

GASTOS TRIBUTÁRIOS: UMA ANÁLISE COMPARADA

PAES, Nelson Leitão¹

RESUMO: Os gastos tributários no Brasil apresentaram um incremento de 47% entre 2006 e 2011. Um volume de recursos tão substancial precisa ser continuamente estudado. Assim, dentro de uma ótica comparada, foram analisados para um conjunto de países temas como a importância dos gastos, a sua distribuição entre renúncias sobre o consumo e a renda, a forma como o benefício é concedido e a finalidade dos gastos. Constatou-se, por exemplo, que os gastos tributários em relação à receita são superiores no conjunto de países da amostra da América Latina em relação ao conjunto de países da amostra que fazem parte da OCDE. Quanto ao Brasil, a despeito do crescimento recente, verificou-se que o país ainda usa relativamente pouco os gastos tributários. Merece destaque o elevado peso do gasto associado a regimes simplificados no sistema nacional, que não encontra paralelo nos demais países.

PALAVRAS-CHAVE: Gasto Tributário; Análise Comparada; Receitas Tributárias.

ABSTRACT: The tax expenditures in Brazil showed an increase of 47% between 2006 and 2011. A substantial amount of resources must be continually studied. Thus, within a comparative perspective, we analyzed for a set of countries topics such as the weight of the tax expenditures, their distribution between consumption and income, how the benefit is granted and the purpose of expenditures. It was found, for example, that tax expenditures in proportion of tax revenues are higher in Latin America than in OECD countries. As for Brazil, despite recent growth, it was found that the country still uses relatively little tax expenditures. Also noteworthy is the high share of the expense associated with simplified regimes in the national system, which has no parallel in other countries.

KEYWORDS: Tax Expenditure; Comparative Analysis; Tax Revenues.

1. INTRODUÇÃO

Os gastos tributários passaram a fazer parte do processo orçamentário brasileiro no final do século XX. Pouco antes disso, na década de 60, este conceito foi aplicado pela primeira vez pelo Congresso norte-americano² e na década seguinte se espalhou pela Europa Ocidental e foi adotado pelos organismos internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A elevação dos gastos tributários é uma tendência que se observa em muitos países. Dados da OCDE apontam crescimento dos gastos tributários a partir de 2001 na França, no Canadá, na Coreia e no Reino Unido. No Brasil o aumento dos gastos tributários foi bastante acentuado, apresentando um incremento de 47% entre 2006 e 2011³.

Um volume de recursos tão substancial precisa ser continuamente estudado, comparando-se as práticas adotadas no Brasil com a de outros países, como uma forma de se identificar padrões e desvios que eventualmente precisarão ser

¹ Professor Doutor Colaborador no PIMES, Bolsista de Produtividade Nível 2. Funcionário do Ministério da Fazenda. nlpaes@yahoo.com.br

² Surrey (1973)

³ IPEA (2011)

aprofundados. É neste contexto em que se situa o presente artigo. A análise comparada, antes restrita aos números de países da OCDE, tornou-se mais rica com a recente publicação pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias de manual relativo a gastos tributários e que traz dados sobre um conjunto de países da América Latina (CIAT, 2011).

Portanto, com o apoio deste conjunto de dados foi possível estabelecer comparações entre as práticas de gastos tributários em um conjunto de países da OCDE e da América Latina. Foram analisadas questões como o peso dos gastos para cada país, a sua distribuição entre renúncias sobre o consumo e a renda, a forma como o benefício é concedido e os propósitos que se quer alcançar com os gastos.

Verificou-se que os países do grupo OCDE apresentam gastos tributários mais elevados do que os da América Latina quando medidos em proporção do PIB e o inverso quando medidos em proporção das receitas. Ambos os grupos apresentam certo viés em favor da concessão dos gastos tributários sobre a renda de forma desproporcional a importância deste tipo de tributo na arrecadação total dos países. Quanto ao tipo de gasto, não se verificou uma diferença muito acentuada entre os grupos América Latina e OCDE, apenas o uso um pouco mais intenso do diferimento no segundo grupo e dos regimes simplificados no primeiro grupo. Em relação à finalidade dos gastos tributários, o principal receptor de recursos do grupo da OCDE é o setor de seguridade e serviços sociais, enquanto que para o grupo da América Latina, saúde e esportes são os preferidos.

Quanto ao Brasil, os gastos tributários estão abaixo da média latino-americana seja em relação ao PIB quanto em relação às receitas. Na questão da distribuição, o país concede mais benefícios para a tributação da renda do que para a tributação do consumo. Em relação ao tipo de gasto tributário, o Brasil apresenta um comportamento fora dos padrões encontrados nos demais países, com o uso intensivo de regimes simplificados. A principal finalidade dos gastos brasileiros está voltada para os setores produtivos – indústria, comércio e serviços.

O trabalho está dividido em cinco partes. Além desta introdução, a seção seguinte faz uma breve revisão da literatura, enquanto que na seção 3 detalha-se a metodologia do trabalho e as fontes de dados. A seção 4 apresenta os resultados obtidos e a última seção traz as principais conclusões.

