servido 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 ha quando a área média dos estabelecimentos agropecuários no Nordeste era, de acordo com o Censo de 1980, de apenas 37 ha. 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 praticamen-

¹⁷Comissão de Avaliação de Incentivos Fiscais-COMIF, Relatório da Secretaria Técnica (IPLAN), Avaliação dos Incentivos Fiscais Aplicados por Intermédio dos Fundos de Investimento do DL-1376/74, março de 1986.

te idêntica ocorria no FINAM agropecuário. Assim o governo, que tem escassez de recursos para implementar uma reforma agrária, gasta in diretamente na consolidação de grandes latifúndios, via incentivos fiscais.

Na área de reflorestamento, inconsistências ainda mais fla-grantes na aplicação de recursos públicos foram constatadas. No pe ríodo 1971/82 foram "incentivados" o plantio de cerca de 8,5 milhões de hectares de florestas artificiais através de mais de 8.000 projetos aprovados pelo IBDF. Observou-se, todavia, um desmatamento de florestas naturais que, apenas na Amazônia, é da ordem de 2,7 milhões de hectares anuais, dos quais apenas 200 mil aprovados pelo IBDF. Lamentavelmente, grande parte deste desmatamento foi conseqüência da implantação de grandes projetos agropecuários, a maioria com incentivos fiscais do FINAN.

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 per mite que esta situação se configure, e empresários que investiriam em uma determinada região por lá encontrarem alguma vantagem compa rativa, por exemplo, passam a fazer jus a um benefício que nem necessitavam. Trata-se de uma forma de desperdício de recursos públi cos que ocorre freqüentemente.

Embora sejam utilizados exatamente para alterar o funciona mento 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 isen ções 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", prin cipalmente quando se tornam freqüentes e, por vezes, pouco 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.

3. A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Desde quando surgiram os primeiros tributos foram estabelecidas as situações especiais onde alguns segmentos da sociedade não eram gravados ou tinham um tratamento fiscal privilegiado. Já os incentivos e benefícios fiscais, instituídos com o propósito de induzir o contribuinte a determinado comportamento no contexto econômico, são formas mais recentes e explícitas de discricionariedade tributária. Há apenas duas décadas que a preocupação com o custo e a distribuição dos benefícios destas concessões tributárias passaram a ter mais evidência com o surgimento do conceito de gastos tributários.

Neste capítulo são apresentados alguns dos principais aspectos do tratamento dos gastos tributários em quatro países envolvidos.

3.1 - Canadá

No Canadá os gastos tributários são definidos como desvios da "Estrutura Tributária Padrão, que é aquela que não oferece trata-

mento 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"¹⁸ Assim, a Estrutura Tributária Padrão (benchmark) não deve diferir substancialmente da percepção do público em geral do que consiste o sistema tributário. Por outro lado, como a Estrutura Tributária Padrão ou Normativa não é mais do que uma abstração, sempre é possível que se questione se determinado dispositivo tributário deve ser ou não caracterizado como gasto tributário.

O primeiro orçamento de gastos tributários do Canadá foi publicado em dezembro de 1979, e fazia parte de um pacote orçamentário. Resultou da necessidade de uma avaliação mais completa das atividades governamentais, e foi introduzido juntamente com um novo sistema de gerenciamento do gasto público conhecido como "sistema envelope"¹⁹, no qual os gastos tributários passaram a ter, orçamentariamente, uma equivalência aos gastos diretos.

O orçamento canadense de gastos tributários começou a ser elaborado em 1977 e cobre não apenas o Imposto de Renda sobre pessoas físicas e empresas mas também impostos sobre vendas. Os itens de gastos tributários são agrupados utilizando as mesmas categorias funcionais do orçamento fiscal.

No processo de estimação, para cada item de gasto tributário se avalia o ganho de receita a ser obtido se o dispositivo não existisse, mantendo todos os demais inalterados. Desta forma, o custo de cada gasto tributário é medido em relação à estrutura tributária vigente e não à estrutura normativa. Conforme mencionado no Capítulo 2,²⁰ este processo de estimação não permite a esti

¹⁸OCDE, Tax Expenditures - A Review of the Issues and Country Practices, Paris, 1984, p.17.

¹⁹Ver o Capítulo 2.

²⁰Ver o Capítulo 2.

mativa global dos gastos tributários pois a adição da perda de arrecadação envolvida em cada item não faz sentido. A eliminação de um tipo de gasto tributário pode induzir o contribuinte a se utilizar mais de outro tipo de benefício, e o efeito de segunda ordem não é estimado. Por outro lado, no caso do imposto de renda pessoal que é progressivo, a eliminação de dois tipos diferentes de dedução, por exemplo, pode corresponder a um ganho de receita maior que a soma dos ganhos estimados para cada item isoladamente, pois os contribuintes ficariam posicionados em faixas mais elevadas de tributação.

No caso específico dos gastos tributários existentes no âmbito do imposto de renda pessoal, devido à sua magnitude e impacto distributivo, algumas estimativas específicas são feitas no Canadá. A primeira avaliação procura estimar os benefícios proporcionais pelos gastos tributários como percentagem do total de rendimentos, por faixas de renda e segundo os principais tipos, isto é, isenções, deduções e créditos. A segunda avaliação estima os benefícios proporcionados pelos gastos tributários como percentagem do total de rendimentos por grupos ocupacionais, isto é, assalariados, pensionistas, agricultores, investidores, etc.

A conta principal do orçamento de gastos tributários do Canadá para 1980 apresenta as quantificações dos subsídios segundo 11 grandes categorias funcionais, que são subdivididas em 20 subcategorias funcionais e 191 itens. É discriminado o imposto através do qual o benefício é concedido, sendo que em certos casos este envolve mais de um tributo. Em vários casos a quantificação não é possível, e este fato é informado. Embora as dificuldades de mensuração por vezes não possam ser superadas o item de gasto tributário assim mesmo é consignado no orçamento. Quando o valor estimado do benefício é inferior a 5 milhões de dólares canadenses a quantificação não é apresentada.

Há quatro itens de gastos tributários que, por seu elevado valor, merecem destaque. O maior deles, que proporciona uma perda de arrecadação de cerca de C\$ 7 bilhões, refere-se à não tributa-

ção da renda imputada dos contribuintes que residem em casa própria. O valor potencial do aluguel destas propriedades deveria ser incorporado à renda destes contribuintes. Também os ganhos de capital que são auferidos quando estas propriedades são vendidas não são tributadas, o que correspondem a uma renúncia tributária estimada em C\$ 4,9 bilhões. O setor minerador é beneficiado por esquemas de depreciação acelerada que reduzem o lucro das empresas e, conseqüentemente, proporcionam um benefício fiscal da ordem de C\$ 6,3 bilhões. Finalmente, há um tratamento privilegiado dos ganhos de capital em geral - exceto os anteriormente mencionados - pois apenas a sua metade é oferecida à tributação. Estima-se que este benefício custou C\$ 2,1 bilhões aos cofres públicos do Canadá em 1980. Neste mesmo ano, a receita tributária total do governo central foi de C\$ 49,7 bilhões dos quais 43,7% referente ao imposto de renda pessoal e 10,9% de imposto sobre o lucro das empresas.

3.2 - França

O relatório de gastos tributários do governo francês foi publicado pela primeira vez em 1980 e, a partir de então, é apresentado anualmente como anexo do projeto de lei orçamentária enviado ao parlamento.

A preocupação com a questão dos gastos tributários teve início em 1972 no âmbito do Conseil des Impôts, um forum onde os variados aspectos relacionados com a tributação são debatidos por magistrados e técnicos graduados do governo. Inicialmente as preocupações estavam restritas apenas a alguns tipos de benefícios fiscais, havendo uma evolução nos debates que culminaram com uma ampla reflexão sobre o conceito de gastos tributários e a elaboração da primeira lista.

O orçamento de gastos tributários francês cobre os benefícios concedidos através do imposto de renda de pessoas físicas e empresas, do imposto sobre valor agregado e do imposto sobre trans

QUADRO 3.1
ORÇAMENTO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS NO CANADÁ

Primeira Utilização	- Orçamento fiscal de 1979 - Atualizações periódicas
Obrigatoriedade	- Não
Abrangência	- Imposto de renda federal sobre pessoas físicas e empresas - Impostos gerais e seletivos sobre vendas
Conteúdo	- Análise de 220 itens de gastos tri- butários. Dados quantitativos e descrição dos principais dispositi- vos
Classificação	- Avaliação periódica - Não agrega os diversos itens de gastos tributários
Conceito de Mensuração	- Perda de arrecadação

FONTE: OCDE, Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices,
Paris, 1984.

ferência de propriedades. A lista principal é apresentada segundo a função orçamentária (13) e conta com 188 itens. Ela discrimina se o gasto tributário toma a forma de uma transferência implícita ou de um empréstimo a custo zero, ou ainda se beneficiam indivíduos ou empresas. Há uma segunda lista que organiza os gastos tributários segundo as categorias de objetivo perseguido tais como investimentos produtivos, estímulo às exportações, poupança financeira, desenvolvimento regional, etc. A terceira forma de apresentação da lista de gastos tributários classifica os diversos itens de acordo com as categorias de beneficiários, tais como empreendimentos industriais, poupadores, proprietários rurais, famílias, etc. Não se considera a possibilidade de transferência (tax shifting), de forma que os beneficiários são os contribuintes que direta e imediatamente ganham com a concessão do gasto tributário.

Na França é considerado como sendo um gasto tributário qualquer dispositivo regulamentar ou legal que proporcione perda de arrecadação para o Estado e, paralelamente, reduza o ônus tributário do contribuinte, tomando como referência os princípios gerais da legislação tributária francesa. As estimativas de gastos tributários referem-se ao impacto imediato das medidas sobre o fluxo de caixa do tesouro. Este procedimento é adotado em virtude de dispositivo constitucional que exige do Parlamento, ao conceder qualquer corte ou benefício tributário, de oferecer compensação equivalente, mediante a elevação de qualquer outro imposto.

Da lista de gastos tributários da França, há cinco itens que merecem destaque. A não tributação da renda imputada dos moradores em casa própria ocasiona uma perda de arrecadação da ordem de 4,9 bilhões de francos. A tributação preferencial da renda agrícola proporciona 3,8 bilhões de francos de subsídios tributários ao setor. Além disso, alíquotas reduzidas do IVA para alguns produtos agrícolas custam aos cofres públicos 2,7 bilhões, referentes à perda de arrecadação. A não tributação de pensões de veteranos de guerra resulta em perda 1,8 bilhões de francos. Finalmente, os juros obtidos nos depósitos em contas em instituições de poupança

para a habitação estão isentos, o que significa uma renúncia de 1,5 bilhões de imposto de renda.

Embora a técnica de estimação de cada item de gasto tributário não permita que a soma global da listagem expresse um valor preciso do total de renúncias, este valor montou, em 1980, a cerca de 45,5 bilhões de francos. Neste mesmo ano a receita tributária do Governo Central foi de 1.052 bilhões, sendo 136,9 bilhões referentes ao imposto de renda pessoal, 59,3 bilhões sobre o lucro das empresas e 247,4 bilhões do IVA.

3.3 - Reino Unido

Neste país as preocupações com a questão dos gastos tributários datam de 1971, quando surgiram os primeiros argumentos demonstrando as vantagens de se elaborar uma conta de gastos tributários que indicasse o custo dos benefícios e incentivos fiscais. O Comitê do Gasto Público da Câmara dos Comuns aceitou as ponderações então apresentadas e, em 1977, o Tesouro apresentou ao comitê um relatório que analisava os principais pontos envolvidos com a questão dos gastos tributários no Reino Unido.

Em 1978 o mencionado comitê recomendou que os futuros white papers dos gastos públicos, que são apresentados anualmente e explicitam os planos de gasto do exercício subsequente, incluíssem as informações mais abrangentes possíveis sobre as despesas públicas. No ano seguinte o governo decidiu que o white paper para 1980 incluiria todos os incentivos e benefícios fiscais, estimando valores sempre que possível.

Atualmente uma extensa lista de renúncias à arrecadação tributária é publicada anualmente, o que oferece informações ao Parlamento e ao público em geral sobre os benefícios concedidos. Não se trata exatamente de um orçamento de gastos tributários, pois muitos dos itens incluídos na lista não poderiam ser considerados

QUADRO 3.2
ORÇAMENTO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS NA FRANÇA

Primeira Utilização	- Lei de 1981 - Relatório anual apresentado com anexo do projeto da "Lei de Meios" apresentada ao Parlamento
Obrigatoriedade	- Sim
Abrangência	- Impostos diretos e indiretos: Imposto de renda pessoal e sobre empresas, imposto sobre o valor agregado e impostos sobre a transferência de riqueza
Conteúdo	- Análise de 330 itens de gastos tributários com a quantificação de 160 deles
Classificação	- Por objetivo, beneficiários e tipo de imposto
Quantificação	- Avaliação anual - Não agrega os itens de gastos tributários
Conceito de Mensuração	- Ganho de receita

FONTE: OCDE, Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices, Paris, 1984.

como tal. Além disso, esta listagem não está incorporada ao processo de orçamentação, tratando-se de uma mera conta acessória.

A lista de gastos tributários do Reino Unido é composta de 119 itens agrupados em 14 categorias funcionais. Os diversos benefícios fiscais são concedidos através do imposto de renda pessoal, sobre o lucro das empresas e sobre ganhos de capital, assim como através do IVA e o imposto sobre transferência de capital.

Entre os diversos gastos tributários quantificados - a maior parte deles é identificada mas não mensurada - há cinco itens com valores em torno de 2 bilhões de libras (estimativa de 1980) que merecem destaque.

No Reino Unido é considerado como gasto tributário a não tributação dos benefícios recebidos através do sistema público de Assistência Médica. Sobre a parte dos benefícios recebidos do sistema público de saúde que foi financiada pelo Tesouro, e não pelas contribuições diretas, foi aplicada uma alíquota média, estimando-se, assim, o valor do gasto tributário. Este procedimento parte da orientação segundo a qual os serviços médicos recebidos deveriam ser imputados como renda dos beneficiários. Outro gasto tributário consiste na não tributação da renda imputada dos contribuintes moradores em casa própria. Considera-se que o aluguel potencial de suas residências deveria ser incorporado aos rendimentos oferecidos à tributação. A isenção dos ganhos de capital obtidos na venda da residência principal do contribuinte também é considerado um gasto tributário. Considera-se como gasto tributário uma dedução adicional que é concedida nos casos de declaração em conjunto. Esta dedução corresponde ao menor valor entre o desconto-padrão e o total dos ganhos do cônjuge. Finalmente, o quinto item expressivo de gasto tributário refere-se à isenção do IVA concedida aos alimentos.

Apenas estes cinco itens representaram, em conjunto, cerca de 10 bilhões de libras de renúncias tributárias em 1980. Neste mesmo ano a receita tributária total do governo consolidado cen-

tral foi de 71,4 bilhões de libras, dos quais 24,4 bilhões referentes ao imposto de renda pessoal, 6,3 bilhões do imposto sobre o lucro das empresas e 11,7 bilhões do IVA.

3.4 - Estados Unidos

O primeiro Orçamento de Gastos Tributários Norte-Americano foi publicado em 1968 e estava incluído no Relatório Anual do Secretário do Tesouro. Este trabalho resultou dos esforços do Prof. Stanley Sterling Surrey, que naquela época era Sub-Secretário do Tesouro, e constituía uma tentativa de desestimular o uso de incentivos fiscais ao invés de gastos diretos.

Em 1974 os gastos tributários foram definidos por Ato do Congresso como sendo "perdas de arrecadação atribuíveis a dispositivos da Legislação Tributária Federal que permita exclusões especiais, isenções ou deduções da renda bruta, ou que proporcionam um crédito especial, uma alíquota preferencial ou o diferimento do imposto devido". Procurava-se englobar neste Ato toda a excepcionalidade em relação à estrutura normal do imposto de renda pessoal e sobre o lucro das empresas.

As listas dos gastos tributários são elaboradas pelas equipes técnicas do Congresso e a quantificação das perdas de arrecadação é realizada pelo Departamento do Tesouro.

Em 1982 foi feita uma ampla revisão dos critérios utilizados para identificar os gastos tributários, bem como para quantificá-los. Até então era utilizada uma regra de identificação elaborada pelo Prof. Surrey que falava em desvios em relação a "conceitos aceitáveis de renda líquida", quando estes não estavam escritos em lugar nenhum e não eram aceitos sem controvérsia.

