



Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários

Uma experiência Iberoamericana

Centro Interamericano de Administrações Tributárias



Centro Interamericano de Administraciones Tributárias

Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários

Uma experiência Iberoamericana

Secretaria Ejecutiva del CIAT



**Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários
- Uma experiência Iberoamericana**

Centro Interamericano de Administrações Tributárias
Ave. Ramón Arias, Reparto el Carmen
Apartado 0834-02129
Panamá, República de Panamá
Tel.: (507) 267-2766 - Fax: (507) 264-4926
Sitio Web: www.ciat.org

ISBN 978-9962-647-52-2

© Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT (2011)

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução em todo ou em parte deste livro, nem seu tratamento informático, nem a transmissão de nenhuma forma ou por qualquer médio, já seja electrónico, mecânico, por fotocópia, por registo ou outros métodos, sem a permissão prévia e por escrito do editor.

ÍNDICE

Abreviaturas	vii
Prefácio	ix
Membros do Grupo de Trabalho.....	xi
Introdução.....	xiii
Resumo executivo.....	xvii
Capítulo 1. Marco conceitual	1
1. Definições gerais	3
2. Tipos de gasto tributário	4
3. Vantagens e desvantagens	5
4. Importância da medição	6
5. Propósitos da medição.....	7
6. O sistema tributário de referência	8
7. Tipo de medição e horizonte de tempo	9
8. Fontes de informação	10
9. Métodos de Medição	11
Capítulo 2. Identificação dos gastos tributários	13
1. Impostos Gerais sobre o Consumo.....	15
Isenções ou imunidades aplicáveis sobre bens ou serviços finais	16
Isenções ou imunidades em bens ou serviços intermediários	17
Alíquotas diferenciadas sobre bens ou serviços finais	18
Recuperação de impostos pagos na produção de bens ou serviços finais isentos ou imunes vendidos no mercado interno.....	20
Diferimentos por vendas ou prestação de serviços a crédito.....	20
Restituição dos tributos pagos na compra de bens de capital a sujeitos que se encontrem na fase pré-operacional.....	21

2. Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital.....	22
Rendimentos isentos ou imunes do Imposto de Renda Pessoal ou Empresarial.....	23
Deduções fiscais sobre a renda pessoal.....	24
Mínimos não tributáveis e estrutura do Imposto sobre a Renda Pessoal	25
Créditos nos Impostos sobre a Renda Pessoal	27
Disposições para evitar dupla tributação “econômica” dos dividendos	28
Disposições para promover o investimento no Imposto de Renda da Empresa.....	28
Sistemas simplificados, especiais ou promocionais.....	29
Capítulo 3. A prática dos países	31
1. Antecedentes.....	33
2. Aspectos gerais.....	34
3. Aspectos específicos.....	41
Capítulo 4. Boas Práticas	55
1. Fontes de informação.....	57
2. Métodos de medição	61
Microsimulação: A experiência espanhola.....	62
Agregações ou modelos agregados: A experiência brasileir	66
Cálculos indiretos usando informação não tributária: a experiência mexicana.....	71
Capítulo 5. Convenções Propostas	75
1. Sobre o conceito de gasto tributário.....	77
2. Sobre o propósito das medições	78
3. Sobre o sistema tributário de referência.....	79
4. Sobre as fontes de informação.....	81
5. Sobre os métodos de medição.....	82
6. Outras considerações.....	84
7. Facilitando a avaliação dos gastos tributários.....	86

Passos seguintes	90
Bibliografia.....	91
Anexos.....	93
Anexo Nº 1. Impostos considerados para os países analísados.	95
Anexo Nº 2. Definições de gastos tributários utilizadas pelos países	98
Anexo Nº 3. Codificação da base de dados de gastos tributários vigentes nos países.....	100
Anexo Nº 4. Fases da microsimulação: um exemplo para o ano de 2010	102
Anexo Nº 5. Modelo de Relatório CIAT de Medição dos Gastos Tributários	103
Anexo Nº 6. Gastos tributários de Impostos Gerais sobre o Consumo	107
Anexo Nº 7. Gastos tributários de Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital aplicáveis sobre indivíduos	146
Anexo Nº 8. Gastos tributários de Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital aplicáveis sobre empresas ou sociedades.....	

ABREVIATURAS

AATT	Administraciones Tributarias
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria de España
ATAF	African Tax Administration Forum
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CDI	Convenio(s) de Doble Imposición
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
COFINS	Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social
CSLL	Contribución Social sobre la Ganancia Neta de las Personas Jurídicas
DGI	Dirección General Impositiva de Uruguay
DGII	Dirección General de Impuestos Internos de Rep. Dominicana
FMI	Fondo Monetario Internacional
G-20	Grupo de los veinte (20) países más desarrollados del mundo
GTMGT	Grupo de Trabajo de Medición de los Gastos Tributarios
IBP	International Budget Partnership
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IED	Inversión Extranjera Directa
IFA	International Fiscal Association
IGV	Impuesto General a las Ventas
IIPF	International Institute of Public Finance
IPC	Índice de Precios al Consumidor
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
ISC	Impuesto Selectivo al Consumo

ITBIS	Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios
IVA	Impuesto sobre el Valor Agregado
MECON	Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de Argentina
MERCOSUR	Mercado Común del Sur
METR	Marginal Effective Tax Rate
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
OLAP	On-line Analytical Processing
OMC	Organización Mundial de Comercio
ONU	Organización de Naciones Unidas
PASEP	Contribución para el Prog. de Formación del Patrimonio del Servidor Público
PIB	Producto Interno Bruto
PIS	Contribución para el Programa de Integración Social
PGD	Programa Generador de Declaraciones
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
RFB	Receita Federal do Brasil
ROSC	Reportes de Observancia de Estándares y Códigos del FMI
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala
SAT	Servicio de Administración Tributaria de México
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México
SII	Servicio de Impuestos Internos de Chile
SRI	Servicios de Rentas Internas de Ecuador
TUO	Texto Único Ordenado
USAID	US Agency for International Development

PRÓLOGO

Em todos esses anos de trabalho como administrador tributário tive a oportunidade de ter acesso à vasta literatura sobre gastos tributários. Relatórios oficiais dos países, estudos comparativos dos organismos internacionais e análises acadêmicas sobre a matéria são parte de minha biblioteca pessoal. Todos os trabalhos refletem os esforços por promover maior transparência fiscal nos países.

Hoje me cabe apresentar uma contribuição adicional: o ***Manual de Boas Práticas na Medição dos Gastos Tributários*** do CIAT. Creio, sem temor a equivocá-lo, que é a primeira vez que um grupo de delegados das administrações tributárias dos países da Iberoamérica, especialistas na medição dos gastos tributários, são capazes de se reunir, compartilhar experiências, discutir e finalmente modelar em um documento, as boas práticas que existem nessa matéria.

Não há dúvida de que os melhores produtos de nossa organização sejam possíveis graças à formação destes grupos de trabalhos e comitês. Tem sido uma prática usual nestes quarenta e cinco (45) anos de existência. Graças a isto pudemos, por exemplo, difundir em 1997 nosso Modelo de Código Tributário e atualizá-lo posteriormente em 2006, bem como difundir nosso Modelo de Acordo de Intercâmbio de Informação Tributária em 1999.

Quero, portanto, felicitar aos delegados dos países participantes que acompanharam este grupo de trabalho por sua dedicação e agradecer profundamente aos diretores que autorizaram seu envolvimento, apesar das atividades terem se desenvolvido em tempos de crise, que sempre acarretam restrições orçamentárias e limitações para a conclusão deste tipo de esforço de estudo e pesquisa.