2. REVISÃO DA LITERATURA

A literatura sobre gastos tributários é bastante extensa, tendo se iniciada nos Estados Unidos no final da década de 1960. A partir de 1969 a Secretaria do Tesouro norte-americano passou a publicar anualmente um cálculo oficial dos gastos tributários pelo executivo enquanto que o *Joint Committee Taxation* (JCT) do

Congresso norte-americano passou a publicar suas estimativas pelo lado do legislativo a partir de 1972.

Acompanhando a criação e a disseminação do uso do conceito de gastos tributários a literatura econômica sobre o tema floresceu. Os economistas passaram a debater os conceitos e os impactos dos gastos tributários na economia como Bitker (1969), Andrews (1972) e Surrey (1973). Estes primeiros artigos estavam voltados primordialmente ou para contestar o uso de gastos tributários⁴ ou para o cálculo de estimativas de gastos tributários no imposto de renda da pessoa física. De acordo com Sunley (2004) até recentemente, havia muitas discussões sobre as estimativas correntes dos gastos tributários⁵. De fato, Altshuler e Dietz (2011) criticam os cálculos oficiais do Tesouro norte-americano apontando os problemas com a metodologia e apontam em outro artigo (Altshuler e Dietz (2008)) sugestões para a reforma⁶.

Com o tempo, o conceito de gastos tributários passou a ser amplamente usado pelos países desenvolvidos. Polackova et al. (2004) apresenta a experiência de alguns países da OCDE. A Austrália passou a publicar de maneira detalhada os gastos tributários como anexo do seu orçamento em 1980, a Bélgica em 1984, o Canadá em 1979, a Holanda em 1998, Espanha em 1979, Reino Unido, 1979 e França em 1980.

As organizações internacionais como a OCDE, o Banco Mundial e o FMI rapidamente também passaram a estudar gastos tributários. A OCDE tratou repetidamente do tema e sua última publicação a respeito do assunto (OCDE, 2010) realiza um estudo abrangente sobre gastos tributários em dez países membros fornecendo importantes subsídios para a análise comparada. Já o FMI adotou sistemática diferente proporcionando orientações gerais para a aplicação dos gastos tributários com a publicação de várias edições do Manual de Transparência Fiscal, a mais recente de 2008. De maneira complementar, o Banco Mundial tem a abordagem de apresentar a experiências dos países mais desenvolvidos para auxiliar países em desenvolvimento na estruturação da legislação e estimação dos gastos tributários, tendência marcante no trabalho de Polackova et al. (2004).

E finalmente os gastos tributários chegaram aos países em desenvolvimento, aproveitando a experiência acumulada nos países desenvolvidos e ao apoio de organismos internacionais como o FMI. Particularmente na América Latina o desenvolvimento de relatórios de gastos tributários só tomou força a partir do século XXI, com exceção do Brasil que se iniciou nesta tarefa no final da década de 80. Para

⁴ Shaviro (2004)

⁵ Bruman (2003) questiona se estes gastos são realmente relevantes. Hungerfold (2006) também critica o uso dos gastos tributários.

⁶ Century Foundation (2002), Toder (2005) e JCT (2008) também apresentam propostas.

outros países da região, como a Argentina, a obrigação de estimar gastos tributários só se tornou uma rotina em 1999. No Chile apenas em 2001, enquanto que no México e Peru em 2002 e no Uruguai somente em 2008. Ainda assim, ao contrário de Brasil, Chile e Peru, na Argentina e no Uruguai até hoje não existe a obrigação legal de se realizar a medição⁷. No Brasil, a apuração dos gastos tributários pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) começou em 1989 por conta de mandamento constitucional.

A literatura econômica nacional, porém é relativamente escassa. Os primeiros trabalhos na área começaram no início da década de 1980 com Villela (1981,1986) tomando por base o IRPF. Pouco depois, Aguiar (1996) voltou a tratar do tema dos gastos tributários no IRPF. Tosi (2003) e Paes (2007) tratam da questão dos gastos tributários numa abordagem mais abrangente comparando o peso dos gastos com a arrecadação de impostos estaduais no primeiro estudo, e federais no segundo. Nesta mesma linha, em comunicado, o IPEA (2011) retoma a questão da importância dos gastos tributários, observando o forte crescimento desta rubrica em relação às receitas. Aborda ainda a questão do gasto tributário sob a ótica de seus principais componentes.

Uma segunda corrente da literatura é a que trata de benefícios fiscais. Tosi (2003) procurou relacionar gastos tributários com as receitas do ICMS, com enfoque sobre os incentivos fiscais concedidos pelos Estados. Já Maciel (2010) busca mensurar a política de incentivos fiscais federais, discriminando os setores e regiões que recebem incentivos no país.