A saída pragmática para esta questão foi a substituição do conceito de norma pelo de Legislação de Referência, a partir da

QUADRO 3.3

ORÇAMENTO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS NO REINO UNIDO

Primeira Utilização	- Primeiro relatório apresentado em 1979 - Listagem anual de todos os benefícios fiscais apresentados em um <u>white paper</u>
Obrigatoriedade	- Não
Abrangência	- Impostos diretos do governo central: imposto de renda pessoal e sobre empresas, imposto sobre ganhos de capital, imposto sobre o desenvolvimento de terras, imposto sobre transferência de capital e imposto do selo.
Conteúdo	- Análise de mais de 100 benefícios fiscais. Dados quantitativos e descrição dos principais dispositivos
Classificação	- Avaliação anual para os itens que dispõem de dados numéricos - Não agrega os itens de gastos tributários
Conceito de Mensuração	- Perda de arrecadação

FONTE: OCDE, Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices, Paris, 1984.

qual desvios podem ser identificados como gastos tributários. Como estes "desvios" podem afetar um espectro muito amplo de atividades econômicas com diferentes intensidades, fica difícil comprovar a intencionalidade da medida.

Assim sendo, uma segunda condição é necessária para caracterizar um gasto tributário. A regra tributária especial deve ser suficientemente estreita de forma a beneficiar um grupo limitado de transações ou de contribuintes.

Uma vez que um dispositivo na Legislação Tributária é qualificado como gasto tributário, o passo seguinte é estimar o seu impacto quantitativo sobre o orçamento. O impacto orçamentário é sinônimo de déficit implícito, visto que este é o valor que outros itens de despesa que terão de ser reduzidos do Orçamento Fiscal, ou do aumento nos impostos que terá de ser realizado, de forma a manter o equilíbrio orçamentário preexistente. Caso isto não ocorra, corresponderá ao aumento no nível do déficit que o gasto tributário criará.

O Orçamento de Gastos Tributários em 1981 é constituído de tabelas e texto explicatório, representa uma análise especial que, por sua vez, é publicada juntamente com várias outras (cerca de 10) que discutem as relações entre o orçamento público e as contas nacionais. Um documento denominado "Análise Especial Fy" apresenta as estimativas de gastos tributários dos Estados Unidos agrupadas em 16 funções programáticas que são subdivididas em um total de 87 itens.

O Quadro 3.4 a seguir apresenta sete dos itens de gasto tributário de valores mais expressivos que constam da lista norte-americana de 1980. Apenas estes gastos tributários montavam a cerca de US\$ 120 bilhões. Neste ano, a receita tributária do governo central norte-americano foi de cerca de US\$ 500 bilhões, sendo US\$ 244 bilhões referentes ao imposto de renda pessoal e US\$ 65 bilhões ao imposto sobre o lucro das empresas.

QUADRO 3.4
 PRINCIPAIS ITENS DO ORÇAMENTO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS
 ESTADOS UNIDOS - 1980

Itens	US\$ Milhões
1 - Exclusão das contribuições do empregador para seguros de saúde dos empregados	14.165
2 - Exclusão do líquido entre contribuições e recebimentos de pensões	25.710
3 - Isenção pessoal por crianças dependentes	17.700
4 - Deduções de contribuições caritativas	7.520
5 - Créditos relativos a investimentos na área de mineração	19.525
6 - Exclusão de alguns ganhos de capital	17.170
7 - Deduções de certos impostos estaduais e locais	18.405

FONTE: McDaniel, P. e Surrey, S., International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1985, pp. 119-28.

QUADRO 3.5

ORÇAMENTO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS NOS ESTADOS UNIDOS

Primeira Utilização	- Orçamento de 1968 - Em 1974, passa a ser exigido, por força de lei, que seja apresentado um relatório anual juntamente com o projeto de orçamento fiscal
Obrigatoriedade	- Sim
Abrangência	- Imposto de renda federal sobre pessoas físicas e empresas
Conteúdo	- Análise de 87 gastos tributários. Dados quantitativos e descrição dos principais dispositivos
Classificação	- Por tipo de imposto e por função
Quantificação	- Avaliação anual de cada item de gasto tributário - Agregação por função
Conceito de Mensuração	- Equivalência de gastos diretos e - Perda de arrecadação

FONTE: OCDE, Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices, Paris, 1984.

4. ASPECTOS BÁSICOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: RESUMO DA ESTRUTURA NORMATIVA

4.1 - Imposto de Renda - Pessoas Físicas

4.1.1 - Contribuintes

São contribuintes do imposto, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado ou profissão, todas as pessoas físicas do domicíliadas ou residentes no Brasil que forem detentoras de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, cuja renda líquida anual seja superior ao limite de isenção.

Os rendimentos dos menores de idade serão tributados juntamente com os pais, exceto no caso de filhos emancipados ou que auferirem rendimentos do trabalho e datem por sua tributação em separado. No caso de outros incapazes a declaração será feita em seus respectivos nomes pelos tutores, curadores ou responsáveis por sua guarda.

Na constância da sociedade conjugal, os cônjuges serão tributados em conjunto. No regime de separação de bens é facultado a qualquer dos cônjuges optar pela tributação em separado. No regime de comunhão de bens, poderão ser tributados em separado os rendimentos que o cônjuge não cabeça do casal auferir do trabalho, de pensões ou de bens gravados com cláusula de inalienabilidade.

Ao espólio são aplicadas as mesmas normas a que estão sujeitas as pessoas físicas. A declaração, inclusive no exercício em que for homologada a partilha, será apresentada em nome do espólio, com base nos rendimentos auferidos no ano anterior. O inventariante é solidariamente responsável pelo tributo devido pelo espólio em decorrência de atos e omissões de sua responsabilidade. Na impossibilidade de se exigir do espólio o cumprimento de suas obrigações tributárias, os sucessores são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos até a data da partilha, limitada esta responsabilidade ao montante da herança.

Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por servidores diplomáticos de governos estrangeiros, servidores de organismos internacionais quando houver tratado ou convênio, e os servidores não brasileiros de embaixadas e outras repartições oficiais de outros países no Brasil. Em relação aos outros rendimentos produzidos no país, estas pessoas serão tratadas como contribuintes residentes no exterior.

Os rendimentos auferidos no país por residentes ou domiciliados no exterior, ou a eles equiparados, estão sujeitos à tributação exclusivamente na fonte.

4.1.2 - Rendimentos Brutos

Constituem rendimento bruto, em cada cédula, o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e demais proventos previstos no regulamento do Imposto de Renda que englobam também os acréscimos patrimoniais não correspondentes com os rendimentos declarados. Não estão sujeitos à tributação na declaração anual de renda uma série de rendimentos considerados não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. Para fins de declaração, os rendimentos são classificados em oito cédulas de acordo com a sua natureza.

. Cédula "A": São classificados os juros fixos ou variáveis, deságios, anuidades e quaisquer bonificações de apólices, títulos ou obrigações emitidas por pessoa jurídica brasileira de direito público.

. Cédula "B": São classificados os juros, deságios, anuidades e quaisquer bonificações de letras, títulos e obrigações emitidos por pessoa jurídica de direito privado. Também os juros, lucros e outras remunerações referentes a depósitos, empréstimos, cauções ou qualquer outra operação financeira.

. Cédula "C": São classificados como rendimento do trabalho assalariado todas as espécies de remuneração por trabalhos ou ser

viços prestados no exercício de empregos, cargos e funções, assim como quaisquer proventos ou vantagens pagos a qualquer título e forma contratual.

. Cédula "D": São classificados os rendimentos do trabalho quando não houver vínculo empregatício e que não tenham sido classificados na cédula C. É o caso de honorários do livre exercício de profissionais liberais; remuneração de agentes e representantes comerciais; corretagens e comissões de leiloeiros, despachantes e corretores; lucro da exploração individual de contratos de empreitada exclusivamente de trabalho e direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas e urbanísticas quando exploradas diretamente pelo autor a criador do bem ou da obra.

. Cédula "E": São classificados os rendimentos de aluguéis, "royalties" e de qualquer outra espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos.

. Cédula "F": São classificados todos os rendimentos distribuídos pelas pessoas jurídicas ou empresas individuais relativos a lucros, seja real, presumido ou arbitrado; retiradas; dividendos e bonificações em dinheiro; gratificações ou participação nos resultados e o valor de ações novas, cotas ou quinhões de capital.

. Cédula "G": São classificados os rendimentos líquidos obtidos da exploração agrícola ou pastoral; das indústrias extrativas vegetal e animal; e da transformação dos produtos agrícolas e pecuários quando feita pelo próprio agricultor ou criador com matéria-prima da propriedade explorada.

. Cédula "H": São classificados a renda e os proventos de qualquer natureza não compreendidos nas cédulas anteriores. É o caso entre outros, dos prêmios de proprietários e criadores de cavalo, lucros distribuídos disfarçadamente, lucro auferido na alienação de quaisquer participações societárias, lucros apurados em decorrência de alienação de imóveis; e das quantias correspondentes do acréscimo patrimonial das pessoas físicas não justificáveis pelos rendimentos declarados.

4.1.3 - Renda Bruta

A renda bruta do contribuinte corresponde à diferença entre seus rendimentos brutos e as deduções cedulares. Dos rendimentos apropriados em seis cédulas são permitidas deduções relativas aos gastos incorridos na obtenção dos mesmos. Abaixo são apresentadas as principais deduções cedulares.

. Cédulas "A" e "B": São permitidas as deduções de comissões e corretagens pagas.

. Cédula "C": São permitidas deduções relativas a contribuições para caixas e institutos de aposentadoria e pensões; contribuições sindicais e a associações científicas; despesas com a aquisição de instrumentos, utensílios, materiais, uniformes, livros e revistas necessários ao desempenho de suas funções; e gastos de passagem, alimentação e alojamento ou diárias recebidas para este fim.

. Cédula "D": São permitidas as deduções das despesas relacionadas com a atividade profissional necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora. Estas deduções estão limitadas a 20% do rendimento bruto, independentemente de comprovação, até 40% quando se tratar de rendimentos da prestação de serviço de transporte de passageiro ou 60% para transporte de carga. Não há limite de dedução quando os rendimentos e as deduções forem escriturados em livro-caixa.

. Cédula "E": São permitidas deduções de impostos e taxas que incidam sobre o bem gerador de renda; do aluguel no caso de sublocação; de prêmios de seguro; de despesas de conservação; e de despesas de cobrança.

. Cédula "H": São permitidas, mediante comprovação, deduções das despesas relacionadas com a atividade profissional, e necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora.

No caso das cédulas "F" e "G", os rendimentos apresentados já são líquidos de deduções. No primeiro caso, como se trata de

distribuição de lucro das pessoas jurídicas para as físicas, as deduções das despesas necessárias à percepção do rendimento já foram feitas. Quanto à cédula "G", ao longo do processo de apuração dos rendimentos são feitas deduções, tanto com o objetivo de descontar as despesas necessárias à percepção do rendimento e manutenção da fonte pagadora, quanto para incentivar a atividade agropastoral.

O contribuinte com rendimentos brutos classificados na cédula "C" poderá efetuar um "desconto-padrão" de 25%, limitado a um teto estabelecido anualmente, em substituição às deduções permitidas para esta cédula.

4.1.4 - Abatimentos da Renda Bruta

Da renda bruta são permitidos abatimentos específicos relativos a encargos de família; pagamentos de médicos, dentistas e despesas de hospitalização; e, despesas com aluguel. Os contribuintes que se utilizarem do desconto-padrão apenas poderão se beneficiar dos abatimentos supramencionados. Os demais abatimentos estão limitados em seu total a 50% da renda bruta. São eles: juros de dívidas junto ao Sistema Financeiro da Habitação; perdas extraordinárias decorrentes de casos fortuitos quando não compensados por seguros ou indenizações; contribuições e doações feitas a instituições filantrópicas, de educação, de pesquisas científicas, culturais e artísticas, a entidades desportivas e a partidos políticos; prêmios de estímulo à produção intelectual e bolsas de estudo; despesas com instrução do contribuinte e seus dependentes; e contribuições previdenciárias pagas a entidades de previdência social privada.

4.1.5 - Renda Líquida e Base do Imposto

Considera-se renda líquida a diferença entre a renda bruta e os abatimentos mencionados no subitem anterior. A base do imposto é a renda líquida, que é determinada pelos rendimentos brutos, deduzidos

ções cedulares e abatimentos correspondentes ao ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.

4.1.6 - Incidência e Cálculo do Imposto Devido

As pessoas físicas estão sujeitas ao imposto calculado mediante a aplicação de tabela onde estão dispostas as classes de renda líquida e as respectivas alíquotas progressivas. O imposto é calculado em cada classe sobre a porção de renda compreendida nos respectivos limites, sendo o imposto progressivo a soma das parcelas correspondentes a cada classe.

4.1.7 - Redução por Investimento

Do imposto devido calculado poderão ser feitas reduções em montante equivalente aos valores que resultarem da aplicação de percentuais estabelecidos em lei sobre as quantias que voluntária e efetivamente foram aplicadas em determinados investimentos de interesse econômico ou social. É o caso de depósitos em cadernetas de poupança, cotas do FINOR e do FINAM, etc.

4.1.8 - Imposto Líquido Devido

Após feitas as reduções por investimento do imposto calculado é obtido o imposto líquido devido. Este é o montante da obrigação tributária do contribuinte em relação ao ano-base. Para fins de apuração do imposto a pagar ou a ser restituído serão consideradas as antecipações efetivamente recolhidas e as importâncias retidas na fonte.

4.2 - Imposto de Renda - Pessoas Jurídicas

4.2.1 - Contribuintes

São contribuintes do imposto as pessoas jurídicas e as empresas individuais, sejam as firmas e sociedades registradas ou não. Considera-se pessoa jurídica para efeito do imposto não apenas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país, sejam quais forem os seus fins, nacionalidade ou participantes no capital, como as filiais, sucursais, agências ou representações de pesoas jurídicas estrangeiras. As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas.

Considera-se para fins do imposto como empresas individuais não apenas as firmas individuais, como também as pessoas físicas que, em nome individual, explorem habitual e profissionalmente qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro mediante venda a terceiros de bens ou serviços. Também são consideradas as pessoas físicas que praticarem operações imobiliárias com habitualidade ou promoverem incorporação de prédios em condomínio ou loteamentos.

4.2.2 - Período de Incidência e Base do Imposto

O período base de incidência do imposto devido em cada exercício financeiro é o exercício social ou de apuração anual de resultados da pessoa jurídica, terminado em qualquer dia do ano-calendário anterior ao exercício financeiro. Quando não constar dos atos constitutivos da pessoa jurídica, o período-base coincidirá com o ano-calendário.

A base de cálculo do imposto é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período base de incidência.

O lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas

adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo regulamento do imposto.

O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e dos rendimentos das participações societárias.

As firmas individuais e as sociedades por cota de responsabilidade limitada ou em nome coletivo de receita bruta anual reduzida poderão optar pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido. Este será estimado mediante aplicação de coeficiente percentual sobre a receita bruta operacional do exercício.

A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto quando:

- a) o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração contábil adequada;
- b) o contribuinte autorizado a optar pelo lucro presumido não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação;
- c) o contribuinte se recusar a apresentar livros ou documentos de escrituração; e
- d) a escrituração contiver vícios, erros ou deficiências.

4.2.3 - Lucro Real

4.2.3.1 - Lucro Operacional

Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades principais ou acessórias que constituam objeto da pessoa jurídica. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens e serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas de bens e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos. A receita líquida será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos e dos impostos incidentes sobre vendas. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes.

O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreende rã, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e outros bens e serviços aplicados ou consumidos na produção;

b) o custo do pessoal aplicado na produção, supervisão, manutenção e guarda;

c) os custos de locação, manutenção e reparo; e

d) os encargos de depreciação, amortização ou exaustão de recursos naturais relacionados ou aplicados na produção. Dentro de níveis razoáveis também poderá ser considerado como custo o valor das quebras e perdas ocorridas na fabricação, transporte, manuseio ou por deterioração, obsolescência ou perdas nos estoques. São ainda consideradas como despesas operacionais aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não se considerando o custo de aquisição de bens do ativo permanente ou os pagamentos a titulares, sócios ou dirigentes da pessoa jurídica que não prestem serviço efetivo na empresa.

Poderão ser computados também como custos ou encargos uma série de despesas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, tais como: as provisões para créditos de liquidação duvidosa; provisões para ajuste do custo de ativos ao valor de mercado; remuneração de férias e gratificações aos empregados; os depósitos feitos no FGTS; despesas de conservação de bens e instalações; despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas; despesas com royalties, assis-

tência técnica, científica ou administrativa; contraprestações de arrendamento mercantil; serviços assistenciais a empregados; prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto; e despesas de propaganda.

Os demais resultados operacionais são originados de receitas e despesas financeiras, variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, rendimentos de participações societárias ou de subvenções correntes recebidas de pessoa jurídica de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

4.2.3.2 - Resultados Não Operacionais

Os resultados não operacionais da pessoa jurídica correspondem a ganhos e perdas de capital, à reavaliação de bens do ativo permanente e à cessão de direitos ao exercício de atividade financeira (carta patente). Não são computados na determinação do lucro real as subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público.