O que virá logo após a publicação do presente documento é um desafio ainda maior, pois, dependerá de um amplo trabalho de campo para implementar suas recomendações. Já recebi solicitações de dois (2) países membros que desejam receber assistência técnica na matéria, o que me causa imensa satisfação. Destaco ainda, que devido a nossa integração com organismos similares da África, esperamos que o manual possa também ser aproveitado em países que não são membros do CIAT.

Finalmente, não poderia deixar de ressaltar o trabalho do Economista Miguel Pecho Trigueros, Gerente de Estudos e Pesquisas Tributárias do CIAT, que coordenou o grupo de trabalho desde seu início e escreveu a maior parte do presente documento. Seu compromisso e afinco foram fundamentais para o alcance dos objetivos traçados. Sem sua dedicação não haveria sido possível concluir este projeto.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. F. Verdi', is positioned above the printed name.

Marcio F. Verdi
Secretário Executivo

MEMBROS DO GRUPO DE TRABALHO

Raimundo Eloi de Carvalho

Coordenador da Coordenação de Previsão e Análise, RFB, Brasil.

Filipe Nogueira de Gama

Chefe da Divisão de Previsão e Análise dos Gastos Tributários, RFB, Brasil.

Patricio Barra Aeloiza

Ex-Subdiretor de Estudos, SII, Chile.

Mauro Andino

Diretor Nacional de Planejamento e Estudos, SRI, Equador.

Ximena Amoroso

Assessora da Direção Nacional, SRI, Equador.

María Luz Gómez López

Subdiretora Geral de Estatísticas, Serviço de Estudos Tributários e Estatísticas, AEAT, Espanha.

Joaquín Iglesias de Ussel

Chefe do Serviço Especial Serviço Especial Informática, Subdireção Geral de Estatísticas, AEAT, Espanha.

Hugo Edgardo Roldán Valdez

Subgerente de Estudos, Análise e Estatísticas Tributárias da Gerência de Planejamento e Desenvolvimento Institucional, SAT, Guatemala.

Jorge Lecumberri López

Administrador de Pesquisa Tributária, SAT, México.

María Raquel Ayala Doval

Diretora de Estudos e Capacitação, Secretaria Executiva do CIAT.

Miguel Pecho Trigueros

Gerente de Estudos e Pesquisas Tributárias, Secretaria Executiva do CIAT.

Ángel Gonzales (e Isabelle Gaetan)

Chefe da Missão Francesa, CIAT.

Luis Cremades

Chefe da Missão Espanhola, CIAT.

INTRODUÇÃO

A mobilização de novos recursos tributários tem sido permanentemente citada em diversos fóruns internacionais como um dos requisitos para que os países em desenvolvimento alcancem um crescimento sustentável, resistente e capaz de promover a inclusão social. Portanto, necessita-se seguir fortalecendo os sistemas tributários e aprimorar a transparência fiscal.

Um mecanismo que se mostrou muito poderoso para propor reformas tendentes a expandir as bases imponíveis dos principais tributos, e que ao mesmo tempo melhora a prestação de contas das finanças públicas, tem sido a medição dos gastos tributários. Nas últimas duas (2) décadas os países em desenvolvimento têm mostrado notáveis avanços nesta matéria, em particular, os países da América Latina.

Embora as avaliações custo-benefício sejam mais úteis para propor reformas tendentes à eliminação de gastos tributários que possam não estar cumprindo com seus objetivos, a quantificação do custo fiscal destas disposições ainda representa um grande desafio metodológico para os responsáveis por estas tarefas, dos quais muitos são AATT, portanto, os esforços nessa linha de trabalho resultam meritórios.

Apesar de que em diferentes Assembléias Gerais e Conferências Técnicas do CIAT tenham sido abordados diversos aspectos referentes aos gastos tributários, apenas em 2009 o Comitê Executivo do CIAT decidiu promover a criação de um grupo de trabalho com o fim de avançar justamente nesta linha de trabalho, solicitando-lhe a elaboração de um **Manual de Boas Práticas na Medição dos Gastos Tributários**, em benefício dos países membros que ainda não apresentam muita experiência na matéria.

É importante notar que esta diretriz resultou totalmente compatível com as ações tomadas posteriormente pelo Plano de Ação Plurianual para o Desenvolvimento, acordado pelos líderes dos países membros do G-20 em novembro de 2010 em Seul, Coréia do Sul, que requereu a organismos internacionais como a OCDE, ONU, FMI, BM, CIAT e ATAF, entre outros, desenvolver capacidades nas AATT que conduzissem a mobilização de novos recursos tributários.

O GTMGT foi formado por delegados da RFB do Brasil, do SII do Chile, do SRI do Equador, da AEAT da Espanha, da SAT da Guatemala e do SAT do México. Adicionalmente, contou com o apoio das Missões Espanhola e Francesa vinculadas ao CIAT. A coordenação geral do grupo esteve a cargo da Secretaria Executiva, através da Gerência de Estudos e Pesquisas Tributárias da Diretoria de Estudos e Capacitação.

As atividades realizaram-se através de três (3) reuniões presenciais e inúmeras conferências virtuais. A primeira e terceira reuniões presenciais realizaram-se na sede da Secretaria Executiva do CIAT na Cidade do Panamá, República do Panamá, em dezembro de 2009 e janeiro de 2011, respectivamente, enquanto que a segunda realizou-se em junho de 2010 nas instalações do IEF em Madri, Espanha.

O GTMGT objetivou a todo o momento que o manual ressaltasse os aspectos que na prática poderiam enfrentar os responsáveis por estas tarefas nas AATT. As discussões acadêmicas não foram enfatizadas. É um manual feito por administradores tributários para administradores tributários. É, além disso, uma excelente mostra de cooperação internacional e intercâmbio de experiências que não fazem nada mais que materializar a missão do CIAT.

Apesar de não ser seu objetivo principal, o manual também aponta para a uniformização das medições dos gastos tributários, incluindo um capítulo sobre a identificação dos gastos tributários e outro que recomenda a adoção de certas convenções no momento do planejamento das medições. Maiores esforços são necessários para uniformizar aspectos mais complexos como os das fontes de informação e os métodos de medição a serem utilizados.

O manual também apóia esforços de reforma ao acompanhar uma completa base de dados dos gastos tributários vigentes nos países analisados e propor um Modelo de Relatório CIAT de Medição dos Gastos Tributários que aporte informação sistemática às autoridades responsáveis pelas avaliações custo-benefício dos mesmos que, como se destacou anteriormente, são os instrumentos mais úteis para identificar gastos tributários que poderiam não estar cumprindo seus objetivos¹.

A Secretaria Executiva colocou a disposição de toda a comunidade MiCiat, a versão eletrônica do presente manual e, em breve, lançará um novo curso virtual destinado aos responsáveis pelas tarefas de medição de gastos tributários nas AATT. A base de dados de gastos tributários anteriormente mencionada e, ainda, diversificada bibliografia especializada reunida pelo GTMGT no decorrer de seu trabalho está à disposição da Rede de Áreas de Estudos e Pesquisa Tributária do CIAT.

1 Salienta-se que detalhes dos custos fiscais incluídos nessa base de dados também contribuem para a melhora das estimativas de evasão baseadas no cálculo de bases imponíveis potenciais.

Finalmente, é oportuno agradecer a retroalimentação recebida dos participantes do Segundo Seminário de Gastos Tributários organizado pelo BID e FMI em novembro de 2010, e do Seminário sobre Mobilização de Recursos na África Sub-Sahariana organizado pelo Governo do Quênia e FMI em março de 2011. Muitos dos comentários, sugestões e críticas a versões preliminares deste documento foram fundamentais para que o GTMGT aperfeiçoasse a versão final do mesmo.