Este trabalho se diferencia na literatura nacional pelo seu caráter comparado. Ao estabelecer comparações entre tamanho dos gastos, a sua importância em relação à arrecadação, ao seu tipo e ao propósito do gasto entre países ele supre uma lacuna na literatura que é uma melhor compreensão da estatura dos gastos tributários no Brasil quando comparados com outros países, especialmente na América Latina.

3. METODOLOGIA

Com o intuito de se obter subsídios sobre o tratamento dos gastos tributários nos países da América Latina e da OCDE, este trabalho se debruçará sobre diferentes métricas de comparação. Uma primeira análise será sobre o tamanho dos gastos tributários em relação ao PIB, o que nos permite avaliar o peso destas renúncias para cada um dos países pesquisados. Em seguida, será observado como os gastos tributários são concedidos, ou seja, qual o seu tipo. Uma terceira análise está

⁷ CIAT (2011)

relacionada ao propósito do gasto, qual a sua finalidade, como por exemplo, emprego, saúde, estímulo ao setor produtivo, desenvolvimento regional, etc...

Os dados utilizados nesta pesquisa foram encontrados em publicação da OCDE (2010) referente aos gastos tributários dos países que compõem a organização e de publicação recente do Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT, 2011) sobre os países da América Latina. O CIAT é um organismo internacional que reúne administrações tributárias da maioria dos países das Américas, além de alguns países da África, Europa e Ásia. Para o Brasil, as informações foram retiradas do Demonstrativo de Gasto Tributário – Estimativas Bases Efetivas 2009 (RFB, 2012).

4. RESULTADOS

O estudo comparativo dos gastos tributários se inicia com a sua visão mais agregada, procurando averiguar quanto representa os gastos tributários em relação ao PIB e a receita total de cada país da amostra. Em seguida, discorre-se sobre como tais gastos são concedidos, ou seja, os tipos de gastos tributários. Na etapa seguinte apresenta-se o propósito dos gastos, qual a finalidade. Os países da amostra foram obtidos de publicações da OCDE (2010) e do CIAT (2011).

O período temporal de análise é diferente para alguns países, já que se utilizaram dados das duas publicações. O ano a que se refere à informação será sempre explicitado nas tabelas a seguir.

Uma crítica que se coloca sobre este tipo de análise comparada de gastos tributários é que cada país tem uma metodologia própria e que haveria diferenças importantes nas convenções adotadas por cada um. As duas publicações que apresentam os dados aqui utilizados, contornam este tipo de crítica ao utilizar formulários padronizados, no caso do CIAT, e metodologia padronizada, no caso da OCDE. A publicação da OCDE, por exemplo, realocou alguns gastos pelo seu tipo e finalidade para se adequar a metodologia, mesmo que resulte em números diferentes dos originalmente informados pelo país.

Ainda assim, apesar da padronização envolvida é importante ressaltar que, até mesmo pela difícil aplicação do conceito de gastos tributários, os resultados apresentados podem conter algum grau de subjetividade por conta de diferenças metodológicas na apuração dos gastos.

A próxima tabela traz uma ideia da importância dos gastos tributários, explicitando a participação dos gastos no PIB e na arrecadação total de cada país.

Os dados na tabela 1, apontam que o Reino Unido é quem apresenta o maior peso dos gastos tributários na economia. A razão é que o país considera alguns alívios fiscais como depreciação acelerada, aposentadoria, dividendos e crédito imobiliário como gastos tributários, o que não ocorre em outros países como no Brasil por exemplo.

Quando ponderado em relação à arrecadação, a Guatemala é quem apresenta números mais elevados. Os gastos tributários no país correspondem a mais da metade das receitas tributárias, reflexo não apenas da baixa carga tributária imposta no país, como também pelo alto volume de gastos concedidos, quase o dobro da média da América Latina.

Tabela 1 – Custo dos Gastos Tributários⁸

País	Ano	Custo (% PIB)	Custo (% Receita)	País	Ano	Custo (% PIB)	Custo (% Receita)
Argentina	2010	1,36	4,34	Canadá	2004	6,94	20,77
Brasil	2009	3,17	9,72	Alemanha	2006	0,74	2,13
Chile	2010	5,27	28,66	Coréia	2006	2,48	10,35
Equador	2009	5,82	37,78	Holanda	2006	2,00	5,20
Guatemala	2009	6,73	55,14	Espanha	2008	4,55	13,68
México	2010	2,91	16,72	Reino Unido	2006	12,79	35,82
Peru	2010	1,82	11,44	Estados Unidos	2008	5,97	22,71
Rep. Dominicana	2010	3,36	25,68	<i>Média OCDE</i>	-	4,85	17,34
Uruguai	2009	4,09	18,18				
<i>Média LAC</i>	-	3,77	22,86	<i>Média Amostra</i>	-	4,34	19,78

Fonte: CIAT (2011), OCDE (2010) e RFB (2012)

Na amostra destacam-se ainda a Alemanha e a Argentina, os dois países que menos utilizam os gastos tributários. Ambos destinam menos de 5% do total que arrecadam para desonerações tributárias, muito abaixo da média das respectivas regiões.