4.2.3.3 - Correção Monetária

Os efeitos da desvalorização monetária sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício são computados na determinação do lucro real através dos seguintes procedimentos:

a) correção monetária das contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, bem como das provisões para atender às perdas prováveis na realização do valor dos investimentos;

b) correção monetária do patrimônio líquido da empresa;

c) elaboração de conta especial onde é apurado o saldo das correções do ativo e do patrimônio líquido;

d) dedução, como encargo do exercício, do saldo da conta quando for devedor; e

e) cômputo no lucro real do saldo da conta quando credor.

4.2.3.4 - Distribuição e Capitalização de Lucro

Podem ser deduzidas na apuração do lucro líquido do exercício as participações nos lucros atribuídas a seus empregados ou as seguradas a debêntures de emissão da pessoa jurídica. Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinação do lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus acionistas, proprietários ou administradores.

Os aumentos de capital da pessoa jurídica, mediante incorporação de lucros ou reservas, não sofrerão tributação do imposto sobre a renda.

4.2.3.5 - Compensação de Prejuízos

A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes. O prejuízo compensável será corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação, que poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos, à opção do contribuinte.

4.2.4 - Lucro Presumido

O lucro presumido resulta de uma forma simplificada de determinação da base de cálculo do imposto de renda para firmas individuais e sociedades por cotas de responsabilidade limitada de reduzida receita anual. O lucro é determinado a partir da aplicação de coeficiente percentual sobre a receita bruta apurada no ano-base.

Esta forma de tributação se aplica exclusivamente a pesoas jurídicas constituídas por pessoas físicas domiciliadas no país, cuja receita operacional provenha:

a) da venda de produtos de sua fabricação ou de mercadorias adquiridas para revenda;

b) da industrialização de produtos em que as matérias-primas tenham sido fornecidas por quem encomendou a industrialização; e

c) de atividades mistas compreendendo a dos itens anteriores e serviços, desde que as primeiras sejam preponderantes.

O lucro presumido será determinado mediante a aplicação de:

i) coeficiente de 5% sobre a receita bruta operacional no caso mencionado no item "a" acima;

ii) coeficiente de 10% sobre a receita bruta operacional no caso "b" acima; e

iii) coeficiente de 5% sobre a parcela da receita bruta oriunda da venda de produtos de sua fabricação ou de mercadorias adquiridas para revenda e de 10% sobre a proveniente das demais atividades.

As pessoas físicas de sócio ou titular das empresas que optam pelo regime de tributação com base no lucro presumido, incluirão nas suas declarações de rendimentos do ano-base correspondente:

a) como rendimento da cédula "F", no mínimo 70% do lucro apurado;

b) como rendimento da cédula "C", no mínimo 5% da receita bruta total do ano-base. Estes lançamentos serão proporcionalmente distribuídos entre os sócios.

4.2.5 - Lucro Arbitrado

Quando não é possível a determinação do lucro da pessoa jurídica pelos motivos apontados no item 4.2.2, a autoridade tributária o arbitrará.

O lucro arbitrado será fixado em percentagem da receita bruta, quando esta for conhecida. Compete ao Ministro da Fazenda fixar a percentagem, que nunca será inferior a 15%, e levará em conta a natureza da atividade econômica do contribuinte.

Na falta de outros elementos a autoridade poderá arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, das compras, do aluguel das instalações, ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores.

O lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não-anônimas, na proporção da participação no capital social, ou ao titular de empresa individual. No caso de sociedade anônima, o lucro arbitrado atribuído a acionista será tributado exclusivamente na fonte.

4.2.6 - Alíquotas

4.2.6.1 - Alíquotas Gerais e Adicional

A pessoa jurídica pagará o imposto à alíquota de 35% sobre o lucro real ou arbitrado. Quando este for superior a um determinado teto, ela estará sujeita a um adicional de 10% sobre o excedente.²¹ O valor do adicional é considerado integralmente receita da União,

²¹ Será de 15% quando se tratar de instituição financeira.

não sendo permitidas quaisquer deduções. Estas alíquotas não se aplicam às pessoas jurídicas tributadas com alíquotas especiais, ou que pagam o imposto com base no lucro presumido, que será tributado à razão de 30%.

4.2.6.2 - Alíquotas Especiais

. Empresas Rurais: A pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração de atividades agrícolas ou pastorais pagará o imposto à alíquota de 6%.

. Concessionárias de Serviços Públicos: A pessoa jurídica que exerça atividades de serviços públicos mediante concessão ou autorização e cujos preços sejam fixados em tarifas aprovadas por autoridade pública, pagará o imposto à alíquota de 17% sobre o lucro real não excedente a 12% do capital remunerável. O excedente ficará sujeito à alíquota de 35%, e ao adicional de 10%, quando for o caso.

. Serviços de Energia Elétrica: As pessoas jurídicas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica pagarão o imposto à alíquota de 6% sobre o lucro real.

. Serviços Públicos de Telecomunicações: As pessoas jurídicas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações pagarão o imposto à alíquota de 6% sobre o lucro real. Estão excluídas as concessionárias de serviços de radiodifusão sonora e de televisão.

. Serviços de Saneamento Básico: As empresas de saneamento básico pagarão o imposto à alíquota de 6% sobre o lucro real.

. Empresas de Transporte Coletivo: O lucro da exploração da atividade de transporte rodoviário coletivo de passageiros, concedida ou autorizada pelo poder público e com tarifa por ele fixada, está sujeito ao imposto à alíquota de 6%.

As empresas que têm o imposto determinado com base em alíquotas especiais ou com base no lucro presumido ou arbitrado não podem se beneficiar das deduções de incentivos fiscais.

4.3 - Tributação nas Fontes

O imposto de renda retido nas fontes pagadoras, seja ele referente a pessoas físicas, pessoas jurídicas, ou beneficiários não identificados, poderá constituir mera antecipação do imposto a ser apurado em declaração ou a única e exclusiva forma de tributação, dependendo do tipo de rendimento.

4.3.1 - Rendimentos do Trabalho

Os rendimentos do trabalho assalariado estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte mediante aplicação de alíquotas progressivas, que incidirão sobre a renda líquida mensal do contribuinte.

Para a determinação da renda líquida mensal são permitidas deduções semelhantes às previstas na declaração anual do imposto tais como encargos de família, contribuições previdenciárias, contribuições sindicais e pensões alimentícias. O imposto retido na fonte é cobrado como antecipação do que for apurado na correspondente declaração anual de rendimentos. Os rendimentos considerados não tributáveis na declaração anual estão excluídos do desconto do imposto na fonte.

A remuneração da prestação de serviços sem vínculo empregatício por parte de pessoa jurídica em benefício de pessoa física está sujeita à retenção do imposto na fonte, como antecipação do devido na declaração, mediante aplicação de alíquotas progressivas. Também neste caso o imposto é calculado sobre a renda líquida.

4.3.2 - Rendimentos de Capital

Os rendimentos de juros de depósitos e empréstimos, de títulos de renda fixa, de obrigações ao portador, de títulos da dívida pública ou de deságios sobre títulos de crédito, estão sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte. Para as pessoas físicas, há a opção da tributação exclusiva na fonte; para as empresas, trata-se de antecipação. As alíquotas não são progressivas, mas diferenciadas em função dos diversos tipos de rendimentos, prazos de aplicação e identificação ou não do contribuinte.

Os rendimentos de participações societárias como dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses também estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte segundo alíquotas diferenciadas em função de características do beneficiário. A tributação exclusiva na fonte também é optativa.

Os ganhos referentes a prêmios e sorteios de qualquer tipo estão sempre sujeitos à tributação exclusiva na fonte. A única exceção é o caso de pessoas jurídicas proprietárias e criadoras de cavalos de corrida, cuja retenção na fonte constitui antecipação.

No caso de rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, haverá pagamento de imposto, exclusivo na fonte. Isto se aplica a pessoas físicas e jurídicas, inclusive quando forem residentes do país mas ausentes há mais de um ano ou residentes no exterior que permanecerem em território nacional menos de 12 meses. Haverá um imposto suplementar na fonte quando o montante de lucros e dividendos remetidos ao exterior para pessoas físicas ou jurídicas, ultrapassarem a cada triênio, em média, a 12% do capital e reinvestimentos registrados no Banco Central.

Estão sujeitos ao desconto do imposto de renda na fonte como antecipação, e mediante aplicação de Tabela Progressiva, os rendimentos mensais de aluguéis e royalties pagos ou creditados a pessoas físicas por pessoas jurídicas.

4.4 - Administração do Imposto de Renda

Também faz parte da estrutura normativa do imposto uma série de dispositivos legais que dizem respeito à administração tributária. Tratam de questões gerenciais referentes ao:

a) Lançamento:

- Declaração de Rendimentos
- Declaração de bens
- Revisão das Declarações
- Lançamento do Imposto
- Arrecadação do Imposto Lançado

b) Controle dos Rendimentos Sujeitos ao Imposto:

- Fiscalização do Imposto
- Dever de Informação
- Órgãos Auxiliares da Administração do Imposto
- Prova de Quitação do Imposto
- Sigilo Fiscal

c) Pagamento do Imposto:

- Meios e Formas de Pagamento
- Lugar do Pagamento ou Recolhimento

d) Crédito Fiscal:

- Cobrança Amigável
- Cobrança Judicial
- Medidas Administrativas de Defesa do Crédito Fiscal
- Decadência e Prescrição
- Restituição

e) Penalidades:

- Casos de Pagamento ou Recolhimento
Fora dos Prazos
- Infrações Referentes às
Declarações de Rendimentos
- Infrações Diversas

f) Crimes Contra a Fazenda Pública e Outros Ilícitos:

- Crime de Apropriação Indébita
- Crime de Sonegação Fiscal
- Depositário Infiel
- Extinção da Punibilidade

4.5 - Imposto de Importação e Sobre Produtos Industrializados

Estes dois tributos são seletivos sobre a produção e a importação, o que lhes atribui características bastante diferentes do imposto de renda. Não existe na bibliografia especializada ou na experiência de outros países qualquer consideração sobre gastos tributários em impostos seletivos. Por sua própria natureza eles são discricionários, impondo uma tributação diferenciada em função de características do bem. Nesta situação, é difícil se determinar qualquer tipo de padrão a partir do qual um tratamento fiscal mais brando pode significar um gasto tributário ou, no caso oposto, uma penalidade fiscal.

Apesar disto, existem situações onde os produtos gravados por estes dois impostos têm um tratamento diferenciado, e não em função de suas características próprias, mas sim de sua destinação ou origem. Quando isto ocorre, a seletividade que é natural a esta forma de tributar não é relevante, o que importa é que se está desviando de uma regra impositiva anteriormente estabelecida. Nestes casos a internacionalidade torna-se evidente e explícita, de forma que havendo um tratamento diferenciado que resulte em perda de arrecadação com objetivos extra-fiscais e com isso privilegiando-se

apenas um segmento da economia, não resta dúvida que gastos tributários estão ocorrendo.

Neste sentido, a identificação dos gastos tributários envolvidos no II e no IPI é até mais fácil do que no caso do Imposto de Renda. Não é necessário analisar a Legislação em busca da estrutura normativa e de eventuais desvios, pois estes são explícitos.

4.6 - Conclusões Sobre a Estrutura Tributária Normativa

Os dispositivos legais resumidamente apresentados nas seções 4.1 a 4.4 constituem a estrutura normativa do imposto de renda no Brasil. Eles são indispensáveis à implementação do imposto em si, visto que dizem respeito à definição do fato gerador, à determinação do sujeito passivo, à estrutura de alíquotas, condições de pagamento, jurisdição tributária e aspectos administrativos. São os desvios que se apresentam em relação a esta estrutura normativa que podem, dependendo das circunstâncias, gerar gastos tributários. As isenções, reduções, deduções e outras excepcionalidades arroladas na legislação tributária, e que, portanto, fogem à norma genérica, é que representam a base de trabalho para a identificação dos gastos tributários existentes.

No caso do Imposto de Renda, que é um tributo de base ampla, este é o melhor caminho para se separar o trigo do joio: analisar a legislação em busca do que é norma e do que é exceção. Quanto ao Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, por serem seletivos e, conseqüentemente, intrinsecamente discricionários, os desvios da norma são muito mais evidentes e a intencionalidade das concessões mais bem explicitadas. Por este motivo o presente capítulo limitou-se a apresentar a estrutura normativa do imposto de renda, pois a tarefa de identificação de gastos tributários a ser empreendida no próximo capítulo é mais trabalhosa no caso deste tributo.

5. DESVIOS DA ESTRUTURA NORMATIVA E RENÚNCIAS TRIBUTÁRIAS

Neste capítulo a legislação do Imposto de Renda será novamente analisada para que se identifiquem os dispositivos que representam desvios da estrutura normativa do tributo. Com base em critérios apontados no Capítulo 2 e desenvolvidos pelo Prof. Paul McDaniel, os dispositivos legais serão avaliados quanto à intencionalidade de se prestar algum subsídio, e a sua abrangência, isto é, se a regra tributária especial é suficientemente estreita de forma a beneficiar um grupo limitado de transações ou de contribuintes.

No que diz respeito ao IPI e ao II, como os benefícios fiscais são mais explícitos, não é necessária a análise da estrutura normativa dos tributos. As medidas de excepcionalidade que resultam em gasto tributário serão meramente arroladas e comentadas.

5.1 - Imposto de Renda - Pessoa Física

5.1.1 - Rendimentos Brutos

São vários os tipos de rendimentos que não são computados na base do IRPF, muitos dos quais se enquadram como geradores de gastos tributários. Os que claramente representam renúncias são:

- a) o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;
- b) bolsas de estudo;
- c) pecúlio de seguro de vida pago por morte do segurado, bem como restituição de prêmios de seguro;
- d) indenização ou aviso prévio pago em dinheiro por despedida ou rescisão de contrato de trabalho;
- e) proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço, moléstia profissional, ou outras determinadas em lei;

f) as pensões e proventos concedidos em decorrência de reforma ou falecimento de ex-combatentes da FEB;

g) os benefícios indiretos recebidos do empregador sob a forma de seguros, assistência médico-hospitalar, alimentação e transporte;

h) as importâncias recebidas pelos militares a título de indenização e compensação orgânica;

i) os rendimentos distribuídos ou não dos fundos em condomínio;

j) os proventos de inatividade pagos pelo governo, e abaixo de determinado valor, para contribuintes com mais de 65 anos de idade;

k) a parte variável dos subsídios percebidos em decorrência do exercício de mandato de representação popular;

l) a não tributação por 12 meses das pensões recebidas pelos beneficiários (viúvas, filhos e outros), e pagas por instituições governamentais em virtude de empregos, cargos ou funções exercidos no passado.

Estes 12 tipos de rendimentos explicitamente isentos do imposto no Regulamento devem ser considerados como renúncias tributárias, visto que todos representam aquisição de disponibilidade econômica real. No caso do item a, caso fossem exonerados do IRPF mas gravados por um tributo específico sobre heranças e doações não se configuraria uma renúncia. Os itens b, g e i constituem incentivos, e os itens h e k representam artifícios para aumentar a renda real de um pequeno e privilegiado segmento de contribuintes.

A isenção dos rendimentos dos itens c a f, j e l também procura beneficiar alguns contribuintes em situações especiais, tratando-se, pois, de medidas assistenciais implementadas através do sistema tributário. As indenizações trabalhistas, como o aviso pré-

vio pago em dinheiro, devem ser consideradas rendimentos tributáveis, visto que não têm o caráter indenizatório como o de um seguro cobrindo a perda de um bem sinistrado. Como há um acréscimo patrimonial líquido com o recebimento deste rendimento, configura-se capacidade contributiva. Além disto, quando o aviso prévio é cumprido com trabalho o salário do contribuinte é tributado.

Entre os outros casos em que os rendimentos não constituem base do imposto, mas que não devem ser considerados gastos tributários, a maioria corresponde a rendimentos fictícios, como a correção monetária, ou indenizações reais pagas para repor perdas objetivas, inclusive diárias para cobrir despesas de locomoção, alimentação e pousada.

Há um caso, entretanto, que vários países (ver o Capítulo 3) consideram gasto tributário e que no Brasil é explicitamente não computado no rendimento bruto. Trata-se do valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso de dependente considerado encargo de família. Por duas razões não se considera neste trabalho que a não inclusão deste tipo de rendimento na base do IRPF configure gasto tributário:

- a) motivos de ordem histórica e cultural e
- b) razões de administração tributária.

Os motivos de ordem histórica e cultural são sempre subjetivos, mas do ponto de vista da administração tributária a determinação do valor locativo destes imóveis seria por demais complicado, sem contar que se trata de um rendimento contábil e não real, situação semelhante aos ganhos de capital não realizados. Devido à arbitrariedade com a qual estes valores locativos necessariamente seriam determinados, alguns contribuintes seriam beneficiados e outros penalizados. A isenção para todos é uma medida ampla o suficiente para não configurar um tratamento privilegiado para alguns.