RESUMO EXECUTIVO

Passaram-se quarenta e quatro (44) anos desde o surgimento do conceito de gastos tributários no mundo e, mesmo assim, a quantificação do custo fiscal ainda supõe um grande desafio metodológico para os responsáveis por estas tarefas. Subsistem, também, diferenças nas convenções utilizadas pelos países para as medições, o que dificulta sua comparação internacional.

O FMI e a OCDE demonstram uma clara liderança no desenvolvimento de estudos comparativos e marcos metodológicos sobre a matéria, que serviram de referência a muitos responsáveis por estas tarefas no mundo. Na América Latina o BID e a CEPAL promoveram também uma ampla discussão sobre gastos tributários. Mais recentemente, a IBP vem discutindo o tema sob a ótica orçamentária.

Apesar de que em diferentes Assembléias Gerais e Conferencias Técnicas do CIAT abordaram-se diversos aspectos dos mesmos, somente no ano de 2009 o Comitê Executivo do CIAT decidiu promover a criação de um grupo de trabalho com o objetivo de elaborar um ***Manual de Boas Práticas na Medição dos Gastos Tributários***, em benefício dos países membros que ainda não demonstram muita experiência na matéria.

O Capítulo 1 é introdutório. Neste capítulo explora-se a definição do conceito de gastos tributários e explicam-se os principais tipos que existem. Também, detalha-se a importância das medições de gastos tributários, os propósitos que podem perseguir e os sistemas tributários de referência que podem ser usados para identificação dos gastos tributários.

Examinando-se detalhadamente as medições, discutem-se os diferentes tipos, o horizonte de tempo usado, as fontes de informação e os métodos de medição.

No Capítulo 2, analisam-se diversas disposições tributárias exemplificando a forma utilizada para a identificação dos gastos tributários.

Sem tomar partido por alguma opção de sistema tributário de referência, analisam-se as mesmas destacando-se o fato de que embora ainda possam existir diferenças entre os países na identificação, estas são cada vez menores no IVA, já que pouco a pouco a legislação dos países em desenvolvimento, em particular da América Latina, estão convergindo para a doutrina internacionalmente aceita.

No Capítulo 3, apresentam-se aspectos gerais e específicos da prática de medição dos gastos tributários em uma amostra representativa de países membros do CIAT, resultantes da análise das respostas concernentes a um Questionário especialmente desenhado para este fim.

Quanto aos aspectos gerais, o capítulo destaca que em alguns países não existe obrigação legal de mensurar os gastos tributários e que, apesar disso, relatórios oficiais são apresentados. Igualmente destaca que alguns países realizam avaliações “ex-post” em lugar de projeções como parte dos processos orçamentários.

Respeitando-se as diferenças ocasionadas pelas diferentes convenções utilizadas pelos países, quanto a aspectos específicos, apresentam-se diversas comparações do custo fiscal, das quais destacam-se: por categorias de impostos, por tipo de gasto tributário, por fonte de informação e método de medição utilizado.

No Capítulo 4, apresentam-se detalhadamente as boas práticas que seguem os países em aspectos relacionados, especificamente, às fontes de informação e métodos de medição, sendo esses os tópicos mais relevantes na medição dos gastos tributários.

Neste último caso, apresenta-se a experiência espanhola no uso de modelos de microssimulação, a experiência brasileira com agregações ou simulações agregadas que utilizam dados contidos nas declarações ou registros apresentados pelos contribuintes ou terceiros perante as AATT e a experiência mexicana com cálculos indiretos baseados em informação não tributária.

Também direcionando a uniformização das medições dos gastos tributários, no Capítulo 5 são propostas algumas convenções que os países poderiam adotar, principalmente em matéria do que se entende por gastos tributários, o propósito das medições, os sistemas tributários de referência a considerar e as fontes de informação e métodos de medição a utilizar.

Finalmente, apresenta-se o Modelo de Relatório CIAT de Medição dos Gastos Tributários como uma proposta de regulamentação institucional que os países membros do CIAT (e outros que o considerarem conveniente) poderiam começar a utilizar para apresentar informações sobre a matéria, com o valor agregado de mostrar maior detalhe da informação e apresentar indicadores de uso comum que poderiam orientar as avaliações custo-benefício dos gastos tributários.

Finalmente, propõem-se alguns passos a dar para dar-lhe continuidade a este esforço.

Capítulo 1

Marco conceitual

O conceito de gastos tributários tem sua origem nos Estados Unidos e Alemanha na década de sessenta (60). No primeiro caso, se atribui a Stanley Surrey, na ocasião, Secretário Adjunto do Tesouro, o mérito de incluir pela primeira vez em 1968 um capítulo sobre gastos tributários no Orçamento dos Estados Unidos. No segundo caso, destaca-se o Relatório de Subsídios Tributários e Preferências (*"1er Subventionsbericht"*) de 1967 como o ponto de partida da medição dos gastos tributários na Alemanha².

Duas (2) respeitadas organizações (o IFA e o IIPF) contribuíram para expansão do conceito de gastos tributários no mundo através de suas reuniões anuais de 1976 e 1977, respectivamente. Assim, em 1978 a Áustria publicou seu primeiro relatório de gastos tributários. Assim como o fizeram Canadá e Reino Unido em 1979. Um ano mais tarde, foi a vez da Espanha e da França. No final dos anos oitenta (80), a medição dos gastos tributários era uma prática generalizada nos países da OCDE.

Na América Latina um dos primeiros países a assumir estas tarefas foi o Brasil, que em 1989 publicou seu primeiro relatório de gastos tributários. Porém não foi até o início do século XXI que esta prática começou a generalizar-se e aperfeiçoar-se no resto dos países. Prática que deve muito à publicação, em 1998, do primeiro Manual de Transparência Fiscal do FMI, que continha recomendações sobre a matéria, e a publicação em 1984 e 1996 de estudos comparados sobre a medição dos gastos tributários nos países da OCDE.

1. Definições gerais

Não querendo adiantar a apresentação da proposta de definição de gasto tributário que o GTMGT expõe no Capítulo 5, nesta seção se informa preliminarmente que os gastos tributários são os recursos não arrecadados pelo Estado pela existência de benefícios e incentivos que reduzem a carga tributária de certos contribuintes.

O termo gasto enfatiza o fato de que os recursos que deixam de ser arrecadados poderiam financiar programas de gastos públicos explícitos em benefício daqueles aos quais se reduz a carga tributária e inclusive outros. Em decorrência desse fato, surge o interesse de incluí-los na análise fiscal, ou seja, possuir um panorama completo dos gastos do setor público.

² Há antecedentes que indicam que desde 1959 se reportavam algumas informações

Entre os objetivos de política econômica ou social mais utilizados para justificar a introdução ou permanência dos gastos tributários se encontram, a necessidade de contar com sistemas tributários mais eficientes e progressivos, melhorar os níveis de bem estar social, promover o desenvolvimento regional ou setorial através de maiores investimentos, acumular capital humano, e mais recentemente, a proteção ao meio ambiente.

Uma diferença importante surge ao aprofundar o conceito de gastos tributários. Villela (2006) destaca, por exemplo, que um incentivo não é igual a um benefício, apesar de ambos gerarem uma perda de arrecadação. Enquanto os primeiros buscam modificar o comportamento, os segundos não. Além disso, todo incentivo pode implicar um benefício, porém nem todo benefício constitui um incentivo.

Um exemplo é a dedução dos gastos em medicamentos passíveis de aplicação pelos indivíduos em alguns países, no momento de determinar seu Imposto sobre a Renda Pessoal. Não se pode dizer que a disposição busque incentivar que as pessoas adoeçam, mas sim outorgar um apoio financeiro indireto. Caso contrário ocorre com os incentivos que reduzem a carga tributária sobre investimentos, que claramente buscam modificar o comportamento.