O Brasil apresenta números relativamente baixos tanto em relação à arrecadação total como em relação ao PIB. No indicador do PIB, o país tem média inferior a dos demais países da América Latina e corresponde a menos de 2/3 do apresentado pelos países da OCDE que fazem parte da amostra. A relativa baixa relevância dos gastos tributários no país fica ainda mais patente quando se olha em relação às receitas. A média brasileira equivale a cerca de 40% da latino-americana e pouco mais da metade da dos países da OCDE. Por estes indicadores o Brasil usa de maneira tímida os gastos tributários.

Resultado interessante se apresenta na comparação entre os países da América Latina e os da OCDE. Puxados pelo Reino Unido, os gastos tributários dos sete países da OCDE da amostra é bem superior ao dos nove países da América Latina. Porém, quando se observa o indicador quanto à arrecadação a relação se inverte com os gastos tributários representando uma parcela bem maior das receitas latino-americanas do que da OCDE. O motivo para estes números aparentemente

⁸ México e Chile fazem parte dos dois grupos, já que estão situados na América Latina e fazem parte da OCDE. Assim os valores dos dois países foram computados tanto para a média da amostra do grupo de países da América Latina (média LAC), quando para o da OCDE (média OCDE).

contraditórios está no fato de que a carga tributária no grupo de países da OCDE da amostra (29%) é bem superior do grupo latino-americano (20%).

Os países da América Latina, portanto, comprometem uma parte substancial das suas relativas baixas receitas com gastos tributários. Quase ¼ das receitas deixam de ser arrecadadas na região, e como se trata de recurso extra-orçamentário, é fundamental o acompanhamento pela sociedade. Porém, como relatado na revisão de literatura somente muito recentemente que a maioria dos países latino-americanos começou a calcular o valor dos seus gastos. Dada a relevância dos recursos, os cálculos e as estimativas de gastos tributários precisam avançar continuamente para permitir o máximo possível de transparência na aplicação destes recursos.

Ainda em relação ao peso dos gastos tributários é interessante observar que há alguma distinção entre OCDE e América Latina sobre quais impostos são utilizados na hora de conceder gastos tributários. A tabela a seguir apresenta os números:

Tabela 2 – Tributos e Gastos Tributários

País	Ano	Distribuição		País	Ano	Distribuição	
		Consumo	Renda			Consumo	Renda
Argentina	2010	64%	36%	Canadá	2004	17%	83%
Brasil	2009	43%	57%	Alemanha	2006	61%	39%
Chile	2010	15%	85%	Coréia	2006	29%	71%
Equador	2009	47%	53%	Holanda	2006	45%	55%
Guatemala	2009	20%	80%	Espanha	2008	49%	51%
México	2010	53%	47%	Reino Unido	2006	35%	65%
Peru	2010	85%	15%	Estados Unidos	2008	0%	100%
Rep. Dominicana	2010	85%	15%	<i>Média OCDE</i>	-	28%	72%
Uruguai	2009	59%	41%				
<i>Média LAC</i>	-	45%	55%	<i>Média Amostra</i>	-	36%	64%

Fonte: CIAT (2011), OCDE (2010) e RFB (2012)

A tabela 2 apresenta algumas diferenças interessantes entre os países e que de certa forma refletem as preferências de cada um na hora de montar o seu sistema tributário. Por exemplo, os Estados Unidos concentram todos os seus gastos tributários sobre o imposto de renda, que também é de longe a sua mais importante base tributária, respondendo por quase 40% do total da arrecadação do país (OCDE 2011). No outro extremo, para Peru e República Dominicana os gastos tributários estão relacionados quase que totalmente a tributação do consumo, que representa 45% e 69% das receitas totais, respectivamente (CIAT, 2011).

A distribuição para o caso brasileiro é muito próxima da média da América Latina, com os gastos tributários sobre a tributação da renda superiores aos da tributação do consumo. Interessante observar que a composição da carga tributária no Brasil é muito mais elevada sobre o consumo do que sobre a renda (44% e 23%,

respectivamente)⁹. Portanto, apesar da tributação sobre a renda ser bem menos relevante do ponto de vista das receitas ela absorve a maior parte dos gastos tributários brasileiros.

O grupo de países da América Latina na amostra tem comportamento muito similar ao brasileiro, com maior peso para os gastos tributários sobre a tributação da renda do que sobre a tributação do consumo. Assim como o Brasil, no lado da arrecadação as receitas sobre a base consumo são bem superiores às receitas sobre a base renda, 50% e 26%, respectivamente (CIAT, 2011). Mesmo a renda representando apenas metade da arrecadação do consumo, ela recebe mais benefícios tributários do que a segunda.