5.1.2 - Deduções Cedulares

As deduções cedulares representam ajustes que são feitos nos rendimentos brutos para que possam espelhar de forma mais precisa a real capacidade econômica do contribuinte. Assim, são permitidas as deduções dos gastos necessários à percepção do rendimento e manutenção da fonte produtora.

Algumas deduções, contudo, fogem a esta regra e procuram trazer benefícios especiais a certas categorias de contribuintes.

Na cédula "C" é permitida a dedução das contribuições para institutos de previdência públicos e privados, bem como os encargos de empréstimos contraídos pelo contribuinte para pagar sua educação, treinamento ou aperfeiçoamento. Estas despesas não são necessárias à percepção dos rendimentos do trabalho assalariado nem à manutenção da Fonte Produtora de Renda. Configuram, no primeiro caso, um alívio para um gasto que geralmente é compulsório para os assalariados e que representa um seguro de assistência médica e previdenciária, e no segundo, um incentivo fiscal à capacitação técnica. Resultam, portanto, em gastos tributários.

Existem medidas de cunho nitidamente administrativo como o desconto-padrão da cédula "C" que consiste em uma dedução cédular de 25%, sem comprovação, mas limitada a um teto preestabelecido, ou ainda, na cédula "D", deduções de percentagens variando de 20 a 60%. Como não têm a intenção de prestar qualquer benefício a categorias de contribuintes, mas a de facilitar o cômputo da renda bruta, não devem ser enquadradas como renúncias fiscais.

No processo de apuração do rendimento líquido da cédula "G" são adotados procedimentos que têm a nítida intenção de reduzir a carga tributária sobre a atividade agropecuária.

Da receita bruta oriunda da atividade agropecuária são deduzidos os gastos de custeio efetivamente incorridos no ano-base, assim como as despesas de depreciação do ativo. Prejuízos que te-

nham sido apurados e não abatidos na declaração de anos anteriores são também dedutíveis da receita bruta para o cálculo do chamado Resultado Líquido 1. Este lucro apurado poderá ser reduzido em até 80% de seu valor, em função dos investimentos realizados durante o ano-base na exploração da atividade rural. O valor da dedução permitida é obtido multiplicando-se o valor de cada tipo de investimento pelo coeficiente aplicável, que varia de 1 (um) a 6 (seis). Se o valor da dedução for superior a 80% do lucro apurado, o excedente poderá ser utilizado para o abatimento no imposto nos três exercícios posteriores.

Após estas deduções, o novo valor obtido (Resultado Líquido 2) é dividido pela metade, sendo assim determinado o Resultado Líquido 3. Como existe a opção de tributação simplificada, é considerado como Resultado Líquido 4 a parcela de 15% da receita bruta do contribuinte. Assim, como Resultado Líquido 5, que será lançado na Declaração do Imposto de Renda do contribuinte como renda bruta da cédula "G", será escolhido o menor valor entre os Resultados Líquidos 3 ou 4.

Observe-se que na hipótese plausível de utilização da redução por investimentos em seu limite máximo - tendo em vista os elevados coeficientes aplicáveis - os rendimentos não tributáveis do contribuinte chegam a representar 90% do lucro da atividade. No caso extremo do contribuinte não realizar qualquer investimento incentivado há o benefício constituído pela opção de lançar como rendimento da cédula "G" apenas 15% da receita bruta da atividade.

Pode-se concluir que fora as deduções dos gastos de custeio efetivamente incorridos no ano-base e a depreciação do ativo, as demais deduções representam renúncias tributárias.

5.1.3 - Abatimentos da Renda Bruta

A legislação do Imposto de Renda permite uma série de abatimentos da renda bruta para que seja então apurada a renda líquida,

que constitui a base de cálculo do tributo. Entre os diversos tipos de abatimentos permitidos, os relativos a encargos de família devem ser considerados normativos, isto é, necessários à determinação da capacidade econômica do contribuinte. Outro tipo de abatimento que não deve ser considerado como renúncia fiscal são os correspondentes às perdas extraordinárias decorrentes de casos fortuitos ou de força maior, desde que não compensados por seguros ou indenizações.

Os demais abatimentos representam formas de alívio financeiro ou de incentivo tributário a determinadas ações do contribuinte, o que os caracteriza como gastos tributários. Nesta situação se enquadram:

- a) a dedução especial para os contribuintes com mais de 65 anos;
- b) as despesas com médicos, dentistas e hospitalização;
- c) os juros pagos na compra da casa própria através do Sistema Financeiro da Habitação ou em situação assemelhada;
- d) os pagamentos para seguros de saúde;
- e) as contribuições e doações feitas a instituições filantrópicas, de educação, de pesquisas científicas, culturais ou aos partidos políticos;
- f) prêmios de estímulo à produção intelectual e bolsas de estudo;
- g) despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes;
- h) contribuições previdenciárias facultativas; e
- i) despesas com aluguel.

Todos os nove tipos de abastimentos acima apresentados constituem formas indiretas de o governo subsidiar os contribuintes idosos, as despesas médico-hospitalares, a compra da casa própria, os seguros de saúde, as instituições filantrópicas, educacionais, culturais e os partidos políticos, a concessão de prêmios e bolsas de estudo, os gastos com instrução, as entidades de previdência privada e os gastos com aluguel.

5.1.4 - Redução do Imposto por Investimento

O Imposto de Renda é calculado aplicando-se a tabela de alíquotas progressivas à renda líquida. O montante do imposto calculado poderá, contudo, ser reduzido em função de créditos determinados a partir de investimentos incentivados, que claramente configuram gastos tributários. Os referidos créditos são determinados pela aplicação de percentagens preestabelecidas sobre o montante dos investimentos incentivados realizados no ano-base.

São os seguintes os investimentos incentivados:

- a) redução do imposto de até 4% do saldo médio mantido em caderneta de poupança;
- b) redução do imposto do valor correspondente a até 45% do que foi gasto em subscrição de ações do Banco da Amazônia ou do Banco do Nordeste;
- c) redução do imposto do valor correspondente a até 45% do que foi gasto na subscrição de ações de empresas agrícolas ou industriais do Nordeste enquadradas na legislação, ou cotas do FINOR e FINAM;
- d) redução de até 30% relativamente à subscrição de ações de companhia aberta de capital nacional através de subscrição pública registrada na CVM;

e) redução de até 10% relativamente à subscrição de ações de companhia aberta de capital nacional nas demais hipóteses de distribuição de ações.

5.2 - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica

5.2.1 - Isenções

Várias pessoas jurídicas estão explicitamente isentas do Imposto de Renda por motivos de administração tributária, em função de acordos internacionais, como forma de incentivo fiscal ou de promoção de política social. Nos dois primeiros casos, não se configura um gasto tributário. Nesta situação está a isenção das pessoas jurídicas de reduzida receita bruta que não são tributadas pelo IRPJ, mas os rendimentos distribuídos aos sócios são gravados pelo IRPF. Também é o caso das companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea, que estão isentas do imposto se no país de sua nacionalidade as companhias brasileiras gozarem da mesma prerrogativa. A isenção da Itaipu Binacional se enquadra nesta mesma situação de não tributação em função de acordo internacional.

As isenções concedidas a pessoas jurídicas nas outras situações representam renúncias fiscais, visto que têm por objetivo prestar auxílio governamental através de benefícios fiscais. Estas pessoas jurídicas são:

a) instituições de educação e de assistência social, desde que não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio, lucro ou resultado, e apliquem seus recursos integralmente no país e na manutenção de seus objetivos institucionais;

b) instituições fechadas de previdência privada, que podem ser enquadradas como instituições assistenciais;

c) sociedades cooperativas, que somente pagarão imposto sobre o resultado positivo de operações e atividades desenvolvidas com não-associados, desde que não tenham fins lucrativos;

d) sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, esportivo, e as associações e sindicatos, desde que não remunerem seus dirigentes, não distribuam lucros a qualquer título e apliquem integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais;

e) associações de poupança e empréstimo, constituídas sob a forma de sociedade civil, tendo por objetivo propiciar ou facilitar a aquisição da casa própria aos associados, captar, incentivar e disseminar a poupança;

f) sociedades de investimentos e fundos em condomínio que tenham por objetivo exclusivo a aplicação de seu capital em carteira diversificada de títulos ou valores mobiliários; e

g) a Caixa Econômica Federal.

Não se deve entrar em considerações sobre justiça fiscal ao se avaliar a isenção de contribuintes, mesmo quando se tratam de instituições educacionais, de assistência social ou de caráter beneficente sem fins lucrativos, visto que esta não é a questão em foco. Ao tratá-los de forma privilegiada o governo está subsidiando-os através de uma renúncia tributária.

5.2.2 - Base de Cálculo: O Lucro Real

Para se determinar o lucro real, é necessário que se apure o lucro operacional e os resultados não operacionais, que se promovam ajustes de correção monetária em contas do balanço, que se avalie a capitalização e distribuição de lucros, que se compensem prejuízos de exercícios anteriores e que se façam pequenos ajustes finais no lucro líquido do exercício. Neste processo, várias deduções e reduções especiais constituem renúncias tributárias, visto que fogem à norma e objetivam conceder vantagens a determinados segmentos de contribuintes por motivo de política econômica.

5.2.2.1 - Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Há uma série de gastos incorridos pela empresa que são considerados como custos e, portanto, deduzidos na apuração do lucro operacional. Entre eles estão as seguintes renúncias tributárias:

- Depreciação Acelerada Incentivada. Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, é permitida a adoção de coeficientes de depreciação acelerada para determinadas indústrias ou atividades. É o caso de projetos aprovados pelo CDI, atividades de mineração, quando são adquiridos vagões ferroviários de fabricação nacional, ou projetos de informática e microeletrônica aprovados pelo CONIN. A depreciação acelerada geralmente é permitida durante três anos e embora não constitua um custo definitivo da empresa, reduz temporariamente o seu lucro, funcionando como um empréstimo governamental a custo zero.

- Exaustão de Jazidas de Recursos Minerais. Além da dedução do lucro real como custo ou encargo de uma cota anual de exaustão, as empresas mineradoras poderão excluir do lucro líquido uma cota equivalente à diferença entre 20% da receita bruta da exploração da jazida e o valor computado normalmente como cota de exaustão. O valor deste benefício deve ser creditado em conta especial de reserva de lucros, somente podendo ser utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social.

- Despesas com Pesquisa. Poderão ser deduzidas como operacionais as despesas que as pessoas jurídicas efetuarem direta ou indiretamente na pesquisa e prospecção de jazidas minerais em projetos aprovados pela SUDAM, e em pesquisas de recursos pesqueiros em projetos aprovados pela SUDEPE.

- Serviços Assistenciais a Empregados. São consideradas despesas operacionais os gastos realizados pela empresa com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, desti

nados indistintamente a todos os empregados. Como estes fringe benefits não são computados como renda dos empregados e são deduzidos da base de cálculo do imposto dos empregadores, constituem benefícios fiscais.

- Despesas de Prospecção da Petrobrás. A Petróleo Brasileiro S.A. poderá deduzir, para efeito de determinação do lucro líquido, as importâncias aplicadas em cada exercício na prospecção e extração do petróleo cru. Trata-se de um benefício fiscal que é concedido a apenas um contribuinte, entre os vários que atuam no setor de prospecção e extração mineral. Para estes, as condições de dedução são mais estritas.

- Contribuições e Doações. São admitidas como despesas operacionais as contribuições e doações efetivamente pagas:

a) a instituições desportivas, recreativas e culturais constituídas para os empregados das empresas;

b) a pessoa jurídica de direito público;

c) a instituições filantrópicas, de educação, pesquisas científicas e tecnológicas, desenvolvimento cultural ou artístico;

d) sob a forma de bolsas de estudo e prêmios de estímulo à produção intelectual; e

e) a entidades esportivas que proporcionem a prática de pelo menos três esportes olímpicos. Está claro que doações feitas com recursos que serão diminuídos da base de cálculo do imposto são em parte subsidiadas pelo governo.

- Alimentação do Trabalhador. Os gastos de alimentação dos empregados podem ser deduzidos como despesa operacional da empresa. Como o valor deste benefício não é considerado como rendimento do trabalhador e gravado pelo IRPF, constitui uma renúncia tributária.

- Formação Profissional. Também podem ser deduzidas como despesa operacional das empresas os gastos realizados com a formação profissional dos empregados. Estes deveriam ser considerados fringe benefits aos empregados ou investimento da empresa, não despesa operacional. A sua dedução da base de cálculo do lucro representa uma renúncia fiscal, cujo objetivo é estimular a atividade de capacitação profissional, através de subsídio de parte dos custos por parte do governo.

- Custo de Aquisição de Carta-Patente. São consideradas como dedutíveis as quantias pagas por instituições financeiras pela aquisição de direitos ao exercício de atividades financeiras. Para as empresas do setor estes gastos deveriam constituir investimento e não despesa operacional que reduz a base de cálculo do IRPJ.

- Atividades Monopolizadas. As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, poderão excluir do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, a parcela correspondente à exploração de atividades monopolizadas de finidas em Lei Federal. Assim a Petrobrás, por exemplo, não paga imposto referente aos lucros obtidos na extração de petróleo, que constitui monopólio, mas apenas em relação a suas outras atividades. Trata-se de uma medida discricionária que resulta em subsídio tributário a um pequeno segmento de contribuintes.

- Empresas de Navegação. As importâncias recebidas pelas empresas nacionais de navegação correspondentes ao adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante não integra a receita bruta destas, mas são registradas como depreciação adicional dos navios a que corresponderem. Desta forma, o subsídio recebido não é computado como receita e, além disso, resulta em cota adicional de depreciação.

- Empresas Siderúrgicas. O crédito tributário concedido no âmbito do IPI a título de incentivo fiscal não é computado na determinação do lucro real da empresa siderúrgica beneficiada. Como

no caso anterior, trata-se da não tributação de um rendimento real, embora obtido sob a forma de subsídio.

- Empresas Agrícolas. As empresas que exploram atividades agrícolas ou pastorais são beneficiadas com uma sistemática especial de determinação do lucro real. Além das despesas operacionais, são dedutíveis diversos tipos de gastos com investimentos, multiplicados por coeficientes que variam de 1 (um) a 6 (seis). Além disso, o resultado obtido é dividido por dois, o que reduz mais ainda a base de cálculo do imposto.

- Empresas Exportadoras. Na determinação do lucro real, as empresas podiam excluir do lucro líquido do exercício a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados nacionais ou de serviços. São várias as modalidades de venda de mercadorias e serviços que são equiparadas à exportação. A partir de 1988, é cobrado imposto sobre o lucro das exportações, mas a uma alíquota reduzida (3% em 1989 e 6% a partir de 1990). As empresas exportadoras que participam do programa Beflex contam com outros benefícios, como a amortização das despesas pré-operacionais por um prazo de até 10 anos, à sua escolha, e regime especial de compensação de prejuízos por prazo de até 6 anos.

5.2.2.2 - Resultados Não Operacionais

Além do resultado operacional existem outros ganhos de capacidade econômica que as empresas devem considerar na determinação do lucro real. Alguns destes resultados não operacionais, por não serem considerados, constituem renúncias tributárias.

- Subvenções para Investimentos. Não são computados na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos como benefícios fiscais além das doações feitas pelo poder público. Nestes casos os valores recebidos devem ser registrados como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

- Cessão de Direitos ao Exercício de Atividade Financeira.

Os valores recebidos por instituições financeiras com a venda de cartas-patentes constituem receitas não operacionais, que devem ser computadas na determinação do lucro real, mas poderão ser diferidas por autorização do Conselho Monetário Nacional. Este diferimento de receita corresponde a um gasto tributário, sob a forma semelhante a um empréstimo sem juros concedido pelo governo.

5.2.2.3 - Alíquotas do Imposto

A alíquota geral do IRPJ é de 35% sobre o lucro real, e quando este superar um determinado limite a empresa estará sujeita a uma alíquota adicional de 10%. Esta é a norma. Algumas categorias de contribuintes, contudo, estão sujeitas a alíquotas menores do que a genericamente aplicada, visto desenvolverem atividades que o governo tem interesse em apoiar e estimular. Estas empresas inclusive não estão sujeitas ao imposto adicional. A diferença entre a alíquota genérica e a adicional, quando for o caso, e as alíquotas especiais constitui uma renúncia que resulta em gasto tributário. As categorias de contribuintes que se beneficiam de alíquotas especiais são as seguintes:

. Empresas Rurais. Estas empresas além de terem sua base de cálculo subestimadas em função de incentivos fiscais, pagam o IRPJ com alíquota de 6%.