2. Tipos de gasto tributário

Os gastos tributários originam-se em disposições como isenções, imunidades, alíquotas reduzidas, deduções, créditos, diferimentos, regimes simplificados, especiais ou promocionais e ainda em devoluções ou restituições.

As isenções são supressões da tributação. Podem ter um período de vigência definido.

As imunidades são fatos deixados de fora do âmbito de aplicação dos tributos. No Brasil, imunidades são hipóteses de não incidência tributária garantidas através do ordenamento constitucional do país. As anistias são exclusões do crédito tributário relativo a penalidades, em especial multas.³

As alíquotas reduzidas não necessitam maior explicação. Constituem desvios de alíquotas gerais estabelecidas para os impostos.

As deduções são as quantias subtraídas da base imponible de um imposto.

Os créditos são montantes que podem ser deduzidos do imposto devido.

3 *O texto original apresenta entre as disposições que originam os gastos tributários as “exenciones”, em português, isenções, e as “exclusiones”, exclusões. No ordenamento tributário brasileiro os exemplos de exclusão são a isenção e a anistia (Art.175 da Lei nº 5.172/66 –CTN). Portanto, optou-se pela inclusão desses dois termos na exemplificação dos tipos de gastos tributários. No restante do texto o termo “exclusiones” foi traduzido como imunidades.*

Os diferimentos correspondem a todas aquelas disposições que postergam a obrigação tributária no tempo.

Os regimes simplificados, especiais ou promocionais são disposições que abarcam um ou vários impostos. Tipicamente operam sobre contribuintes com capacidade econômica reduzida, zonas geográficas com desvantagens comparativamente ao resto do país e setores econômicos específicos.

Finalmente, as devoluções ou restituições adiantam ou compensam financeiramente os contribuintes.

3. Vantagens e desvantagens

As vantagens dos gastos tributários têm sido menos exploradas que suas desvantagens, devido à menor existência de avaliações custo-benefício dos mesmos, em particular nos países em desenvolvimento. Na América Latina, por exemplo, ainda há pouca evidência que confirme que os incentivos tributários sobre investimentos tenham sido determinantes para incrementar a formação bruta de capital, sobretudo aquela proveniente do IED.

Em parte o problema com as avaliações custo-benefício é a dificuldade para identificar o beneficiário efetivo dos gastos tributários, ou seja, aquele que representa o objetivo da política econômica ou social do Estado que justifica sua existência. Este não necessariamente é o sujeito tributário. Não há tampouco uma metodologia geral a aplicar, requerem-se, portanto, avaliações caso a caso.

Para diversas disposições do IVA e Impostos sobre a Renda Pessoal, a OCDE (2010) desenvolveu um marco metodológico para levar a cabo as mesmas. Para os incentivos aos investimentos, pode-se usar qualquer dos métodos baseados na teoria neoclássica do custo do uso do capital. Roca (2010) recentemente apresentou uma revisão dos diferentes métodos que podem ser utilizados para este fim.

De maneira geral, se poderia dizer que os gastos tributários promovem a participação do setor privado na economia e reduzem os custos associados à gestão do gasto público. Necessita-se de evidência empírica para confirmar essa afirmação. No primeiro caso, tudo dependerá da resposta dos contribuintes, enquanto que no segundo, há que considerar também o custo da gestão dos gastos tributários para verificar se o Estado realmente gera uma economia.

De outro lado, as desvantagens geradas pelos gastos tributários têm sido bastante documentadas. Destacam-se principalmente, a perda de arrecadação para o Estado, a ineficiente alocação de recursos na economia e a iniquidade horizontal ou vertical que podem terminar promovendo.

No primeiro caso, há que se considerar não somente a arrecadação corrente que se perde, mas também a que se perde por potenciais fraudes. Isto não afeta somente a matéria orçamentária, mas também as possibilidades de redistribuição de recursos pelo Estado.

No segundo caso, adicionalmente aos resultados positivos extraordinários que promovem os gastos tributários, há que se considerar também o desperdício de recursos pelo “lobby” por incentivos ou benefícios e os custos pela impossibilidade de baixar mais as alíquotas dos impostos, ao ter que manter um certo nível de arrecadação.

Finalmente, o último caso se refere às diferentes cargas tributárias que podem ser geradas para contribuintes iguais (somente porque um pode tomar vantagem dos gastos tributários e o outro não) e a alteração na distância entre as cargas tributárias de contribuintes com diferente capacidade contributiva, em consequência da aplicação dos gastos tributários.

4. Importância da medição

O principal interesse em medir os gastos tributários recai na potencial mobilização de novos recursos tributários que sua eliminação ou racionalização poderia gerar nos países em desenvolvimento, sobretudo caso se considere que é cada vez mais limitada a possibilidade de incrementar as alíquotas dos impostos existentes ou introduzir novos tributos.

Não obstante, a importância da medição dos gastos tributários vai muito além do simples interesse arrecadatório. A medição e, sobretudo, sua divulgação promovem a transparência da política fiscal. A partir do momento no qual se quantifica o gasto público implícito que opera através do sistema tributário, criam-se condições para visualizar o tamanho real da ação do Estado.

Esta visão ampliada contribui para a discussão dos legisladores durante o processo orçamentário, já que tem a sua disposição um panorama completo do gasto público. Desta forma, a designação de recursos pode fundamentar-se de melhor forma e as finanças públicas contar com um maior equilíbrio. Porém acima de tudo, a discussão possibilita que os gastos tributários se submetam ao escrutínio de toda a sociedade.

Salienta-se que a medição é fundamental para avaliações custo-benefício que evidenciam os aspectos concernentes à efetividade dos gastos tributários. Se os gastos tributários substituem programas de gasto público explícito, sua efetividade deve ser avaliada no contexto de avaliações similares às aplicadas a estas últimas. Só assim, pode-se propor a eliminação ou racionalização daqueles cujo custo fiscal supera as vantagens esperadas.

Por outro lado, por serem instrumentos de política pública, os gastos tributários devem estar sujeitos a mecanismos de avaliação e controle. Neste sentido, sua medição facilita os trabalhos de fiscalização dos órgãos de controle como os Tribunais de Contas ou Controladorias Gerais. A correta supervisão do uso de recursos públicos demanda a consideração não somente dos gastos públicos explícitos, mas também daqueles realizados indiretamente através do sistema tributário.

Finalmente, por interesse das AATT, a medição dos gastos tributários é importante porque permite encontrar limitações do sistema tributário, ao identificar disposições que abrem espaços para o planejamento tributário internacional nocivo e a evasão fiscal. Sem ser uma justificativa para o não cumprimento de suas metas, a medição dos gastos tributários demonstra as dificuldades que se enfrentam para atender as necessidades do Estado.

5. Propósitos da medição⁴

A medição dos gastos tributários pode perseguir até três (3) propósitos.

Um primeiro propósito é quantificar a perda de arrecadação que suporta o Estado, produto da aplicação dos gastos tributários. Por ser a medição uma atividade que forma parte do processo orçamentário, é o objetivo mais perseguido na prática pelos países.

Um segundo propósito é quantificar os ganhos de arrecadação que se obteria com a revogação dos gastos tributários. A medição aqui deve considerar necessariamente as modificações de comportamento dos contribuintes e supor uma análise de equilíbrio geral ao invés de uma somente de equilíbrio parcial. Nesse sentido, é mais demandante de informação, pois exige, por exemplo, o conhecimento de sensibilidades das bases imponíveis às alterações na carga tributária. Isto nem sempre é fácil de encontrar nos países em desenvolvimento.