No grupo de países da OCDE, a diferença entre os gastos tributários sobre a renda e sobre o consumo é muito mais acentuado do que na América Latina, com a renda recebendo cerca de três vezes mais do que o consumo. Porém, para a OCDE, o peso das receitas sobre a tributação da renda é pouco superior ao peso da tributação do consumo, 34% e 30%, respectivamente (OECD, 2011). Percebe-se também aqui certo viés a favor da concessão dos gastos tributários sobre a tributação da renda de forma desproporcional a importância deste tipo de tributo na arrecadação total dos países.

Esta tendência em favor de gastos tributários relacionados à tributação da renda reflete a preferência dos países em conceder benefícios que podem ser individualizados, ou seja, que o beneficiário consegue identificar o tamanho da redução tributária que recebeu. É um mecanismo tipicamente associado a tributação direta. São exemplos deste tipo de concessão a depreciação acelerada em certos ativos para o cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e a dedução das despesas com educação na apuração do imposto de renda da pessoa física. Na tributação indireta a identificação pelo beneficiário do gasto tributário associado torna-se mais complexo já que o benefício está relacionado ao bem ou ao produto.

Prosseguindo na análise é o momento de se apresentar como os países componentes da amostra concedem gastos tributários aos seus contribuintes, ou seja, quais os tipos de benefícios mais utilizados. Para os gastos relacionados à tributação da renda estão disponíveis os dados tanto do grupo de países da amostra da América Latina e da OCDE. Porém, em relação à tributação do consumo, os dados estão disponíveis apenas para o grupo de países da América Latina e para a Espanha.

A tabela 3, apresenta os tipos de gastos tributários relacionados ao imposto de renda por país.

A grande maioria dos países utiliza as exclusões, deduções e isenções, na concessão de gastos tributários, reduzindo, portanto o montante a ser pago pelos

⁹ CIAT, 2011

contribuintes. Apenas o Chile foge a esta regra, com o uso intensivo do diferimento, ou seja, apenas postergando o pagamento dos valores devidos.

Não há aqui uma diferença muito acentuada entre os tipos de gastos na tributação da renda entre América Latina e OCDE. O que se poderia destacar é o uso um pouco mais intenso do diferimento no segundo grupo e dos regimes simplificados no primeiro grupo.

Tabela 3 – Tipos de Gastos Tributários – Imposto de Renda

	Deduções, Isenções e Exclusões.	Créditos	Diferimentos	Alíquotas Reduzidas	Regimes Simplificados
Argentina	78%	2%	0%	15%	5%
Brasil	55%	18%	0%	0%	27%
Chile	9%	6%	83%	0%	2%
Equador	95%	0%	1%	4%	0%
Guatemala	86%	10%	0%	0%	4%
México	53%	3%	39%	0%	5%
Peru	79%	8%	3%	0%	10%
Rep. Dominicana	100%	0%	0%	0%	0%
Uruguai	66%	0%	0%	2%	32%
Canadá	45%	25%	26%	4%	0%
Alemanha	98%	0%	0%	2%	0%
Coréia	96%	1%	0%	3%	0%
Holanda	73%	5%	5%	17%	0%
Espanha	70%	15%	0%	15%	0%
UK	59%	18%	18%	5%	0%
US	78%	6%	13%	3%	0%
<i>Média LAC</i>	69%	5%	14%	2%	9%
<i>Média OCDE</i>	65%	9%	20%	5%	1%
<i>Média Amostra</i>	71%	7%	12%	4%	5%

Fonte: CIAT (2011), OCDE (2010) e RFB (2012)

Interessante notar, que do lado da América Latina, o Brasil é um dos países que mais concede gasto tributário do imposto de renda via regime simplificado, e que dos países da OCDE na amostra apenas os latinos México e Chile concedem algum benefício para regimes simplificados.

O Simples Nacional brasileiro abrange o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com alíquotas bem inferiores a legislação padrão destes dois tributos. Já na parte de deduções, isenções e exclusões, o país concede diversos benefícios fiscais. Entre os principais estão a dedução com educação e saúde na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e o abatimento dos gastos com pesquisa e desenvolvimento tecnológico no cálculo do IRPJ.

A tabela 4 apresenta os tipos de gastos relacionados a tributação do consumo:

Assim como no caso da tributação da renda, novamente há predominância das isenções e exclusões, o que demonstra que este tipo de gasto tributário é o preferido pela maioria dos países objeto deste estudo. Duas exceções importantes são o México e a Espanha que se utilizam mais das alíquotas reduzidas do que das isenções e exclusões.