. Concessionárias de Serviços Públicos. A pessoa jurídica que exerça atividades de serviços públicos mediante concessão ou autorização e cujos preços sejam fixados em tarifas aprovadas por autoridade pública, paga o imposto à alíquota de 17% sobre o lucro real não excedente a 12% do capital remunerável. A parcela do lucro real que exceder este limite está sujeita à alíquota de 35% e, se for o caso, ao adicional de 10%.

. Serviços de Energia Elétrica, Telecomunicações e Saneamento Básico. As empresas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica, telecomunicações e saneamento básico pagam o imposto à alíquota de 6% sobre o lucro real.

. Empresas de Transporte Coletivo. O lucro da exploração da atividade de transporte rodoviário coletivo de passageiros, concedida ou autorizada pelo poder público e com tarifa por ele fixada, está sujeito ao imposto à alíquota de 6%.

5.2.3 - Isenções, Reduções e Deduções do Imposto

A legislação do IRPJ permite, por variados motivos e sob diversas formas que o Imposto de Renda calculado pela aplicação da alíquota ao lucro real seja diminuído, tendo em vista objetivos de política econômica e social. Tratam-se, portanto, de renúncias tributárias.

5.2.3.1 - Projetos de Formação Profissional

A pessoa jurídica pode deduzir do imposto devido o valor equivalente à aplicação da alíquota efetiva cabível do imposto sobre a soma dos investimentos e despesas de custeio comprovadamente realizadas em projetos de formação profissional. Esta dedução não poderá exceder, em cada exercício financeiro, a 10% do imposto devido, podendo o eventual excesso ser aproveitado nos três exercícios subseqüentes. As empresas instaladas nas Regiões Norte e Nordeste com isenção do IRPJ em função de projetos aprovados pela SUDAM e pela SUDENE poderão utilizar o valor do benefício como crédito para pagamento do IPI. Caso não haja a possibilidade de aproveitamento do incentivo, a empresa fará jus a ressarcimento.

5.2.3.2 - Programas de Alimentação do Trabalhador e Vale Transporte

As empresas podem deduzir do Imposto de Renda devido o valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas em programas de alimentação do trabalhador. Esta dedução não poderá exceder, em cada exercício financeiro, a 5% do imposto devido, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos dois exercícios subsequentes. Igualmente como no caso anterior, as empresas com isenção concedida pela SUDAM ou SUDENE poderão utilizar o valor do benefício como crédito para pagamento do IPI, ou caso isto não seja possível, ao ressarcimento dos valores gastos. As empresas também podem deduzir em dobro os gastos com transporte de seus empregados até o limite de 8% do imposto devido. Não há compensação no caso de isenção do IRPJ.

5.2.3.3 - Incentivo à Instalação de Empresas na Área da SUDENE

- Isenção:

As pessoas jurídicas que instalarem empreendimentos agrícolas e industriais na área de atuação da SUDENE ficarão isentas do IRPJ e adicional pelo prazo de 10 anos. Este prazo poderá ser ampliado para 15 anos em determinadas circunstâncias. Este incentivo também beneficia as empresas já instaladas na região que executarem projetos de modernização, ampliação ou diversificação.

- Redução:

As empresas que mantenham empreendimentos industriais ou agrícolas em operação na área de atuação da SUDENE, pagarão o imposto e adicional com redução de 50%.

- Depósito para Reinvestimento:

As empresas industriais, agrícolas e de serviços básicos instaladas na região da SUDENE poderão depositar no Banco do Nordeste do Brasil, para reinvestimento, metade da importância do imposto devido acrescida de 50% de recursos próprios. Estes serão liberados após a aprovação dos respectivos projetos técnico-econômicos pela SUDENE.

5.2.3.4 - Incentivo à Instalação de Empresas na Área da SUDAM

- Isenção:

Idêntico ao benefício concedido pela SUDENE.

- Redução:

Idêntico ao benefício concedido pela SUDENE.

- Depósito para Reinvestimento:

Idêntico ao benefício concedido pela SUDENE, sendo o depósito realizado no Banco da Amazônia S.A.

5.2.3.5 - Incentivo à Atividade Pesqueira

As pessoas jurídicas que exerçam atividades pesqueiras poderão gozar de isenção do imposto incidente sobre o lucro da exploração de empreendimentos econômicos cujos planos tenham sido aprovados pela SUDENE. Este incentivo é concedido por prazo determinado, podendo ser prorrogado.

5.2.3.6 - Incentivo aos Empreendimentos Turísticos

As pessoas jurídicas que explorem hotéis e outros empreendimentos turísticos cujo projeto tenha sido aprovado até 31/12/85 pelo Conselho Nacional de Turismo, poderão gozar de redução de 33,33% até 70% do imposto e adicionais calculado sobre o lucro de exploração pelo prazo de 10 anos. O benefício poderá ser concedido também aos empreendimentos que sofrerem ampliação.

5.2.3.7 - Fundação Educar

As empresas poderão deduzir as quantias que tiverem doado à Fundação Educar, mediante indicação em sua declaração, no valor mínimo de 1% e máxima de 2% do Imposto de Renda devido.

5.2.3.8 - Grande Carajás

As pessoas jurídicas que se instalarem, ampliarem ou modernizarem seus empreendimentos na área de influência do Projeto Grande Carajás, e com aprovação de seu Conselho, poderão gozar de isenção do IRPJ e adicionais não restituíveis pelo prazo de 10 anos até 31 de dezembro de 1990.

5.2.3.9 - FINOR

A pessoa jurídica, mediante indicação em sua declaração de rendimentos, poderá optar por aplicar até 24% do imposto devido no Fundo de Investimentos do Nordeste, para aplicação em projetos considerados de interesse para o desenvolvimento da região pela SUDENE.

5.2.3.10 - FINAM

As empresas poderão, mediante indicação em sua declaração, optar por aplicar até 24% do imposto devido no Fundo de Investimentos da Amazônia, para aplicação em projetos considerados de interesse ao desenvolvimento da região pela SUDAM.

5.2.3.11 - FUNRES

As pessoas jurídicas domiciliadas no Estado do Espírito Santo, mediante indicação em sua declaração de rendimentos, poderão optar pela aplicação de até 33% do imposto devido no Fundo de Recuperação do Estado do Espírito Santo.

5.2.3.12 - FISET-Reflorestamento

Mediante indicação na declaração de rendimentos, as pessoas jurídicas poderão optar pela aplicação de até 6% do imposto devido no FISET-Florestamento e Reflorestamento.

5.2.3.13 - EMBRAER

As pessoas jurídicas, mediante indicação em sua declaração de rendimentos, poderão optar pela aplicação de até 0,5% do imposto devido na compra de ações novas da Empresa Brasileira de Aero-náutica S.A.

5.2.3.14 - Informática e Microeletrônica

- A pessoa jurídica nacional com projeto aprovado pelo Conselho Nacional de Informática-CONIN na área de desenvolvimento de software não sofre tributação sobre o lucro de sua comercialização.

- A pessoa jurídica nacional com projeto aprovado pelo CONIN não sofre tributação sobre o lucro auferido na comercialização de componentes eletrônicos.

- Qualquer pessoa jurídica poderá deduzir 0,5% do imposto devido para a aquisição de ações novas de empresas de informática até o exercício de 1995.

- As empresas produtoras de bens de informática não sofrem tributação sobre o lucro auferido nas vendas para distritos de exportação de informática nas áreas de atuação da SUDAM e da SUDENE.

5.2.3.15 - Cultura

Além de deduzirem como despesa operacional, as pessoas jurídicas podem deduzir do imposto devido, mediante a aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas referentes a doações feitas a entidades culturais, até o limite de 2% do imposto devido. No caso de patrocínio de empreendimentos culturais a dedução será calculada sobre 80% do valor gasto, e quando se tratar de investimentos em projetos culturais, 50%.

Os benefícios fiscais correspondentes a deduções do imposto a pagar não são concedidos às empresas que já são beneficiadas com alíquotas reduzidas, e as que são tributadas com base no lucro presumido ou no lucro arbitrado. Além disso, há um limite global para utilização dos incentivos ao investimento regional e setorial (FINAM, FINOR e Fiset) que é de 25% do imposto devido.

Não devem ser considerados gastos tributários os recursos destinados ao Programa de Integração Nacional-PIN e ao Programa de Redistribuição de Terras-PROTERRA e de Estímulo à Agroindústria do Norte e Nordeste, pois constituem, na verdade, vinculação na aplicação de recursos do IRPJ pelo governo. A parcela de 5% que é recolhida ao Programa de Integração Social-PIS sob a forma de dedução do imposto devido também não constitui gasto tributário.

5.3 - Imposto de Renda na Fonte

Em princípio a tributação na fonte deveria constituir-se em uma forma de antecipação do Imposto de Renda que incide sobre os rendimentos da pessoa física (IRPF) ou o lucro das pessoas jurídicas (IRPJ). Existem, contudo, várias situações em que o imposto é resultado exclusivamente na fonte pagadora, o que constitui uma forma definitiva de tributação. Nestes casos é difícil julgar se o tratamento tributário aplicado traz alguma forma de discricionabilidade com o objetivo de beneficiar o contribuinte. A tributação exclusiva na fonte, quando é tecnicamente difícil identificar o beneficiário, constitui uma saída administrativa para garantir receita tributária, e não uma forma de benefício fiscal. Contudo, há várias situações em que o contribuinte tem a opção de considerar a retenção na fonte como antecipação ou como pagamento definitivo da obrigação tributária. Nestes casos a tributação exclusiva na fonte frequentemente é inferior à da declaração, de forma que esta opção representaria renúncia de arrecadação tributária.

No que diz respeito aos rendimentos do trabalho, as retenções na fonte são sempre consideradas como antecipação do imposto devido na declaração. Quanto aos rendimentos e ganhos de capital, são vários os casos em que a tributação na fonte é definitiva, sendo que em alguns, por opção do contribuinte.

É muito difícil determinar em que casos específicos a tributação exclusiva na fonte tem a intenção de beneficiar determinados tipos de rendimentos. Nas operações de curto prazo (overnight e open market), por exemplo, a tributação é feita exclusivamente na fonte com alíquotas reduzidas (de 3 a 7%) sobre o rendimento bruto da aplicação. O ganho real corresponde apenas ao que superar a inflação, e este é que deveria ser tributado. Por questões administrativas, aplica-se uma alíquota menor sobre a totalidade do ganho nominal. Dependendo da taxa de inflação e do juro nominal, a tributação efetiva sobre o ganho real pode ser elevada ou não. Em casos extremos, pode-se até estar pagando imposto sobre

um ganho real que não existiu. Por isso, é praticamente impossível se determinar se há algum tipo de benefício fiscal em situação como esta de tributação exclusiva na fonte.

No caso de rendimentos pagos a beneficiários residentes no exterior, a tributação exclusivamente na fonte constitui apenas uma medida de administração tributária, visto não ter sentido obrigar este contribuinte a fazer uma declaração de rendimentos para ser tributado progressivamente.

É razoável supor que, nos casos em que o contribuinte tenha a opção de considerar uma retenção na fonte como definitiva ou mera antecipação do imposto a ser calculado na declaração anual, ele tomará a decisão que menos o onere. Como esse tipo de opção só existe em relação aos rendimentos e ganhos de capital, fica claro que existe o propósito de se "desonerar" contribuintes que façam determinados tipos de investimentos. O difícil é determinar exatamente em que situações o fisco efetivamente perde com a opção pela retenção exclusiva na fonte.

Assim sendo, e considerando ainda que atualmente as alíquotas adotadas para a tributação na fonte sobre a maioria dos ganhos e rendimentos de capital tributados está próxima das alíquotas marginais mais elevadas da tabela progressiva aplicada nos rendimentos da declaração anual, não se considera aqui os possíveis gastos tributários existentes no âmbito do IRF.

5.4 - Imposto de Importação

Conforme mencionado anteriormente, este imposto é intrinsecamente discricionário, de forma que várias mercadorias são isentas e outras fortemente gravadas. Como não faz sentido falar em uma alíquota padrão ou normal, a partir da qual tratamentos privilegiados poderiam ser identificados, os benefícios fiscais que resultam em gastos tributários não estão relacionados a produtos, mas sim a sua destinação. A isenção concedida a produtos de primeira

necessidade não configura uma forma de incentivo, mas se uma isenção ou redução no imposto é concedida em função de a mercadoria ser destinada a uma determinada região, setor ou empresa, fica claramente identificada uma renúncia tributária.

Da mesma forma que no Imposto de Renda, existem situações em que a não cobrança do tributo não constitui benefício fiscal, mas simplesmente medidas de administração tributária. É o caso, por exemplo, de importações de mercadorias que entram no país com a suspensão do imposto, tendo em vista que serão beneficiadas ou incorporadas a outras para serem posteriormente exportadas. Como as exportações são geralmente isentas de impostos, não como um incentivo, mas para assegurar competitividade dos produtos nacionais no exterior, não faz sentido cobrar imposto de importação sobre componentes e peças que serão incorporadas a produtos posteriormente exportados.

Isenções concedidas às importações realizadas por missões diplomáticas, ou concedidas dentro de limites razoáveis às bagagens de viajantes que retornam do exterior, também não constituem benefícios fiscais. Medidas como estas são adotadas em função de acordos internacionais ou por questões administrativas.

A seguir são identificados os benefícios no âmbito do Imposto de Importação que resultam em gastos tributários.

5.4.1 - Desenvolvimento Regional

- SUDENE. A Superintendência para o Desenvolvimento do Nordeste pode conceder, para empreendimentos localizados em sua área de atuação, redução do Imposto de Importação de até 90% na compra de máquinas e equipamentos destinados a integrar o ativo imobilizado das empresas industriais. No caso de matérias-primas, produtos intermediários e componentes a redução pode ser de até 80%. Em situações excepcionais, quando o empreendimento for de relevança

te interesse nacional e aprovado pelo Presidente da República, poderá ser concedida a isenção total do II.

- SUDAM. A Superintendência para o Desenvolvimento da Amazônia pode conceder as mesmas reduções no II que a SUDENE concede, inclusive a isenção em casos excepcionais.

- ZONA FRANCA. As mercadorias estrangeiras destinadas à Zona Franca de Manaus, seja para consumo interno, industrialização ou para compor o ativo das empresas ali instaladas estão isentas do imposto. Embora existam cotas de importação administradas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus, as importações são isentas, com a exceção de bebidas, fumo, armas de fogo e munição. As mercadorias industrializadas na ZFM com componentes importados, quando vendidas para o resto do país, sofrem redução do II que seria devido em proporção ao valor agregado localmente.

5.4.2 - Desenvolvimento Setorial

Embora pendentes de regulamentação, os empreendimentos enquadrados nos Programas Setoriais Integrados e nos Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial podem gozar de redução no Imposto de Importação de até 80%. Em alguns casos específicos continua em vigor a legislação anterior que concede isenção do imposto. Os incentivos beneficiam os seguintes setores:

- PETRÓLEO. Importações de equipamentos, máquinas, aparelhos, instrumentos, materiais, partes, peças e acessórios, para utilização na produção de petróleo e gás na bacia de Campos pela PETROBRÁS ou empresas contratadas. O benefício também atinge todas as importações necessárias à fabricação de plataformas marítimas de prospecção e produção de petróleo e gás.

- INDÚSTRIA NAVAL. Importação de materiais e equipamentos utilizados na construção, reparação e manutenção de embarcações constantes do Programa Permanente de Construção Naval.

- MINERAÇÃO. Importações de máquinas, equipamentos, veículos, aparelhos, instrumentos, peças, acessórios e ferramentas, sem similar nacional, realizadas por empresas titulares de empreendimentos aprovados pelo Conselho Interministerial do Programa Grande Carajás. Em outras regiões do país, o setor pode ser beneficiado por uma redução no II de 50 a 80% concedida pelo GEIMI, nos casos de importação de bens como os supramencionados que não tenham similar nacional. A indústria extrativa de carvão, por proposta do Ministério das Minas e Energia, também se beneficia de redução ou isenção do II.

- ENERGIA ELÉTRICA. São beneficiadas as importações realizadas por Furnas e pela ELETROSUL destinadas à construção dos sistemas de transmissão, em corrente alternada ou contínua com extra-alta tensão, de energia gerada por Itaipu. Todos os bens sem similar nacional importados pela Itaipu-Binacional e suas contratadas, ou pelas concessionárias de energia elétrica encarregadas da construção e operação de usinas nucleares também são beneficiados.

- COMUNICAÇÕES. Importação de máquinas, equipamentos, instrumentos, aparelhos, peças e acessórios, sem similar nacional, comprados pela EMBRATEL para a execução do Programa Nacional de Comunicações Domésticas por Satélite.

- SIDERURGIA. São beneficiadas todas as importações necessárias e sem similar nacional destinadas à modernização ou ampliação das empresas siderúrgicas produtoras ou laminadoras de aço.