Um terceiro e último propósito é quantificar a magnitude dos recursos que seriam necessários para substituir os gastos tributários por subsídios ou transferências, ou seja, por gastos públicos explícitos, mantendo inalterados o bem-estar dos contribuintes e a situação orçamentária do Estado. Esse propósito pode ser mais relevante em países com sistemas de transferências individualizadas relevantes. A medição aqui requer considerar, geralmente, o uso de métodos de microssimulação, não muito massificados nos países em desenvolvimento.

⁴ Baseados em literatura diversa sobre gastos tributários, esta seção seria designada “métodos de medição”. Preferiu-se, aqui, utilizar o termo “propósitos” pois mais adiante se reserva o termo “métodos” para discutir as técnicas usadas para quantificar o custo fiscal dos gastos tributários.

Uma explicação das diferenças que resultam em medir um mesmo gasto tributário considerando-se os três diferentes propósitos citados acima pode consultar-se em Kraan (2004) o Jorratt (2009). Nesses trabalhos também se discute como estabelecer equivalências entre eles. Em todo caso, para as finalidades do manual, o importante a destacar, é que o propósito da medição define as necessidades de informação e os métodos de medição a utilizar, como se verá mais adiante.

6. O sistema tributário de referência

A medição dos gastos tributários requer uma correta identificação dos mesmos, por isso é necessário definir-se primeiro um sistema tributário de referência. Esta é sem dúvida a tarefa mais complexa de todo o processo e a que mais discussão gera. O sistema tributário de referência pode resultar da leitura da legislação ou de um marco conceitual teórico, ou seja, a opção de sistema tributário ótimo.

Muitos especialistas consideram que a eleição de um sistema tributário de referência baseado na legislação impede que a medição dos gastos tributários seja comparável entre países. Isto é assim porque a legislação ainda pode diferenciar-se enormemente da doutrina internacionalmente aceita, contribuindo para deixar fora da lista de gastos tributários, disposições que em outros países seriam considerados como tais ou vice-versa.

Esse seria o caso, por exemplo, do crédito que em alguns países se outorga ao Imposto sobre a Renda Pessoal referente ao IVA pago nas aquisições. Ao considerar um sistema tributário de referência baseado na legislação, a disposição possivelmente não seria considerada um gasto tributário, enquanto que no caso de um modelo baseado em um marco conceitual teórico sim o seria.

Um caso extremo seria o dos territórios de baixa ou nula imposição. Considerando-se um sistema tributário de referência baseado na legislação poderia afirmar-se que nestes territórios não existem significativos gastos tributários. Porém, ao considerar um sistema tributário de referência baseado em um marco conceitual teórico, estes seriam significativos.

Como se verá mais adiante, os países geralmente preferem adotar um sistema tributário de referência baseado na legislação, por razões de praticidade nas tarefas de medição. Sobre este ponto, os acadêmicos não deveriam perder de vista que a medição dos gastos tributários é uma atividade que forma parte do processo orçamentário e, nesse sentido, deve prover informação para o melhor entendimento dos legisladores.

Porém também deve considerar-se que a globalização e os esforços de harmonização estão levando pouco a pouco a que a legislação dos países em desenvolvimento, em particular da América Latina, convirjam para a doutrina internacionalmente aceita. Se isso ainda não ocorreu, mais cedo ou mais tarde ocorrerá, sendo assim será mais fácil comparar as medições dos gastos tributários entre países, confirma-se, portanto, a tendência de que o sistema tributário de referência seja um baseado na legislação.

7. Tipo de medição e horizonte de tempo

Ao ser a medição dos gastos tributários uma atividade própria do processo orçamentário, o maior interesse dos países está em quantificar a perda de arrecadação que suportará o Estado no(s) exercício(s) orçamentário(s) seguinte(s), portanto, o tipo de medição na maioria destes países é basicamente um de projeção.

Não obstante, a medição também pode supor uma quantificação do custo fiscal experimentado em um ou vários anos passados. Ainda que sutil, existe uma diferença neste tipo de medições, pois, a disponibilidade de informação, em geral, é bastante mais precisa neste último caso. Por exemplo, os agregados macroeconômicos usados ou os dados contidos em declarações ou registros dos contribuintes, serão reais e não projetados.

Considerando-se aqui também que em alguns países existem requerimentos dos Tribunais de Conta ou Controladorias Gerais que obrigam a realização deste tipo de medições. Também, estando estes órgãos preparados para contrastar as projeções realizadas no passado, diga-se de passagem, uma prática muito boa desenvolvida em alguns países.

Outro tema a ser discutido é a eleição do horizonte de tempo a considerar. Em geral é de um (1) ano, embora caso o país maneje um orçamento plurianual, provavelmente considerará vários anos. Destaca-se que quando este é o caso, abre-se espaço para deixar de lado gastos tributários do tipo diferimentos, pois por tratar-se somente de postergações de pagamento de obrigações tributárias, em sentido estrito não se produz uma perda de recursos para o Estado, mas somente uma perda financeira.

Para exemplificar o fato, considere uma depreciação acelerada para ativos de um determinado setor no Imposto de Renda Empresarial. Em uma medição anual, a perda de recursos em cada ano poderia ser considerada um custo fiscal, enquanto que em uma medição multi-anual não, já que ao apreciar-se a compensação com os ganhos produzidos ao longo de todo período de investimento, somente seria gasto tributário a desvalorização monetária no tempo.

8. Fontes de informação

A informação possuída por um país, define os métodos que podem ser usados para medir os gastos tributários. É evidente que quanto maior o desenvolvimento estatístico do país, maior será a possibilidade da utilização de métodos de medição mais sofisticados.

A informação geralmente utilizada para medir os gastos tributários são declarações ou registros apresentados pelo contribuinte ou terceiros perante as AATT e estatísticas ou qualquer outra informação possuída por entidades públicas ou privadas. No primeiro caso, o sigilo fiscal limita o acesso público à informação, enquanto no segundo, o desenvolvimento estatístico apontado anteriormente é determinante para o sucesso da medição.

Existe alguma suscetibilidade sobre o uso de declarações ou registros como a principal fonte da medição dos gastos tributários. Alguns especialistas sugerem que os dados contidos neles não são confiáveis porque contêm erros de preenchimento ou estão incompletos, somando-se a isso, contêm valores de receitas e vendas subvalorizados ou supervalorizados de custos e despesas, o que gera distorções.

Há isso se acrescenta que as AATT nas últimas décadas têm tendido a reduzir a quantidade de informações solicitadas aos contribuintes, tanto de indivíduos como empresas ou sociedades, em conformidade com os objetivos de simplificação e redução dos custos de cumprimento das obrigações tributárias. Isto de alguma maneira limita o uso das informações contidas em declarações ou registros.

No caso das estatísticas ou quaisquer outras informações geridas por entidades públicas ou privadas, não só é determinante o desenvolvimento estatístico do país, mas também, a ocasião na qual essas informações estejam disponíveis. Isso ocorre porque a medição de gastos tributários é uma atividade que integra o processo orçamentário e, como tal, devem aderir ao rigoroso cronograma de entrega do Orçamento Nacional às autoridades competentes.

A falta deste tipo de informação pode definir também a finalidade da medição. Por exemplo, países com Programas de Pesquisas Domiciliares deficientes ou pouco desenvolvidos, dificilmente reunirão as condições necessárias para a quantificação da magnitude de recursos que seriam necessários para substituir os gastos tributários por subsídios ou transferências, pois isso exigiria dados individualizados de receitas e despesas dos quais provavelmente não dispõe.

Finalmente, qualquer que seja a informação a utilizar, é também necessário considerar as questões de armazenamento, limpeza de dados, gerenciamento e disseminação da informação, que facilitam as tarefas dos responsáveis pela medição dos gastos tributários. Felizmente, hoje em dia o desenvolvimento tecnológico põe a disposição de todos diversas soluções no mercado, porém, nos países em desenvolvimento o custo das mesmas podem torná-las inacessíveis.