Tabela 4 – Tipos de Gastos Tributários – Impostos sobre o Consumo

Países	Isenções e Exclusões	Devoluções	Créditos	Diferimentos	Alíquotas Reduzidas	Regimes Simplificados
Argentina	42%	9%	0%	0%	36%	14%
Brasil	15%	0%	6%	0%	28%	51%
Chile	49%	0%	49%	0%	0%	2%
Equador	99%	0%	0%	0%	0%	1%
Espanha	39%	0%	0%	0%	61%	0%
Guatemala	97%	0%	0%	0%	0%	3%
México	19%	0%	0%	0%	81%	0%
Peru	91%	4%	0%	4%	1%	0%
Rep. Dominicana	100%	0%	0%	0%	0%	0%
Uruguai	63%	0%	3%	0%	34%	0%
Média	61%	1%	6%	0%	24%	7%

Fonte: CIAT (2011), OCDE (2010) e RFB (2012)

Quanto ao Brasil destaca-se, mais uma vez, a importância dos regimes simplificados. É o tipo de gasto mais utilizado pelo país na tributação do consumo, muito distante do comportamento dos demais países da região. Somando-se ao resultado já obtido na tributação da renda fica claro que o regime simplificado, o Simples Nacional, representa uma parcela muito importante dos gastos tributários brasileiros¹⁰, muito acima dos valores dos demais países da América Latina e sem comparação com os da OCDE que sequer utilizam este mecanismo, com exceção de México e Chile. A abrangência do sistema brasileiro, as alíquotas utilizadas e os limites para permanecer no Simples Nacional explicam os números obtidos. Mesmo para países como a Argentina que adota um sistema similar ao brasileiro, o *monotributo*, o peso do regime simplificado equivale a valores muito inferiores aos apresentados pelo Brasil.

Prosseguindo na análise é a hora de se apresentar qual a finalidade de tais gastos, qual o propósito da criação.

Ao contrário do que ocorreu nos tipos, em que havia certa homogeneidade de comportamento entre os países, sendo o Brasil uma das exceções, no caso do propósito dos gastos há grande heterogeneidade. Isto indica que cada um dos países se utiliza de gastos tributários para atingir diferentes objetivos. A próxima tabela

¹⁰ Fato já comprovado em diversas publicações de Demonstrativos de Gastos Tributários da RFB.

apresenta os dados, sendo que as informações disponíveis referem-se somente aos gastos relacionados à tributação da renda.

A tabela 5 mostra que para países como Canadá e Estados Unidos, seguridade e serviços sociais são os principais receptores dos gastos tributários, enquanto que para a Espanha e Guatemala é o emprego quem recebe os maiores benefícios. As duas finalidades em que o maior número de países destina gastos tributários são saúde e esportes (Argentina, México, República Dominicana e Uruguai) e setor produtivo e financeiro (Brasil, Espanha, Coréia, Holanda e Reino Unido), não por acaso, todos os países com forte presença industrial e/ou importantes centros comerciais e financeiros.

A comparação entre o comportamento da média latino-americana da média OCDE revela que ambos possuem ao menos um ponto em comum: os setores produtivo e financeiro estão entre os maiores receptores de recursos oriundos de gastos tributários. Há, porém, diferenças importantes. Refletindo a maior preocupação da OCDE com a seguridade social e também o perfil demográfico dos países do grupo, seguridade e serviços sociais também recebem uma parcela relevante dos gastos tributários dos países daquela organização, enquanto que para a América Latina, tal área não recebe percentualmente muitos recursos. Por outro lado, para os latino-americanos da amostra, saúde e esportes são os maiores destinatários de gastos tributários enquanto que para o grupo de OCDE este item não parece muito relevante.

Para o Brasil, o gasto tributário mais relevante é o do setor produtivo e financeiro. Para o país há dados disponíveis na RFB (2012) que permitem detalhar um pouco mais esta rubrica. Na verdade, dos 53% da tabela 6, 8,6% se refere à Agricultura, Pesca e Extração Mineral, 26,6% a Comércio e Serviços, 15,9% à Indústria e Agroindústria e 2,0% a Energia, Transporte e Telecomunicações. Desta forma, mais de 40% dos gastos tributários brasileiros são destinados a Comércio, Serviços, Indústria ou Agroindústria. O país destina, portanto, valores relevantes para a sustentação do parque produtivo brasileiro. Porém, uma análise cuidadosa é necessária. Dentro dos valores atribuídos ao setor produtivo estão também os gastos tributários referentes às pequenas empresas. Na verdade então, separando os números das pequenas empresas, temos a seguinte distribuição, Indústria e Agroindústria, 11,7%, Comércio e Serviços, 9,78% e Micro e Pequenas Empresas (Simples Nacional) com 21,4%. Assim, o país tem de fato um alto custo fiscal com o setor produtivo, mas de maneira muito direcionada para as pequenas empresas. Sem entrar no mérito de se é desejável ou não tal política, o fato é que, de maneira única, o Brasil se utiliza de forma intensiva de benefícios tributários para apoiar as suas pequenas empresas.