- TRANSPORTE FERROVIÁRIO. Importações de locomotivas, sobresalentes, acessórios, ferramentas, instrumentos e materiais, sem similar nacional, realizadas pela Rede Ferroviária Federal S.A. e suas subsidiárias.

- INDÚSTRIA BÉLICA. Importações de matérias-primas, peças, componentes, equipamentos, máquinas e dispositivos, sem similar nacional, quando adquiridas pela Indústria de Material Bélico do Brasil-IMBEL, ou outras empresas nacionais de materiais de emprego militar autorizadas pelos ministérios militares.

- AERONÁUTICA. São isentas as importações de aparelhos, motores, reatores, peças e acessórios de aeronaves adquiridas por oficinas especializadas homologadas pelo Ministério da Aeronáutica. As importações de aeronaves, suas partes, peças e demais materiais de manutenção e reparo comprados por empresas nacionais concessionárias de linhas aéreas, empresas de táxi aéreo e aeroclubes são beneficiadas com redução de 80% do II.

- AEROFOTOGRAMETRIA. Importações de aeronaves, equipamentos e material técnico realizadas por empresa de capital totalmente nacional e destinadas a operações de aerofotogrametria, desde que contem com a aprovação do EMFA ou do Ministério da Aeronáutica.

- CINEMA, RÁDIO E TELEVISÃO. Importação de máquinas e equipamentos destinados à instalação, expansão ou modernização de emissoras de rádio e televisão. São beneficiadas também os equipamentos e materiais, sem similar nacional, para utilização em estúdios, salas de exibição e laboratórios, desde que tenham projeto aprovado pelo Conselho Nacional de Cinema.

- INDÚSTRIAS EM GERAL. O Conselho de Desenvolvimento Industrial-CDI pode conceder reduções no Imposto de Importação de 50 a 80%, incidentes sobre a compra, sem similar nacional, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos necessários a projetos industriais por ele aprovados.

5.4.3 - Exportações

Como incentivo às exportações, é concedida a isenção do II às empresas exportadoras quando a importação de bens for inferior a 10% do incremento das exportações em relação ao ano anterior. As empresas que tenham programas especiais de exportação junto ao BEFIEX poderão gozar de redução no II de 50 a 90% nas importações de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, acessórios e ferramentas, necessários ao cumprimento das metas de exportação.

5.4.4 - Desenvolvimento Científico e Tecnológico

Como estímulo ao desenvolvimento científico e tecnológico do país, estão isentas do II as importações de bens por instituições científicas que tiverem projetos aprovados pelo CNPq, ou por entidades cujos objetivos institucionais sejam a prestação de assistência educacional ou social.

5.4.5 - Serviços Públicos

A União, estados, Distrito Federal e municípios estão isentos do II relativo às importações de equipamentos, máquinas, aparelhos ou instrumentos, sem similar nacional, destinados a obras de construção, ampliação, exploração e conservação de serviços públicos.

5.5 - Imposto Sobre Produtos Industrializados

Da mesma forma que o Imposto de Importação, o IPI é um imposto seletivo e, portanto, intrinsecamente discricionário. Na Europa e no Canadá são feitas estimativas de gastos tributários embutidos em seus impostos sobre um valor adicionado, mas que nestes países têm a forma de um imposto geral sobre o consumo com no máximo três faixas de alíquotas. No caso do Reino Unido, por exemplo, a não tributação de alimentos em geral é considerada como renúncia fiscal, tendo em vista ser o VAT um imposto geral. No caso do IPI, que é seletivo, a adoção de alíquotas diferenciadas, inclusive iguais a zero, para vários produtos industrializados não constitui em si uma renúncia de receita tributária. Os gastos tributários existentes neste imposto derivam de isenções e reduções que são concedidas não a produtos, mas em função de características do contribuinte e da região ou setor de origem ou destino das mercadorias.

Tendo em vista ser o IPI um tributo calculado sobre o valor adicionado, existem incentivos concedidos sob a forma da isenção de mercadorias com ou sem a manutenção dos créditos referentes aos insumos. Existe o incentivo da concessão de créditos junto ao imposto, de crédito-prêmio como estímulo às exportações e de isenções juntamente com o II no caso de algumas importações.

A seguir são apresentados os benefícios fiscais no âmbito do IPI geradores de gastos tributários, classificados por objetivos de política.

5.5.1 - Desenvolvimento Regional

5.5.1.1 - Isenção com Manutenção do Crédito

- ZONA FRANCA: Os produtos nacionais que entram na ZFM, seja para consumo interno, industrialização ou exportação, com a exceção de automóveis, fumo, bebidas, armas e munições, estão isentos do IPI, mas é garantido o crédito aos fornecedores. Os produtos elaborados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos com projetos aprovados pela SUFRAMA, têm o mesmo benefício.

- PROJETO CARAJÁS: As vendas de máquinas e equipamentos nacionais para investimentos aprovados pelo Programa Grande Carajás são equiparados a exportações, obtendo assim a isenção do IPI e a manutenção do crédito relativo aos insumos.

5.5.1.2 - Isenção sem Crédito do Imposto

- ZONA FRANCA: Os produtos industrializados na ZFM por estabelecimentos com projeto aprovado pela SUFRAMA, sejam eles consumidos localmente ou destinados ao restante do território nacional não pagam o IPI. No restante da Amazônia Ocidental também gozam da isenção do imposto os produtos nacionais lá consumidos ou adquiridos na ZFM.

5.5.1.3 - Isenção na Importação

- ZONA FRANCA: Os produtos estrangeiros entrados na ZFM e destinados ao seu consumo interno, à industrialização ou à instalação e operação de indústrias está isento do imposto. Destes, um amplo conjunto quando redestinado ao restante da Amazônia Ocidental continua isento. As mercadorias adquiridas na ZFM, dentro de uma cota preestabelecida, não pagam o IPI quando levadas a outras partes do território nacional como bagagem dos passageiros.

- PROJETO CARAJÁS: Tal qual no caso do imposto de importação, o Conselho Interministerial do Programa Grande Carajás pode conceder redução no IPI sobre equipamentos, máquinas, veículos, aparelhos, instrumentos e utensílios, sem similar nacional, destinados a empreendimentos aprovados pelo referido órgão.

5.5.1.4 - Créditos do imposto

As empresas beneficiadas com isenção do imposto de renda concedida pela SUDAM ou pela SUDENE podem converter em crédito contra o IPI os gastos realizados nos programas de formação profissional e de alimentação do trabalhador.

5.5.2 - Desenvolvimento Setorial

5.5.2.1 - Isenção com Manutenção do Crédito

Este benefício é concedido ao se equiparar à exportação as vendas de certos produtos nacionais no mercado interno para setores de interesse nacional.

- TRANSPORTE AÉREO: É concedida isenção para os produtos, peças de fabricação nacional utilizados no transporte aéreo e na segurança de vôo.

- TRANSPORTE URBANO: Os automóveis adquiridos por motoristas profissionais autônomos ou cooperativas para utilização como táxi estão isentos.

- ENERGIA ELÉTRICA: Os produtos de fabricação nacional, saídos de estabelecimento industrial ou equiparado e destinados à Itaipu Binacional ou suas contratadas destinados ao projeto da central elétrica não pagam o IPI. O mesmo benefício é concedido aos equipamentos, máquinas, peças, acessórios, etc , destinados à construção das usinas nucleares.

- TELECOMUNICAÇÕES: Estão isentas do IPI as máquinas, equipamentos, instrumentos e aparelhos, de fabricação nacional, fornecidos para a EMBRATEL para o Programa Nacional de Comunicação Doméstica por Satélite, desde que aprovados pelos Ministérios da Fazenda e Comunicações.

- TURISMO: Os produtos nacionais saídos diretamente de estabelecimento industrial ou equiparado para as lojas francas, para serem vendidos em moedas estrangeiras conversíveis, estão isentos do IPI.

5.5.2.2 - Isenção sem Crédito do Imposto

São vários os casos de isenção ou cobrança de alíquota zero sobre produtos considerados essenciais ou de interesse social. Como o imposto é seletivo, isto não caracteriza uma renúncia de receita tributária. O único caso detectado é a isenção de barcos para pesca produzidos ou adquiridos por colônias cooperativas de pescadores para distribuição ou venda a seus associados. Neste caso, a isenção não é concedida ao produto, mas em função de seu destino.

5.5.2.3 - Isenção na Importação

É concedida a isenção do IPI na importação de vários produtos industrializados, não em função de suas características intrínsecas, mas de seu destino, o que caracteriza um benefício fiscal. Nos casos de importações incentivadas, sempre que é concedida isenção do II, ela é extensiva ao IPI. São os seguintes os casos de renúncia fiscal:

- PROGRAMA NUCLEAR: Importação pela NUCLEBRÁS, suas subsidiárias e outras companhias concessionárias de energia elétrica encarregadas da construção e operação de usinas nucleares, referentes a equipamentos, máquinas, acessórios, etc , sem similar nacional.

- ENERGIA ELÉTRICA: Todos os materiais e equipamentos importados pela Itaipu Binacional estão isentos do IPI, assim como os importados por Furnas e ELETROSUL para a construção do sistema de transmissão de energia em extra-alta tensão. Os produtos importados, sem similar nacional, pelas empresas contratadas pela Itaipu Binacional também são beneficiados.

- PETRÓLEO: Equipamentos, máquinas, veículos, peças, acessórios, etc , sem similar nacional, destinados à produção e prospecção de petróleo, importados pela PETROBRÁS ou por empresas contratadas.

- TRANSPORTE FERROVIÁRIO: Importações realizadas por empresas concessionárias de transportes ferroviários e metroviários, referentes a equipamentos, máquinas, veículos, aparelhos, instrumentos, ferramentas, partes e peças, sem similar nacional.

- TRANSPORTE MARÍTIMO: Materiais e equipamentos importados para a construção de embarcações constantes de planos aprovados pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial.

- TELECOMUNICAÇÕES: Máquinas, equipamentos, instrumentos, aparelhos, peças e acessórios, sem similar nacional, importados pela EMBRATEL para a execução do Programa Nacional de Comunicações Domésticas por Satélite.

- MINERAÇÃO DE CARVÃO: Importações de máquinas, equipamentos, aparelhos instrumentos, etc , sem similar nacional, destinados exclusivamente à mineração de carvão, podem ser isentos do IPI.

5.5.2.4 - Créditos do Imposto

Como o IPI é um tributo calculado sobre o valor agregado, para tornar a isenção mais efetiva, isto é, exonerá-lo não apenas na ponta da cadeia produtiva, concede-se, em várias situações, um crédito contra o imposto. Este pode ser utilizado para quitar débitos junto ao IPI ou, quando isto não for possível, é ressarcido em dinheiro. Os setores produtivos são:

- ENERGIA ELÉTRICA: As empresas fornecedoras de produtos industrializados à Itaipu Binacional recebem um crédito de 10% sobre o valor de suas vendas, mesmo que o insumo utilizado nestes produtos não tivesse sido tributado, ou o fosse com alíquota menor. Este crédito reduz artificialmente o preço dos produtos industrializados comprados por ITAIPU, que já estavam isentos.

- SIDERURGIA: Até dezembro de 1996 as empresas siderúrgicas têm o direito ao crédito correspondente a 95% da diferença entre o valor do IPI devido sobre os produtos industrializados saídos e o crédito das matérias-primas e produtos intermediários empregados naqueles produtos. Estes recursos correspondem a um subsídio que deve ser aplicado em projetos de ampliação da produção de derivados de aço.

- MINERAÇÃO: As empresas que desenvolvam atividades de mineração por concessão do Ministério das Minas e Energia têm direito ao crédito do IPI incidente sobre as máquinas, aparelhos e equipa-

mentos de produção nacional adquiridos e vinculados a seus projetos.

5.5.3 - Exportações

É concedida a isenção do IPI, com a manutenção dos créditos relativos aos insumos, sobre a exportação de produtos industrializados. Isto, contudo, não corresponde a um incentivo fiscal, visto que há um consenso no sentido de que os tributos não devem ser exportados. O IPI segue o princípio do destino, de forma que os produtos industrializados importados são tributados e os exportados estão isentos. Para que a isenção seja completa há a manutenção do crédito.

Para garantir este princípio de não tributação das exportações, são concedidas isenções e créditos em várias situações em que o destino final dos produtos é o exterior. É o caso, por exemplo, da isenção de produtos importados utilizados em produtos exportados.

Há situações, contudo, onde existe nitidamente um incentivo fiscal às exportações através do IPI: são os casos do crédito concedido aos exportadores de serviços e o crédito-prêmio.

As empresas nacionais exportadoras de serviços, como forma de subsídio às suas atividades, têm direito a se creditar do montante do imposto que constar das notas fiscais de suas aquisições de produtos industrializados junto a produtor-vendedor, ou do equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre 50% do preço de aquisição, quando feita a comerciante não contribuinte. Como em geral estas empresas não são contribuintes do IPI para utilizar os créditos obtidos, elas acabam recebendo o ressarcimento em dinheiro.

Apesar de ter sido extinto o crédito-prêmio em 1985, ele ainda é concedido às empresas com programas junto ao BEFIEX, em rela-

ção às suas exportações de manufaturados. Este subsídio fiscal cor responde a um crédito adicional, além do que toda empresa industrial exportadora tem direito.

5.5.4 - Diversos

Existem vários outros casos de isenção do IPI não enquadra dos nos itens anteriores, mas a maioria destes não corresponde a gastos tributários, visto que isentam produtos específicos como veículos para deficientes físicos, marca-passo cardíaco, vaca mecânica, etc , e não categorias de contribuintes. Há situações em que a isenção é concedida a missões diplomáticas ou a estabelecimentos públicos que produzem bens que não se destinam ao comércio, não se enquadrando também como uma renúncia tributária.

Os casos diversos em que a isenção do IPI representa um custo tributário são os seguintes:

- FORÇAS ARMADAS: O material bélico, inclusive aeronaves de uso militar, vendidos à União estão isentos do IPI, saindo os produtos do estabelecimento industrial sem o lançamento do imposto. Também é concedida a isenção nas importações de insumos em geral para a Indústria de Material Bélico do Brasil-IMBEL.

- ESPORTES: Os equipamentos sem similar nacional, destinados à prática de desportos e importados por entidade desportiva ou órgãos vinculados ao Conselho Nacional dos Desportos, e aprovados por ele, estão isentos do IPI.

6. GASTOS TRIBUTÁRIOS SEGUNDO FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA E IMPOSTO

Os diversos itens de gastos tributários existentes na legislação do IR, II e IPI, e identificados no capítulo anterior, serão agora organizados em uma lista. Não se trata de um orçamento de gas tos tributários visto que nenhuma quantificação referente ao valor

das renúncias foi realizada. A forma mais usual adotada por quase todos os países que elaboram orçamentos de gastos tributários é a classificação por função do gasto, da maneira mais próxima possível da adotada nos orçamentos fiscais, identificando também o imposto através do qual ele é realizado. Assim procedendo, permite-se uma leitura paralela dos dois orçamentos. Durante o processo de discussão e aprovação parlamentar, fica mais transparente quanto o governo pretende gastar em cada função através de recursos orçamentários e de subsídios tributários.

Existem casos em que um determinado item de gasto tributário pode ser classificado em mais de uma função de gasto. Assim sendo, procurou-se classificá-lo na função que, em princípio, o gasto tributário deveria beneficiar com maior intensidade, tendo em vista seu objetivo precípua. No caso dos incentivos fiscais às indústrias da Zona Franca de Manaus, por exemplo, o gasto tributário constitui um subsídio às indústrias, mas é classificado em desenvolvimento regional.

A classificação funcional dos gastos adotada é, de uma forma geral, a estabelecida pela Lei 4320/64. Foram feitas algumas pequenas modificações nesta classificação tendo em vista não existirem itens de gastos tributários em algumas funções. A função programática Administração e Planejamento foi substituída por um de seus programas, o Desenvolvimento Científico e Tecnológico. Além disso, foram estabelecidas duas categorias para classificar os gastos tributários de natureza econômica e social que não foram enquadrados nas demais funções programáticas.

São ao todo 124 itens de gastos tributários existentes na legislação tributária brasileira vigente no início do ano de 1988. Eles são classificados a seguir segundo um total de 17 funções de gastos, isto é, de acordo com a finalidade a que se destinam.

LISTA DE GASTOS TRIBUTÁRIOS POR FUNÇÃO1. LEGISLATIVA

001 IRPF - Isenção de parte da remuneração dos parlamentares

2. JUDICIÁRIA

002 IRPF - Isenção de parte da remuneração dos magistrados

3. DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO

003 IRPF - Abatimento da renda bruta das contribuições e doações feitas a instituições de pesquisas científicas

004 IRPF - Abatimento da renda bruta dos prêmios de estímulo à produção intelectual e bolsas de estudo

005 II - Isenção na importação de bens por instituições científicas com projeto aprovado no CNPq.

4. AGRICULTURA

006 IRPF - Redução por investimento incentivado na cédula G.

007 IRPF - Redução em 50% do resultado líquido 2 da cédula G.

008 IRPJ - Dedução como despesa operacional dos gastos com pesquisas de recursos pesqueiros em projetos aprovados pela SUDEPE.