9. Métodos de Medição

Os métodos de medição vão desde simples agregações de informações contidas nas declarações ou registros apresentados pelos contribuintes ou terceiros perante as AATT, até sofisticados modelos de equilíbrio geral. Destacam-se, no entanto, somente três (3): as agregações ou simulações agregadas que utilizam informações tributárias, os cálculos indiretos utilizando estatísticas ou quaisquer outras informações, de caráter agregado, geridas por organismos públicos ou privados, e os modelos de microssimulação ou similares⁵.

Agregações ou simulações agregadas consistem em cálculos matemáticos simples utilizando valores parciais ou totais de campos específicos das declarações/registros apresentados pelos contribuintes ou terceiros perante as AATT.

Este método é mais apropriado quando se considera um sistema tributário de referência baseado na legislação desde que os contribuintes estejam obrigados a apresentar informações relevantes sobre os gastos tributários através de declarações ou registros.

Os cálculos indiretos valem-se de estatísticas ou outras informações agregadas geridas por entidades públicas ou privadas, tais como Censos e Contas Nacionais, e consistem na aplicação de operações aritméticas que procuram replicar a determinação de impostos.

Difícilmente poder-se-á através desse método quantificar o ganho de arrecadação que resultaria da revogação dos gastos tributários ou a quantidade de recursos necessários para substituir os gastos tributários por subsídios ou transferências, já que não opera sobre dados individualizados.

5 Alguns elementos destes métodos podem combinar-se para que sejam criadas variantes.

Os modelos de microsimulação ou similares são os que analisam dados individualizados, sejam aqueles contidos nas declarações/registros apresentados pelos contribuintes ou terceiros perante as AATT, em estatísticas ou quaisquer outras informações administradas por entidades públicas ou privadas, como, por exemplo, as Pesquisas Domiciliares.

São, portanto, os modelos mais poderosos para a medição dos gastos tributários. São úteis para qualquer dos três (3) propósitos de medição descritos anteriormente.

Os modelos de microsimulação podem ser estáticos ou dinâmicos. A microsimulação estática é baseada no uso de informação de uma amostra representativa de indivíduos em um determinado momento de tempo (“cross-section data”). A microsimulação dinâmica em contrapartida incorpora a passagem do tempo. Por um lado, pode aplicar, por exemplo, uma dada probabilidade de sobrevivência para cada indivíduo da amostra e incorporar o impacto das mudanças em suas características demográficas (“dynamic cross-section microsimulation”). Pode-se criar, também, um grupo de indivíduos com ciclo de vida completo do nascimento à morte (“dynamic life-cycle microsimulation”)⁶ para a realização dos cálculos.

⁶ *Em ambos os casos, podem-se considerar mudanças de comportamento dos indivíduos originadas pelos gastos tributários. Por exemplo, modelos de imposição direta podem gerar respostas na oferta de empregos e modelos de imposição indireta alterações na demanda por bens.*

Capítulo 2

Identificação dos gastos tributários

A identificação dos gastos tributários requer um trabalho de análise cuidadosa das disposições tributárias que vai além da mera verificação da perda de arrecadação. Também é importante descobrir se estes mandamentos têm realmente um caráter excepcional, se aumentam a disponibilidade econômica do contribuinte ou se perseguem objetivos econômicos ou sociais do Estado.

Se as disposições são aplicáveis a apenas um setor econômico ou área geográfica, não haveria muita dúvida que se configuram as características de um gasto tributário. No entanto, quando a disposição legal supõe, por exemplo, uma redução da carga tributária para qualquer contribuinte que atenda a determinados requisitos, podem surgir dúvidas. A estrutura de alíquotas progressivas na maioria dos Impostos sobre a Renda Pessoal é um exemplo a considerar.

Os contribuintes com determinadas características pessoais terão sua carga fiscal reduzida quando comparados a outros, então se poderia afirmar que a disposição constitui um gasto tributário. No entanto, quando considerado que o princípio da tributação sustentáculo de quase todos os Impostos sobre a Renda Pessoal é a capacidade contributiva, o fato de que se permita essa diferenciação não constituiria um gasto tributário sendo somente a forma como se implementa o princípio de imposição.

O GTMGT analisou esta e outras disposições tributárias procurando encontrar consensos, visando à padronização da medição dos gastos tributários. Vale ressaltar que a discussão limitou-se à análise das disposições dos Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital e Impostos Gerais sobre o Consumo que estão sob a jurisdição dos Governos Centrais, Nacionais ou Federais, conforme seja o caso.

1. Impostos Gerais sobre o Consumo

O Imposto Geral sobre o Consumo mais usado no mundo é o IVA. Nesse sentido, essa seção somente se ocupa dele.

Ebrill et al. (2001) definem o IVA como um imposto de base ampla cobrado sobre a venda e importação de bens e serviços em todas as etapas da cadeia de produção-distribuição, que compensa sistematicamente a carga tributária suportada anteriormente na aquisição de insumos (exceto talvez os bens de capital) frente ao que se deve pelas saídas (“outputs”).

O IVA é um imposto objetivo que não leva em conta aspectos pessoais dos contribuintes para determinar a responsabilidade fiscal. A variante do IVA mais usada no mundo é o IVA-Consumo criado no âmbito do princípio do destino que não onera a aquisição de bens de capital e restitui os impostos pagos na aquisição de insumos ou na importação realizada por exportadores. Somente assim se consegue onerar realmente o consumo final dos residentes⁷.

Em geral, a legislação do IVA é bastante similar na maioria dos países quanto aos aspectos materiais, pessoais, territoriais e temporais do fato gerador, seguindo a doutrina internacionalmente aceita⁸. Há consenso também sobre o método para determinar a obrigação tributária. Praticamente em todos os países se utiliza o método do crédito por faturas.

Talvez as maiores diferenças estejam na quantidade de alíquotas que são utilizadas. Alguns países usam uma (1) única alíquota, permitindo que através de Tributos Especiais ou Seletivos sobre o Consumo se onere de forma diferenciada certos bens ou serviços. Outros preferem aproximar-se das teorias de imposição ótima através do próprio IVA e, seja por razões de eficiência ou equidade, permitem que se utilizem mais de uma (1) alíquota.

Iisenções ou imunidades aplicáveis sobre bens ou serviços finais

Estas disposições claramente geram uma perda de arrecadação.

No caso de bens ou serviços necessários, o que geralmente se procura melhorar é o bem-estar de um determinado segmento específico da sociedade, notadamente os mais desfavorecidos, considerando-se que estes destinam uma maior proporção de sua renda para o consumo. O objetivo do Estado é mais evidente quando o requisito para desfrutar do benefício é, por exemplo, que as compras realizem-se nos pontos de venda normalmente mais utilizados pelos menos favorecidos, tais como os mercados de bairro.

Deve ser lembrado que uma isenção ou imunidade na fase final da cadeia de produção-distribuição, melhora a disponibilidade econômica dos consumidores ao reduzir os preços dos bens ou serviços finais envolvidos, mesmo quando considerado que os impostos pagos sobre os insumos na etapa anterior não podem ser compensados, e, portanto, beneficiam os consumidores finais.

Poderia deduzir-se que estas disposições não são excepcionais, porque todos os consumidores (ricos e pobres) recebem o benefício quando compram bens ou serviços isentos ou imunes. Porém ao considerar-se o IVA como um

7 Destaca-se que esta variante de IVA é equivalente a um Imposto sobre Vendas cobrado na etapa final da cadeia de produção-distribuição.

8 Na América Latina também foi possível essa uniformização pelos esforços de harmonização de tributos indiretos nos países da CAN, Mercado Comum Centro-Americano e Mercosul.

imposto objetivo, que não leva em conta aspectos pessoais dos contribuintes para determinar a obrigação tributária, este argumento é irrelevante para determinar o caráter geral ou excepcional das disposições⁹.