Tabela 5 – Finalidades dos Gastos Tributários (% do Total)

	ARG	BRA	CHI	EQU	ESP	GUA	MEX	PER	RDM	URU	CAN	ALE	COR	HOL	UK	US	Média LAC	Média OCDE	Média Amostra
Estado, Segurança Interna e Defesa Nacional.	1%	0%	0%	4%	0%	3%	3%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	1%	0%	1%
Com. Exterior e Turismo.	0%	0%	1%	1%	0%	5%	1%	1%	9%	17%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	4%	0%	2%
Seguridade e Serviços Sociais	10%	5%	19%	3%	12%	4%	17%	2%	0%	1%	33%	2%	10%	13%	30%	25%	7%	18%	12%
Emprego	0%	12%	3%	3%	19%	60%	4%	6%	0%	0%	7%	11%	2%	9%	6%	2%	10%	7%	9%
Moradia e Desenv. Urbano	5%	5%	10%	3%	18%	3%	8%	0%	17%	9%	3%	60%	3%	4%	14%	18%	7%	15%	11%
Saúde e esportes	30%	15%	5%	24%	7%	10%	38%	0%	45%	23%	5%	0%	16%	0%	0%	18%	21%	10%	15%
Educação, Cultura e Inovação.	9%	10%	3%	9%	5%	4%	7%	14%	2%	8%	6%	0%	15%	13%	0%	4%	7%	6%	7%
Sector Produtivo e Financeiro	28%	53%	4%	13%	19%	5%	7%	39%	21%	20%	19%	18%	49%	60%	48%	22%	21%	27%	26%
Investimento e Desenv. Regional	10%	0%	51%	31%	5%	2%	7%	36%	0%	16%	27%	9%	0%	0%	0%	11%	17%	12%	13%
Política, religião, justiça e Rel. Exteriores.	1%	0%	0%	0%	0%	2%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Aplicação geral	6%	0%	1%	10%	5%	4%	9%	1%	5%	6%	0%	0%	3%	0%	0%	0%	5%	2%	3%
Outros	0%	0%	2%	0%	11%	0%	0%	1%	2%	0%	0%	0%	1%	1%	1%	1%	1%	2%	1%

Fonte: CIAT (2011), OCDE (2010) e RFB (2012)

O país também destina recursos relevantes para emprego, saúde e esportes, educação, cultura e inovação. No item emprego, as principais rubricas em valor são a isenção do IRPF da indenização por rescisão do contrato de trabalho e a isenção também do IRPF da aposentadoria por moléstia grave ou acidente, que representam conjuntamente cerca de 80% do total desta rubrica.

Já em relação à saúde e esportes, os gastos mais importantes são a dedução das despesas com saúde na apuração do IRPF, a dedução da assistência médica e odontológica fornecida pelas empresas na apuração do IRPJ e a redução de tributos para medicamentos. Em conjunto estas rubricas somam quase 82% do total de gastos nesta área.

Por fim, quanto à educação, cultura e inovação, os principais gastos são a dedução das despesas com educação na apuração do IRPF, a isenção de imposto para entidades de educação sem fins lucrativos, o programa nacional de apoio à cultura, o programa de inclusão digital e o abatimento das despesas com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação no cálculo do IRPJ. Novamente, este conjunto de gastos representam quase 80% do total da rubrica.

5. CONCLUSÃO

Este trabalho procurou mostrar como alguns países da América Latina e da OCDE enfrentam a questão dos gastos tributários. Sob uma ótica comparada, foram analisadas questões como o tamanho dos gastos, a sua importância em relação à arrecadação, o seu tipo e a sua finalidade.

Constatou-se que os gastos tributários em relação ao PIB são superiores no conjunto de países da amostra que fazem parte da OCDE em relação ao conjunto de países da amostra da América Latina. Por outro lado, quando medidos em relação as receitas totais, os gastos tributários tem maior peso para os latino-americanos do que para a OCDE. O motivo para esta diferença de comportamento está no fato de que a carga tributária no grupo da OCDE é bem superior a carga nos países da América Latina que fazem parte da amostra estudada. Quanto a distribuição, ambos os grupos apresentam certo viés em favor da concessão dos gastos tributários sobre a renda de forma desproporcional a importância deste tipo de tributo na arrecadação total dos países.

Quanto ao tipo de gasto, não se verificou uma diferença muito acentuada entre os grupos América Latina e OCDE, apenas o uso um pouco mais intenso do diferimento no segundo grupo e dos regimes simplificados no primeiro grupo. Em relação a finalidade dos gastos tributários, os dois grupos direcionam recursos relevantes para os setores produtivo e financeiro. Porém, o principal receptor de recursos do grupo da OCDE é o setor de seguridade e serviços sociais, refletindo o perfil demográfico dos países do grupo. Para o grupo da América Latina, tal área não

recebe percentualmente muitos recursos. Por outro lado, para os latino-americanos da amostra, saúde e esportes são os maiores destinatários de gastos tributários enquanto que para o grupo de OCDE este item não parece muito relevante.

Já em relação às rubricas educação e saúde, percebe-se que em percentual do PIB o grupo de países da OCDE destinam muito mais recursos orçamentários do que o grupo dos países latino-americanos. Porém, o grupo da América Latina gasta muito mais pela via tributária, o que implica que os gastos tributários tem uma importância no financiamento das políticas de educação e saúde bem maior no grupo de países latinos do que no dos países da OCDE.