009 IRPJ - Deduções especiais dos investimentos incentivados na apuração do lucro real da empresa agrícola

010 IRPJ - Tributação do lucro real com alíquota de apenas 6%

- 011 IRPJ - Dedução do imposto a pagar de até 6% das empresas que optarem por aplicar no FISET - Reflorestamento
- 012 IPI - Isenção para os barcos de pesca produzidos ou adquiridos por colônias cooperativas de pescadores

5. COMUNICAÇÕES

- 013 IRPJ - Tributação com alíquota de apenas 6% do lucro real das empresas de telecomunicações
- 014 II e
IPI - Isenção nas importações de produtos, sem similar nacional, comprados pela EMBRATEL para o Programa Nacional de Comunicação Doméstica por Satélite.
- 015 II - Isenção ou redução na importação de máquinas e equipamentos destinados a emissoras de rádio e televisão
- 016 IPI - Isenção com manutenção do crédito para os produtos nacionais fornecidos à EMBRATEL para o Programa Nacional de Comunicação Doméstica por Satélite

6. DEFESA NACIONAL E SEGURANÇA PÚBLICA

- 017 IRPF - Isenção de parte dos rendimentos dos militares
- 018 II e
IPI - Isenção na importação de matérias-primas, equipamentos e componentes, sem similar nacional, adquiridos pela IMBEL ou outras empresas nacionais de materiais de emprego militar.

019 IPI - Isenção na compra de material bélico, inclusive aeronaves de uso militar

7. DESENVOLVIMENTO REGIONAL

020 IRPF - Redução do imposto devido a subscrição de ações do BASA ou do Banco do Nordeste

021 IRPF - Redução do imposto devido a subscrição de ações de companhia agrícola ou industrial no Norte ou Nordeste

022 IRPJ - Isenção por 10 anos da PJ que instalar empreendimento agrícola e industrial aprovados na área da SUDENE e da SUDAM

023 IRPJ - Redução em 50% do imposto das empresas que mantenham empreendimentos industriais e agrícolas na área da SUDENE e da SUDAM.

024 IRPJ - Depósito para reinvestimento com 50% de recursos próprios e 50% referentes ao imposto a pagar, aprovado pela SUDENE ou SUDAM.

025 IRPJ - Isenção de atividades pesqueiras aprovadas na área da SUDENE

026 IRPJ - Isenção por 10 anos das empresas que instalarem, ampliarem ou modernizarem empreendimentos aprovados na área de influência do Projeto Grande Carajás.

027 IRPJ - Redução do imposto de até 24% para aplicação em cotas do FINOR ou do FINAM

028 IRPJ - Redução do imposto de até 33% para aplicação no FUNRES

- 029 IRPJ - Não tributação do lucro auferido por empresas de informática nas vendas para os distritos de exportação de informática nas áreas da SUDENE e SUDAM
- 030 II e
IPI - Redução em até 90% na importação de máquinas e equipamentos pelas empresas industriais com projetos aprovados pela SUDENE, SUDAM e Carajás.
- 031 II e
IPI - Redução em até 80% na importação de matérias-primas, componentes e bens intermediários pelas empresas industriais com projeto aprovado pela SUDENE ou SUDAM.
- 032 II e
IPI - Isenção de mercadorias estrangeiras destinadas à Zona Franca de Manaus
- 033 IPI - Isenção com manutenção do crédito dos produtos nacionais destinados à Zona Franca de Manaus.
- 034 IPI - Isenção com manutenção do crédito dos produtos elaborados com matérias-primas regionais na Amazônia Ocidental por empresas com projeto aprovado pela SUFRAMA
- 035 IPI - Isenção com manutenção do crédito nas vendas de máquinas e equipamentos nacionais a projetos aprovados pelo Programa Grande Carajás.
- 036 IPI - Isenção dos produtos industrializados na ZFM por empreendimentos aprovados pela SUFRAMA
- 037 IPI - Crédito do imposto referente aos gastos com alimentação, transporte e treinamento dos empregados, não deduzidos do IRPJ por empresas com isenção concedida pela SUDENE ou SUDAM.

8. EDUCAÇÃO E CULTURA

- 038 IRPF - Isenção dos rendimentos relativos a bolsas de estudos
- 039 IRPF - Dedução na cédula C dos encargos com empréstimos para educação do contribuinte
- 040 IRPF - Abatimento da renda bruta das contribuições e doações a instituições educacionais e culturais
- 041 IRPF - Abatimento da renda bruta dos prêmios de estímulo à produção intelectual e bolsas de estudo
- 042 IRPF - Abatimento da renda bruta das despesas com instrução do contribuinte e seus dependentes
- 043 IRPJ - Isenção das instituições de educação sem fins lucrativos
- 044 IRPJ - Isenção de sociedades e fundações de caráter cultural, instrutivo, artístico, literário e esportivo
- 045 IRPJ - Dedução como despesa operacional da PJ das contribuições e doações a instituições desportivas, recreativas e culturais para os empregados
- 046 IRPJ - Dedução como despesa operacional da PJ das contribuições e doações feitas a instituições educacionais, culturais, científicas e desportivas, bem como de prêmios à produção intelectual e bolsas de estudo
- 047 IRPJ - Dedução de 1 a 2% do imposto devido doados à Fundação Educar.

- 048 IRPJ - Dedução de até 2% do imposto devido referente a doações, patrocínios e investimentos em projetos culturais
- 049 II - Isenção na importação de bens por entidades cujos objetivos institucionais sejam a prestação de assistência educacional
- 050 II e
IPI - Isenção na importação de material desportivo, sem similar nacional, comprados por entidades ou órgãos vinculados ao CND.

9. ENERGIA E RECURSOS NATURAIS

- 051 IRPJ - Depreciação acelerada para empresas de mineração
- 052 IRPJ - Cota de exaustão incentivada de jazidas de recursos minerais
- 053 IRPJ - Deduções de gastos com prospecção e pesquisa de jazidas em projetos aprovados pela SUDAM
- 054 IRPJ - Dedução como despesa operacional aos gastos com pesquisa e prospecção de petróleo cru pela PETROBRÁS
- 055 IRPJ - Tributação com alíquota de apenas 6% sobre o lucro real das empresas concessionárias de energia elétrica
- 056 II e
IPI - Isenção ou redução na importação de produtos utilizados na produção de petróleo na Bacia de Campos pela PETROBRÁS ou empresas contratadas

057 II e

- IPI - Redução ou isenção na importação de produtos sem similar nacional para projetos de mineração

058 II e

- IPI - Isenção ou redução nas importações de Itaipu, bem como de Furnas e da Eletrosul para construção das linhas de transmissão de energia gerada por Itaipu

059 IPI - Isenção com manutenção do crédito de produtos nacionais destinados a Itaipu e suas contratadas, ou a construção de usinas nucleares.

060 II e

- IPI - Isenção nas importações realizadas para o programa de construção de usinas nucleares

061 IPI - Crédito de 10% concedido aos fornecedores de Itaipu

062 IPI - Crédito do imposto para as empresas mineradoras referente às máquinas e equipamentos nacionais utilizados em suas atividades

10. HABITAÇÃO E URBANISMO

063 IRPF - Abatimento de parte dos juros pagos na compra da casa própria pelo SFH

064 IRPF - Abatimento da renda bruta das despesas com aluguel

11. INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS

- 065 IRPJ - Depreciação acelerada para empresas industriais com projeto aprovado no CDI
- 066 IRPJ - Depreciação acelerada para indústrias na área de informática
- 067 IRPJ - Não computação do crédito especial do IPI na determinação do lucro real das empresas siderúrgicas
- 068 IRPJ - Tributação com alíquota de 3% apenas sobre o lucro líquido das exportações.
- 069 IRPJ - Não computação na determinação do lucro real das subvenções para investimento recebidos do governo
- 070 IRPJ - Redução do imposto das empresas que exploram hotéis e outros empreendimentos turísticos
- 071 IRPJ - Dedução do imposto a pagar de até 0,5% para as empresas que optarem pela compra de ações novas da EMBRAER
- 072 IRPJ - Isenção do lucro das empresas com projeto aprovado no CONIN referente à comercialização de software e componentes microeletrônicos
- 073 IRPJ - Dedução do imposto a pagar de até 0,5% para as empresas que optarem pela aquisição de ações novas de empresas de informática
- 074 II - Isenção nas importações necessárias, sem similar nacional, destinadas à modernização ou ampliação das empresas siderúrgicas produtoras ou laminadoras de aço.

- 075 II - Isenção na importação de aparelhos, motores, reatores, peças e acessórios de aeronaves adquiridos por oficinas especializadas homologadas pelo Ministério da Aeronáutica
- 076 II - Isenção na importação, por empresa de capital totalmente nacional, de aeronaves e equipamentos destinados a operações de aerofotogrametria
- 077 II - Redução na importação de equipamentos e materiais, sem similar nacional, para uso em estúdios, salas de exibição e laboratórios, desde que aprovadas pelo CONCINE.
- 078 II - Redução de 50 a 80% na importação de máquinas e equipamentos, sem similar nacional, destinados a projetos industriais aprovados pelo CDI
- 079 II - Isenção às empresas exportadoras quando a importação for inferior a 10% do incremento nas exportações em relação ao ano anterior
- 080 II - Redução de 50 a 90% nas importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e acessórios por empresas com programas especiais junto ao BEFIEEX
- 081 IPI - Isenção com manutenção do crédito para os produtos nacionais destinados a lojas francas
- 082 IPI - Crédito concedido às empresas exportadoras de serviços
- 083 IPI - Crédito-prêmio às empresas exportadoras com programa aprovado pelo BEFIEEX

12. SAÚDE E SANEAMENTO

084 IRPF - Abatimento das despesas médico-hospitalares

085 IRPF - Abatimento dos gastos com seguros de saúde

086 IRPJ - Dedução como despesa operacional dos gastos da PJ com assistência médica, odontológica e farmacêutica com os empregados

087 IRPJ - Tributação do lucro real com alíquota de apenas 6% para as empresas de saneamento

13. TRABALHO

088 IRPJ - Dedução em dobro dos gastos da PJ com a formação profissional dos empregados

14. ASSISTÊNCIA E PREVIDÊNCIA

089 IRPF - Dedução da base de cálculo das contribuições para institutos de previdência públicos e privados

090 IRPF - Abatimento da renda bruta das contribuições previdenciárias facultativas

091 IRPJ - Isenção das instituições fechadas de previdência privada

092 IRPJ - Isenção das sociedades e fundações de caráter caritativo, beneficente e assistencial

093 IRPJ - Dedução como despesa operacional da PJ dos gastos com assistência social aos empregados

15. TRANSPORTE

- 094 IRPJ - Não computação na receita bruta das importâncias recebidas pelas empresas de navegação relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante
- 095 IRPJ - Depreciação acelerada dos equipamentos, terminais, ramais ou desvios ferroviários
- 096 IRPJ - Tributação do lucro de exploração das empresas de transporte coletivo de passageiros com alíquota de apenas 6%
- 097 IRPJ - Dedução em dobro das despesas com transporte dos empregados
- 098 II e
IPI - Isenção ou redução na importação de materiais e equipamentos utilizados na construção, reparação e manutenção de embarcações dentro do Programa Permanente de Construção Naval
- 099 II e
IPI - Isenção ou redução nas importações de locomotivas, peças, acessórios e materiais, sem similar nacional, realizadas pela Rede Ferroviária Federal e suas subsidiárias, e empresas de metrô
- 100 III - Redução de 80% nas importações de aeronaves, partes e peças compradas por empresas nacionais concessionárias de linhas aéreas, empresas de táxi aéreo e aeroclubes
- 101 IPI - Isenção com manutenção do crédito dos produtos de fabricação nacional utilizados no transporte aéreo e na segurança de vôo

102 IPI - Isenção dos automóveis para utilização como táxi

16. OUTRAS ECONÔMICAS

103 IRPF - Isenção dos rendimentos distribuídos ou não por fundos em condomínio

104 IRPF - Redução do imposto devido em função do saldo médio das cadernetas de poupança

105 IRPF - Redução do imposto devido em função da subscrição de ações novas de companhia aberta

106 IRPJ - Isenção das sociedades cooperativas sem fins lucrativos

107 IRPJ - Isenção das associações de poupança e empréstimo

108 IRPJ - Isenção das sociedades de investimentos e fundos em condomínio que apliquem em carteira diversificada de títulos e valores mobiliários

109 IRPJ - Isenção da Caixa Econômica Federal

110 IRPJ - Dedução da base de cálculo do imposto das quantias pagas na aquisição de carta-patente para o exercício de atividades financeiras

111 IRPJ - Isenção do imposto referente a parcela do lucro real atribuída a atividades monopolizadas

112 IRPJ - Diferimentos concedidos pelo CMN dos valores recebidos por instituições financeiras com a venda de carta-patente

113 IRPJ - Tributação com alíquota de 17% sobre o lucro real de concessionárias de serviços públicos

17. OUTRAS SOCIAIS

- 114 IRPF - Isenção dos bens adquiridos por doações ou heranças
- 115 IRPF - Isenção de pecúlios de seguro de vida pago por morte do segurado
- 116 IRPF - Isenção de indenização ou aviso prévio pago em dinheiro
- 117 IRPF - Isenção de proventos de aposentadoria ou reforma por acidente ou moléstia grave
- 118 IRPF - Isenção de pensões e proventos de ex-combatentes da FEB
- 119 IRPF - Isenção de benefícios indiretos recebidos do empregador sob a forma de seguros, assistência médico-hospitalar, alimentos e transporte
- 120 IRPF - Isenção, abaixo de determinado valor, dos proventos de inatividade pagos pelo governo a maiores de 65 anos
- 121 IRPF - Abatimento da renda bruta para contribuintes com mais de 65 anos
- 122 IRPF - Abatimento das doações feitas a instituições filantrópicas e aos partidos políticos
- 123 IRPJ - Isenção de sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, e às associações e sindicatos, sem fins lucrativos
- 124 IRPJ - Dedução em dobro dos gastos com alimentação do trabalhador

7. GASTOS TRIBUTÁRIOS SEGUNDO OBJETIVOS DE POLÍTICA

Os itens de gastos tributários identificados no Capítulo 5 e classificados por função no Capítulo 6 são aqui organizados de acordo com os objetivos de política que procuram atender. Esta é a forma usualmente adotada no Brasil para classificar os diversos incentivos fiscais.

Se estes itens de gastos tributários listados forem quantificados, proporcionarão um importante instrumento de avaliação das políticas públicas, isto é, será possível se verificar quanto é dispendido implicitamente através de renúncias fiscais na área de exportações, de desenvolvimento regional, etc.

Foram definidos oito grupos de gastos, de acordo com os objetivos de política que perseguem. O primeiro é Desenvolvimento Social, onde foram classificados os itens de gastos tributários que procuram prestar assistência financeira nas áreas de saúde, alimentação, previdência, habitação, etc, ou aos contribuintes idosos, carentes, desempregados, viúvos e ex-combatentes. Em Desenvolvimento Científico, Tecnológico, Educacional e Cultural, foram classificados os itens que proporcionam auxílio financeiro a estas áreas relacionadas ao conhecimento, inclusive treinamento e esportes. No que diz respeito ao Desenvolvimento Regional, constam os mesmos gastos tributários classificados nesta função no capítulo anterior. Na categoria Desenvolvimento Setorial, foram agrupados todos os subsídios tributários que estimulam setores como turismo, siderurgia, mineração, energia elétrica, transportes, telecomunicações, etc. Foram classificadas nas categorias Exportações e Agricultura os gastos tributários relacionados especificamente a estas áreas. Os itens de gastos tributários relacionados ao setor financeiro e ao mercado de capitais mereceram uma categoria específica, e os demais itens não classificados anteriormente foram agrupados em "outros/diversos".