Outros objetivos de política econômica ou social do Estado também podem ser identificados quando as isenções ou imunidades são aplicadas a outros bens/serviços finais. Quando aplicada sobre bens/serviços cuja demanda seja mais sensível a alterações no preço ou bens/serviços complementares ao trabalho, poderia entender-se que se busca uma maior eficiência dos sistemas tributários. Da mesma forma, quando aplicada a bens ou serviços meritórios, pode-se entender que o objetivo é a melhora dos níveis de bem-estar social.

Em suma, apresentam-se todas as características para a identificação de um gasto tributário.

Isenções ou imunidades em bens ou serviços intermediários

Uma isenção ou imunidade deste tipo rompe a cadeia de produção-distribuição e gera um efeito cascata para as etapas posteriores através do preço. Neste caso existem duas (2) possibilidades a considerar antes de concluir que a isenção ou imunidade é um gasto tributário: que o bem ou serviço intermediário sobre o qual recai o tratamento especial se destina a produzir bens ou serviços finais sujeitos ao IVA, ou que se destine a produzir bens ou serviços finais isentos ou imunes consumidos no mercado interno ou exportados.

No primeiro caso, estar-se-ia diante de disposições que incrementam a arrecadação, ao invés de diminuí-la. Com estas não se melhora a disponibilidade econômica dos consumidores, posto que terminam por enfrentar preços mais elevados de bens/serviços finais que utilizam em sua produção bens ou serviços intermediários que gozam de tratamento especial.

Também não se pode pensar que seja um objetivo do Estado introduzir distorções que tornem menos eficiente a produção. Podem ser mais o resultado de “lobbies” de determinados setores econômicos. Provavelmente o serão. Talvez seja esta excepcionalidade que leva a alguns a considerá-las gasto tributário.

No segundo caso, como acontece com as isenções ou imunidades na fase final de cadeia de produção-distribuição, as disposições que aqui se discutem melhoraram a disponibilidade econômica dos consumidores (residentes ou estrangeiros), pois, possibilitam a

⁹ *No plano de avaliação custo-benefício dos gastos tributários, o aspecto regressivo do IVA em diferentes países da América Latina foi demonstrado extensivamente. Para o caso da América Central, Panamá e Rep. Dominicana pode consultar-se, por exemplo, Barreix et al. (2010).*

obtenção de preços finais menores de bens/serviços beneficiados pela utilização de bens/serviços intermediários ou serviços que gozam de tratamento especial.

No caso em que esses últimos sejam exportados, o objetivo do Estado é bastante claro: aumentar a competitividade do país nos mercados internacionais. Tratando-se do mercado interno, as possibilidades são as mesmas que se descreveram nos parágrafos anteriores.

Poderia perseguir aumentar o bem-estar dos mais desfavorecidos (aceitando-se a hipótese de que estes destinam uma proporção maior de sua renda para consumo) quando os bens ou serviços finais que utilizem em sua produção bens/serviços intermediários que gozem de tratamento especial sendo estes necessários à produção dos mesmos. Quanto a bens/serviços com demandas mais sensíveis a alterações de preços ou bens/serviços complementares ao trabalho, se poderia entender que o objetivo é possibilitar maior eficiência nos sistemas tributários. Finalmente, quando aplicada a bens ou serviços meritórios, pode-se entender que o que eles procuram é melhorar os níveis de bem-estar social.

Quanto à perda de arrecadação experimentada pelo Estado, não há dúvida de que, ao contrário do caso anterior, que nesse caso se produz um decréscimo da receita. Inclusive esta se soma à perda gerada pela isenção ou exclusão de bens/serviços finais que utilizam bens ou serviços intermediários que gozem de tratamento especial.

Estas disposições são muitas vezes o resultado da pressão de etapas anteriores à etapa final da cadeia de produção-distribuição, ante a isenções ou imunidades existentes nessa última (o conhecido efeito “bola de neve”).

Assim, as isenções ou imunidades em bens ou serviços intermediários, somente constituem gastos tributários se esses bens ou serviços destinam-se a produzir bens ou serviços finais isentos ou imunes consumidos no mercado interno ou exportados.

Alíquotas diferenciadas sobre bens ou serviços finais

Aqui se incluem tanto as alíquotas reduzidas como as incrementadas.

No caso das alíquotas reduzidas existem duas (2) possibilidades: que formem parte de um IVA que utiliza várias alíquotas ou que não. No primeiro caso, poderia considerar-se que por ser parte da legislação geral não constituem um gasto tributário. No segundo caso, seria mais claro que há uma exceção à regra e, portanto, trata-se de um gasto tributário. Os melhores exemplos são as alíquotas reduzidas de IVA que são aprovados apenas para determinadas áreas geográficas.

Em qualquer caso reflete a intenção do Estado em alcançar determinados objetivos com o sistema tributário. Pode objetivar melhorar a progressividade, quando aplicado a bens necessários ou pode buscar maior eficiência do sistema tributário quando aplicada a bens ou serviços mais sensíveis a alterações de preço ou sobre bens/serviços complementares ao trabalho. Finalmente, pode objetivar melhorar os níveis de bem-estar social, quando aplicada a bens ou serviços meritórios.

Salienta-se, que em qualquer caso, o Estado sempre enfrenta uma perda de arrecadação.

No que diz respeito às isenções ou imunidades, a melhoria na disponibilidade econômica para os consumidores é maior, pois a possibilidade real dos produtores de recuperar impostos pagos em aquisições ou importações destinadas a produzir esses bens/serviços finais, onerados a uma alíquota menor, reduz o impacto sobre os preços.

No caso de alíquotas incrementadas, mais uma vez há duas (2) possibilidades: que formem parte de um IVA que utiliza várias alíquotas ou não. No primeiro caso, mais uma vez por ser parte da lei geral não constitui um gasto tributário. No segundo caso, novamente também é clara a excepcionalidade.

Porém, desvinculando-se de aspectos materiais de se tratarem de disposições gerais ou excepcionais, o que torna questionável o enquadramento como gastos tributários é que não melhoram a disponibilidade econômica dos consumidores e ainda geram ganhos de arrecadação para o Estado no lugar de perda.

Como no caso de alíquotas reduzidas, pode-se verificar que seu uso reflete objetivos diversos do Estado. Pode objetivar maior eficiência ao aplicar-se a bens ou serviços com demandas mais insensíveis a mudanças em seus preços ou sobre bens/serviços complementares as atividades de lazer. Podem, também, tentar melhorar os níveis de bem-estar social, quando aplicada a bens nocivos. Finalmente, podem buscar mais progressividade quando aplicada a bens de luxo.

O realmente determinante no caso das alíquotas incrementadas, como já indicado, é que incrementam a arrecadação do Estado em lugar de diminuí-la, e não geram uma melhora na disponibilidade econômica dos consumidores. Nesse sentido, diferentemente das alíquotas reduzidas não constituem gastos tributários.

Recuperação de impostos pagos na produção de bens ou serviços finais isentos ou imunes vendidos no mercado interno

Como mencionado acima, a variante de IVA mais utilizada nos países é o IVA-Consumo estabelecido sob o princípio do destino que não onera a aquisição de bens de capital e restitui impostos pagos na aquisição ou importação aos exportadores.

Quando, além de exportadores, alguns produtores que operam no mercado interno também podem recuperar os impostos pagos na aquisição ou importação, caracteriza-se a aplicação de uma disposição de caráter excepcional que visa reduzir o preço de bens ou serviços que estes produzem.