Quanto ao Brasil, o país usa de maneira tímida os gastos tributários. Quando medido em relação ao PIB, o Brasil tem média inferior a dos demais países da América Latina e corresponde apenas a menos de 2/3 do apresentado pelos países da OCDE que fazem parte da amostra. Em relação à receita, a média brasileira equivale a cerca de 40% da latino-americana e pouco mais da metade da dos países da OCDE. Na questão da distribuição, o país concede mais benefícios para a tributação da renda do que para a tributação do consumo, apesar desta última representar o dobro da primeira em termos de arrecadação.

Quanto ao tipo de gasto tributário, o Brasil apresenta-se como um ponto fora da curva. O motivo é o uso intensivo de regimes simplificados, que não ocorre em outros países. Verificou-se que o Simples Nacional, representa uma parcela muito importante dos gastos tributários brasileiros, muito acima dos valores dos demais países da América Latina e sem comparação com os da OCDE que sequer utilizam este mecanismo. Em relação a finalidade dos gastos, um primeiro olhar sobre os números sugere que o setor produtivo e financeiro recebe mais da metade dos gastos tributários. Porém, quando se detalha um pouco mais, percebe-se que as pequenas empresas são responsáveis por mais de 21% do total de gasto tributário no país e as demais indústrias recebem 32%.

Os gastos tributários tem se constituído em uma importante ferramenta da ação governamental. Porém, dadas as suas características, e principalmente, a sua natureza extraorçamentária, é importante que a sociedade procure acompanhar de forma cuidadosa para que os recursos sejam aplicados em seu benefício.

REFERENCIAS

- AGUIAR, M. E. *A Análise dos Gastos Tributários e o IRPF: Evolução Recente e Efeitos na Equidade*. Dissertação de Mestrado UFRGS. Porto Alegre, 1996.
- ALTSHULER, R.; DIETZ, R. *Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms*. Rutgers University Working Paper 2008-04. Rutgers University, New Brunswick, NJ, 2008.
- ALTSHULER, R.; DIETZ, R. Reconsidering Tax Expenditure Estimation. *National Tax Journal*, v. 64, n. 2, p. 459-490, 2011.
- ANDERSON, B. *Powerpoint presentation at the Asian Senior Budget Officials meeting*, 10-11 January 2008, Bangkok, Thailand. Disponível em www.oecd.org/dataoecd/40/6/39944419.pdf.

- ANDREWS, W. D. Personal Deductions in an Ideal Income Tax. *Harvard Law Review*, v.8.6, n.2, p. 309–385, 1972.
- BITTKER, B. I. Accounting for Federal 'Tax Subsidies' in the Budget. *National Tax Journal*, v.22, n.2, p.244–261, 1969.
- BURMAN, L. E. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*, v.56, n.3, p. 613–628, 2003.
- CENTURY FOUNDATION. *Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures*. The Century Foundation Press, New York, NY, 2002.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT). *Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários – Uma Experiência Ibero-Americana*. CIAT, Panamá, 2011.
- HUNGERFOLD, T. L. *Tax Expenditures: Trends and Critiques*. CRS Report No 33641. Congressional Research Service, Washington, DC, 2006.
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Gastos Tributários do Governo Federal: Um Debate Necessário*. Comunicados do IPEA No. 117, Brasília-DF, 2011.
- JOINT COMMITTEE ON TAXATION (JCT). *A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis*. Joint Committee on Taxation, JCS- 37-08, Washington, DC, 2008.
- MACIEL, M.S. *Política de Incentivos Fiscais: Quem Recebe Isenção por Setores e regiões do país*. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, Brasília, março 2010. Disponível em http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/3587/politica_incentivos_sobreiro.pdf?sequence=1
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris, 2010.
- PAES, N.L. *Mitos e Verdades da Política Tributária Brasileira*. XII Prêmio Tesouro Nacional de Finanças Públicas, Brasília, STN, 2007.
- POLACKOVA, H. B.; VALENDUE, C.M.A.; SWIFT, Z. *Tax Expenditure: Shedding Light on Government Spending through Taxation*. Washington, DC: World Bank, 2004.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Demonstrativo dos Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas 2009*. Brasília, DF, 2012.
- SHAVIRO, D. *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*. *Tax Law Review* 57 (2), 187–231, 2004.
- SUNLEY, E. *Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice*. Chapter of Polackova et al. *Tax Expenditure: Shedding Light on Government Spending through Taxation*. Washington, DC: World Bank, 2004.
- SURREY, S. *Pathways to Tax Reform*. Harvard University Press, Cambridge, MA, 1973.
- TOSI, M.H. *ICMS: gastos tributários e receita potencial*. VIII Prêmio Tesouro Nacional de Finanças Públicas, Brasília, STN, 2003.
- VILLELA, L. A. *Gastos tributários e justiça social: o caso do IRPF no Brasil 1981*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica (PUC), Departamento de Economia, Rio de Janeiro, 1981.
- VILLELA, L. A. Uma proposta de revisão dos gastos tributários no Brasil. *Revista de Finanças Públicas*, nº 366. Brasília, 1986.