LISTA DE GASTOS TRIBUTÁRIOS POR OBJETIVO DE POLÍTICA1. DESENVOLVIMENTO SOCIALIRPF

- . Abatimento de parte dos juros pagos na compra da casa própria SFH
- . Abatimento da renda bruta das despesas com aluguel
- . Abatimento das despesas médico-hospitalares
- . Abatimento dos gastos com seguros de saúde
- . Dedução da base de cálculo das contribuições para institutos de previdência públicos e privados
- . Abatimento da renda bruta das contribuições previdenciárias facultativas
- . Isenção de pecúlios de seguro de vida pago por morte do segurado
- . Isenção de indenização ou aviso prévio pago em dinheiro
- . Isenção de proventos de aposentadoria ou reforma por acidente ou moléstia grave
- . Isenção de pensões e proventos de ex-combatentes da FEB
- . Isenção de benefícios indiretos recebidos do empregador sob a forma de seguros, assistência médico-hospitalar, alimentos e transporte
- . Isenção, abaixo de determinado valor, dos proventos de inatividade pagos pelo governo a maiores de 65 anos
- . Abatimento da renda bruta para contribuinte com mais de 65 anos
- . Abatimento das doações feitas a instituições filantrópicas e aos partidos políticos

IRPJ

- . Dedução como despesa operacional dos gastos da PJ com assistência médica, odontológica e farmacêutica com os empregados

- . Tributação do lucro real com alíquota de apenas 6% para as empresas de saneamento
- . Dedução em dobro dos gastos da PJ com a formação profissional dos empregados
- . Isenção das instituições fechadas de previdência privada
- . Isenção das sociedades e fundações de caráter caritativo, beneficente e assistencial
- . Dedução como despesa operacional da PJ dos gastos com assistência social aos empregados
- . Tributação do lucro de exploração das empresas de transporte coletivo de passageiros com alíquota de apenas 6%
- . Dedução em dobro das despesas com transporte dos empregados
- . Isenção de sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, e as associações e sindicatos, sem fins lucrativos
- . Dedução em dobro dos gastos com alimentação do trabalhador

2. DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO, TECNOLÓGICO, EDUCACIONAL E CULTURAL

IRPF

- . Abatimento da renda bruta das contribuições e doações feitas a instituições de pesquisas científicas
- . Abatimento da renda bruta dos prêmios de estímulo à produção intelectual e bolsas de estudo
- . Isenção dos rendimentos relativos a bolsas de estudos
- . Dedução na cédula C dos encargos com empréstimos para educação do contribuinte
- . Abatimento da renda bruta das contribuições e doações a instituições educacionais e culturais
- . Abatimento da renda bruta dos prêmios de estímulo à produção intelectual e bolsas de estudo

- . Abatimento da renda bruta das despesas com instrução do contribuinte e seus dependentes

IRPJ

- . Isenção das instituições de educação sem fins lucrativos
- . Isenção de sociedades e fundações de caráter cultural, instrutivo, artístico, literário e esportivo
- . Dedução como despesa operacional da PJ das contribuições e doações a instituições desportivas, recreativas e culturais para os empregados
- . Dedução como despesa operacional da PJ das contribuições e doações feitas a instituições educacionais, culturais, científicas e desportivas, bem como de prêmios à produção intelectual e bolsas de estudo
- . Dedução de 1 a 2% do imposto devido doados à Fundação Educar
- . Dedução de até 2% do imposto devido referente a doações, patrocínios e investimentos em projetos culturais

II

- . Isenção na importação de bens por instituições científicas com objeto aprovado no CNPq
- . Isenção na importação de bens por entidades cujos objetivos institucionais sejam a prestação de assistência educacional
- . Redução na importação de equipamentos e materiais, sem similar nacional, para uso em estúdios, salas de exibição e laboratórios, desde que aprovadas pelo CONCINE

II e IPI

- . Isenção na importação de material desportivo, sem similar nacional, comprados por entidades ou órgãos vinculados ao CND

3. DESENVOLVIMENTO REGIONALIRPF

- . Redução do imposto devido a subscrição de ações do BASA ou do Banco do Nordeste
- . Redução do imposto devido a subscrição de ações de companhia agrícola ou industrial no Norte ou Nordeste

IRPJ

- . Isenção por 10 anos da PJ que instalar empreendimento agrícola e industrial aprovados na área da SUDENE e da SUDAM
- . Redução em 50% do imposto das empresas que mantenham empreendimentos industriais e agrícolas na área da SUDENE e SUDAM
- . Depósito para reinvestimento com 50% de recursos próprios e 50% referente ao imposto a pagar, aprovado pela SUDENE Ou SUDAM
- . Isenção de atividades pesqueiras aprovadas na área da SUDENE
- . Isenção por 10 anos das empresas que instalarem, ampliam ou modernizarem empreendimentos aprovados na área de influência do Projeto Grande Carajás
- . Redução do imposto de até 24% para aplicação em cotas do FINOR ou do FINAM
- . Redução do imposto de até 33% para aplicação no FUNRES

- . Não tributação do lucro auferido por empresas de informática nas vendas para os distritos de exportação de informática nas áreas da SUDENE e SUDAM

II e IPI

- . Redução em até 90% na importação de máquinas e equipamentos pelas empresas industriais com projetos aprovados pela SUDENE, SUDAM e Carajás
- . Redução em até 80% na importação de matérias-primas, componentes e bens intermediários pelas empresas industriais com projeto aprovado pela SUDENE ou SUDAM
- . Isenção de mercadorias estrangeiras destinadas à Zona Franca de Manaus

IPI

- . Isenção com manutenção do crédito dos produtos nacionais destinados à Zona Franca de Manaus
- . Isenção com manutenção do crédito dos produtos elaborados com matérias-primas regionais na Amazônia Ocidental por empresas com projeto aprovado pela SUFRAMA
- . Isenção com manutenção do crédito nas vendas de máquinas e equipamentos nacionais a projetos aprovados pelo Programa Grande Carajás
- . Isenção dos produtos industrializados na ZFM por empreendimentos aprovados pela SUFRAMA
- . Crédito do imposto referente aos gastos com alimentação, transporte e treinamento dos empregados, não deduzidos do IRPJ por empresas com isenção concedida pela SUDENE ou SUDAM

4. DESENVOLVIMENTO SETORIAL

IRPJ

- . Tributação com alíquota de apenas 6% do lucro real das empresas de telecomunicações
- . Depreciação acelerada para empresas de mineração
- . Cota de exaustão incentivada de jazidas de recursos minerais
- . Deduções de gastos com prospecção e pesquisa de jazidas em projetos aprovados pela SUDAM
- . Dedução como despesa operacional dos gastos com pesquisa e prospecção de petróleo cru pela PETROBRÁS
- . Tributação com alíquota de apenas 6% sobre o lucro real das empresas concessionárias de energia elétrica
- . Depreciação acelerada para empresas industriais com projeto aprovado no CDI
- . Depreciação acelerada para indústrias na área de informática
- . Não computação do crédito especial do IPI na determinação do lucro real das empresas siderúrgicas
- . Não computação na determinação do lucro real das subvenções para investimento recebido do governo
- . Redução do imposto das empresas que exploram hotéis e outros empreendimentos turísticos
- . Dedução do imposto a pagar de até 0,5% para as empresas que optarem pela compra de ações novas da EMBRAER
- . Isenção do lucro das empresas com projeto aprovado no CONIN referente à comercialização de software e componentes microeletrônicos.
- . Dedução do imposto a pagar de até 0,5% para as empresas que optarem pela aquisição de ações novas de empresas de informática
- . Não computação na receita bruta das importâncias recebidas pelas empresas de navegação relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante
- . Depreciação acelerada dos equipamentos, terminais, ramais ou desvios ferroviários

- . Isenção do imposto referente a parcela do lucro real atribuída a atividades monopolizadas

II

- . Isenção ou redução na importação de máquinas e equipamentos destinados a emissoras de rádio e televisão
- . Isenção nas importações necessárias, sem similar nacional, destinadas à modernização ou ampliação das empresas siderúrgicas produtoras ou laminadoras de aço
- . Isenção na importação de aparelhos, motores, reatores, peças e acessórios de aeronaves adquiridos por oficinas especializadas homologadas pelo Ministério da Aeronáutica
- . Isenção na importação de aeronaves e equipamentos por empresa de capital totalmente nacional destinados a operações de aerofotogrametria
- . Redução de 50 a 80% na importação de máquinas e equipamentos, sem similar nacional, destinados a projetos industriais aprovados pelo CDI
- . Redução de 80% nas importações de aeronaves, partes e peças compradas por empresas nacionais concessionárias de linhas aéreas, empresas de táxi aéreo e aeroclubes

II e IPI

- . Isenção nas importações de produtos, sem similar nacional, comprados pela EMBRATEL para o Programa Nacional de Comunicação Doméstica por Satélite
- . Isenção ou redução na importação de produtos utilizados na produção de petróleo na bacia de Campos pela PETROBRÁS ou empresas contratadas
- . Redução ou isenção na importação de produtos sem similar nacional para projetos de mineração

- . Isenção ou redução nas importações de Itaipu, bem como de Furnas e da Eletrosul para construção das linhas de transmissão de energia gerada por Itaipu
- . Isenção nas importações realizadas para o programa de construção de usinas nucleares
- . Isenção ou redução na importação de materiais e equipamentos utilizados na construção, reparação e manutenção de embarcações dentro do Programa Permanente de Construção Naval
- . Isenção ou redução nas importações de locomotivas, peças, acessórios e materiais, sem similar nacional, realizadas pela Rede Ferroviária Federal e suas subsidiárias, e empresas de metrô

IPI

- . Isenção com manutenção do crédito para os produtos nacionais fornecidos à EMBRATEL para o Programa Nacional de Comunicação Doméstica por Satélite
- . Isenção com manutenção do crédito de produtos nacionais destinados a Itaipu e suas contratadas, ou a construção de usinas nucleares
- . Crédito de 10% concedido aos fornecedores de Itaipu
- . Crédito do imposto para as empresas mineradoras referentes às máquinas e equipamentos nacionais utilizados em suas atividades
- . Isenção com manutenção do crédito dos produtos de fabricação nacional utilizados no transporte aéreo e na segurança de voo

5. EXPORTAÇÕES

IRPJ

- . Tributação com alíquota de 3% apenas sobre o lucro líquido das exportações

II

- . Isenção às empresas exportadoras quando a importação for inferior a 10% do incremento nas exportações em relação ao ano anterior
- . Redução de 50 a 90% nas importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e acessórios por empresas com programas especiais junto ao BEFIEX

IPI

- . Isenção com manutenção do crédito para os produtos nacionais destinados às lojas francas
- . Crédito concedido às empresas exportadoras de serviços
- . Crédito-prêmio às empresas exportadoras com programa aprovado pelo BEFIEX

6. AGRICULTURAIRPF

- . Redução por investimento incentivado na cédula G
- . Redução em 50% do resultado líquido 2 da cédula G

IRPJ

- . Dedução como despesa operacional dos gastos com pesquisas de recursos pesqueiros em projetos aprovados pela SUDEPE
- . Deduções especiais dos investimentos incentivados na apuração do lucro real da empresa agrícola
- . Tributação do lucro real com alíquota de apenas 6%
- . Dedução do imposto a pagar de até 6% das empresas que optarem por aplicar no FISET - Reflorestamento

IPI

- . Isenção para os barcos de pesca produzidos ou adquiridos por colônias cooperativas de pescadores

7. SETOR FINANCEIRO E MERCADO DE CAPITAISIRPF

- . Isenção dos rendimentos distribuídos ou não por fundos em condomínio
- . Redução do imposto devido em função do saldo médio das cadernetas de poupança
- . Redução do imposto devido em função da subscrição de ações novas de companhia aberta

IRPJ

- . Isenção das associações de poupança e empréstimo
- . Isenção das sociedades de investimentos e fundos em condomínio que apliquem em carteira diversificada de títulos e valores mobiliários
- . Isenção da Caixa Econômica Federal
- . Dedução da base de cálculo do imposto das quantias pagas na aquisição de carta-patente para o exercício de atividades financeiras
- . Diferimentos concedidos pelo CMN dos valores recebidos por instituições financeiras com a venda de carta-patente

8. OUTROS/DIVERSOSIRPF

- . Isenção de parte da remuneração dos parlamentares

- . Isenção de parte da remuneração dos magistrados
- . Isenção de parte dos rendimentos dos militares
- . Isenção dos bens adquiridos por doações ou heranças

IRPJ

- . Isenção das sociedades cooperativas sem fins lucrativos
- . Tributação com alíquota de 17% sobre o lucro real de concessionárias de serviços públicos

II e IPI

- . Isenção na importação de matérias-primas, equipamentos e componentes, sem similar nacional, adquiridos pela IMBEL ou outras empresas nacionais de materiais de emprego militar

IPI

- . Isenção na compra de material bélico, inclusive aeronaves de uso militar
- . Isenção dos automóveis para utilização como táxi

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANNIBAL VILLELA CONSULTORIA ECONÔMICA. "Investimentos na Infraestrutura Social: Uma Avaliação do Impacto sobre o Sistema Urbano". Rio de Janeiro, 1983, mimeo

ARAGÃO, José Maria. "Sistema Financeiro da Habitação: Características Básicas, Desempenho e Problemas Atuais". Rio de Janeiro, agosto 1984, mimeo.

_____. "Sistema Financeiro da Habitação: Desempenho em 1985, Situação, Problemas e Perspectivas em 1986", Rio de Janeiro, BNH, agosto 1986.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ENGENHARIA SANITÁRIA. "Documento Final sobre a Reformulação do SFS". Rio de Janeiro, maio 1986, mimeo

_____. "Saneamento Básico: Análise, Diretrizes e Perspectivas". Rio de Janeiro, junho 1987, mimeo.

BANCO MUNDIAL. "Brazil: Urban Strategy Paper". Washington, Urban Projects Division, julho 1985, mimeo.

_____. "Brazil: Urban Sector Strategy" (relatório preliminar). Washington, Urban Projects Division, outubro 1987, mimeo.

_____. "Public Spending on Social Programs: Issues and Options". Washington, Janeiro 1988, mimeo.

BANCO NACIONAL DA HABITAÇÃO. "A Atuação do BNH". Rio de Janeiro, março 1985, mimeo.

_____. "Condensação dos Debates e Diretivas de Diagnóstico e de Proposições a respeito do SFH". Rio de Janeiro, novembro 1985, mimeo

- BIER, Amaury; PAULANI, Ledà Maria e MESSEMBERG, Roberto P. "A Crise do Saneamento no Brasil: Reforma Tributária, uma Falsa Resposta". Pesquisa e Planejamento Econômico, Rio de Janeiro, 18 (1): 161-196, abril 1988.
- CNDU. "Sugestões à Nova Administração sobre Política Urbana". Brasília, Ministério do Interior, março 1985, mimeo.
- FABRIANI, Carmen Beatriz e PEREIRA, Vera Maria C. Tendências e Divergências sobre o Modelo de Intervenção Pública no Saneamento Básico. Rio de Janeiro, IEI/UFRJ, 1987 (Discussão 124).
- FARIA, Vilmar E. Cinqüenta Anos de Urbanização no Brasil: Tendências e Perspectivas. Rio de Janeiro, IUPERJ, setembro 1988.
- FERNANDES, Marlene. "O BNH e o Financiamento do Desenvolvimento Urbano". Rio de Janeiro, setembro 1980, mimeo
- INSTITUTO DE ARQUITETOS DO BRASIL: "Debate Nacional sobre a Reformulação do SFH". São Paulo, Projeto Editores Associados, julho 1986.
- LIMA, Fernando Carlos G. de C. e GOMES, Maria Célia. O Novo SFH: A Herança de Velhos Problemas. Rio de Janeiro, IEI/UFRJ, dezembro 1987 (Discussão 144).
- LJUNG, Per e FARVACQUE, Catherine. Addressing the Urban Challenge. Washington, The World Bank, março 1988.
- MAGALHÃES, Raphael de A. e FARIAS, Juarez. "Reformulação do Sistema Financeiro da Habitação". Brasília, Projeto Editores Associados, janeiro 1986.
- MÉDICI, André Cezar. "O Custo da Política Social ao Nível Regional: Subsídios para uma Estratégia de Descentralização". Rio de Janeiro, IEI/UFRJ, dezembro 1987 (Discussão 134).

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO URBANO. "Relatório Final da Comissão de Reformulação do SFS". Brasília, fevereiro 1986, mimeo

NEPP-IE. Brasil 1986: Relatório sobre a Situação Social do País. Campinas, Ed. Unicamp, 1988.

REZENDE, Fernando e VILLELA DOS SANTOS, Renato A.Z. "Desenvolvimento Urbano e Problemas Metropolitanos: Aspectos Financeiros". Rio de Janeiro, 1986, mimeo.

SEPLAN. "Relatório Final do Grupo Setorial de Desenvolvimento Urbano". Brasília, março 1987, mimeo.

_____. "Relatório sobre as Responsabilidades Administrativas, Funcionais e Financeiras da CEF". Brasília, julho 1987, mimeo.

SERRAN, João Ricardo. "Sugestões sobre a Questão Habitacional". Rio de Janeiro, IAB-RJ, outubro 1985, mimeo.

TOLOSA, Hamilton C. Condicionantes Econômicos e Opções de Política Urbana no Brasil. Rio de Janeiro, IEI/UFRJ, 1987 (Discussão 125).