Nesse sentido, da mesma forma que outras disposições discutidas anteriormente, produz uma melhora na disponibilidade econômica dos consumidores. Pode verificar-se, inclusive, que esta é maior do que quando utilizadas isenções, imunidades ou alíquotas reduzidas, pois, a possibilidade de que os produtores possam recuperar os tributos pagos por aquisições ou importações, reduz muito mais os preços.

Novamente, no caso dos produtores de bens ou serviços necessários, o que busca o Estado é melhorar o bem-estar de um segmento específico da sociedade, os mais desfavorecidos, considerando-se a hipótese de que estes destinam uma maior proporção de sua renda para o consumo. Quando considerados os produtores de bens ou serviços com demandas mais sensíveis a alterações de preços ou bens/serviços complementares para o trabalho, poderia ser entendido que se objetiva uma maior eficiência dos sistemas tributários. Finalmente, quando se trata de produtores de bens ou serviços meritórios, pode-se dizer que o que se busca é a melhora dos níveis de bem-estar social.

A devolução ou restituição supõe uma perda de recursos muito altos para o Estado. Portanto, geralmente limita-se ao caso das exportações. E ainda, a perda própria da disposição deve ser adicionada à redução gerada pela isenção ou imunidade de bens ou serviços finais a que se destinam aquisições ou importações que originaram a devolução ou o reembolso.

Diferimentos por vendas ou prestação de serviços a crédito

Normalmente no IVA a obrigação tributária surge com a emissão da fatura ou entrega de bens ou a prestação de serviço, o que ocorrer primeiro. As vendas ou prestação de serviços a crédito abrem espaço para propor diferimentos que rompem com o princípio contábil de competência e permitem que o imposto seja pago somente quando as faturas são cobradas.

Apesar do alívio financeiro aos sujeitos passivos que o Estado busca introduzir com uma disposição deste tipo visando promover um sistema tributário mais eficiente, esta pode ser utilizada indevidamente e levar a simulação de créditos de prazos muito longos com intuito de adiar desnecessariamente a obrigação tributária.

A disposição não produz uma perda de recursos para o Estado, mas só uma perda financeira. A menos que se trate de créditos de muito longo prazo, os recursos perdidos serão moderados. Por isso, a melhoria alcançada na disponibilidade econômica dos consumidores, também, é pequena.

Sobre a natureza excepcional da disposição podem ser considerados dois (2) casos. O primeiro surge quando expressamente altera-se o nascimento da obrigação tributária, transformando-o no momento do pagamento. O segundo surge quando, sem alterar o nascimento da obrigação tributária é permitido aos sujeitos passivos pagar o tributo apenas quando recebem o efetivo pagamento das cotas.

Como formaria parte da legislação geral, provavelmente o primeiro caso não seria considerado um gasto tributário. É mais clara a excepcionalidade da disposição no segundo caso, especialmente porque geralmente são aplicadas apenas aos sujeitos passivos que atendam determinadas características.

Em suma, os diferimentos de vendas ou prestação de serviços a crédito são gastos tributários.

Restituição dos tributos pagos na compra de bens de capital a sujeitos que se encontrem na fase pré-operacional

Como indicado anteriormente, o IVA-Consumo não onera a aquisição de bens de capital. Isto ocorre devido à exclusão explícita dessas aquisições da base de cálculo do imposto ou tributando-as, porém, reconhecendo imediatamente e em sua totalidade todos os impostos incidentes. Neste último caso, não se trata de um gasto tributário sendo simplesmente uma disposição que forma parte da técnica do tributo.

É o mesmo caso de disposições como o “pro rata temporis”, em que a incidência do tributo é amortizada ao longo da vida do ativo com base na sua utilização.

No entanto, quando há antecipação do crédito fiscal gerado pela aquisição de bens de capital através de restituições, por exemplo, a sujeitos que se encontrem em etapa pré-operacional que ainda não geram débito tributário, confirma-se a hipótese de uma disposição de caráter excepcional.

Semelhante ao caso analisado anteriormente, a disposição não produz uma perda de recursos para o Estado, mas somente uma perda financeira, já que o crédito tributário não poderá ser utilizado pelo sujeito passivo quando começar e gerar débitos tributários a partir do início de suas operações.

O objetivo do Estado com esse tipo de disposição é tornar mais eficiente o sistema tributário, pois os sujeitos passivos são beneficiados financeiramente. No caso de projetos de investimento de grande escala, o efeito positivo é ainda maior.

É menos evidente se há melhora na disponibilidade econômica do consumidor.

Em suma, a restituição dos tributos pagos na aquisição de bens de capital a sujeitos que se encontrem em fase pré-operacional, constitui um gasto tributário.

2. Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital.

Quanto ao Imposto de Renda Pessoal, Zee (2005) destaca que os três (3) modelos dominantes da atualidade: i) o tradicional imposto global ou sintético baseado em um conceito amplo de rendimentos definido, entre outros, por G. Von Schanz, RM Haig e Henry Simons¹⁰; ii) os esquemas cedulares¹¹ de imposição que tratam favoravelmente as rendas do capital, implementados dentro dos mesmos tributos globais ou sintéticos ou implementados por meio de tributos duais e iii) os tributos de alíquota única ao estilo dos países do Leste Europeu.

No caso do Imposto de Renda Corporativo, apesar da existência de algumas propostas teóricas, não há nada novo na prática dos países diferente dos convencionais e históricos tributos sobre os retornos do patrimônio empresarial (“corporate equity” em Inglês), ou seja, ao lucro normal somam-se quaisquer rendimentos extraordinários, após a dedução de juros, o que implica que qualquer rendimento não distribuído está submetido à tributação.

Ganhos de capital são tributados como parte desses tributos, ou através de gravames independentes, aplicados sobre o fluxo ou ativos (impostos sobre o patrimônio ou a propriedade).

Ao contrário do que acontece com o IVA, os Impostos sobre a Renda Pessoal ou Empresarial são mais heterogêneos entre os países. No entanto, várias disposições legislativas costumam compartilhar certa lógica legislativa. Por exemplo, todas aquelas que permitem que o imposto onere a renda e não os

10 Teoria na qual, constituem rendimentos de um indivíduo, em um determinado período de tempo, a soma do valor de mercado de seu consumo e a mudança de valor de seus ativos.

11 Esquema de imposição no qual considera-se a origem dos rendimentos para a definição do gravame.

pagamentos, bem como as deduções de custos e despesas relacionadas à atividade que gera renda.

Da mesma forma, atuam as disposições que mantêm a simetria dos tributos, como a compensação de prejuízos e saldos referentes a exercícios anteriores.

Quando o princípio jurisdicional da tributação é o de renda mundial, as disposições unilaterais ou bilaterais para evitar a dupla tributação, como créditos decorrentes de pagamento de tributos no exterior ou a aplicação de CDT, são apenas a forma como se assegura que este princípio se cumpra¹².

Rendimentos isentos ou imunes do Imposto de Renda Pessoal ou Empresarial.

Quando determinadas rendas não são tributadas pelo Imposto de Renda Pessoal ou Empresarial, normalmente se tratam de medidas de caráter excepcional que visam melhorar a disponibilidade econômica do contribuinte objetivando o alcance de determinadas metas de política econômica ou social do Estado.

Em todos os casos, as disposições produzem uma menor arrecadação.

No âmbito do Imposto de Renda Pessoal, destaca-se o tratamento mais favorável a determinados ganhos de capital como os juros, por exemplo. Sem dúvida, rendas alcançadas por isenções ou imunidades tornam-se mais atrativas do que outras receitas, promovendo assim a poupança e o financiamento de investimentos.

Poderia considerar-se que alicerçado por um sistema tributário de referência baseado em um marco teórico que esses benefícios fiscais não sejam vistos como gastos tributários, por considerar-se ideal não tributar os rendimentos de capital.

Outras isenções ou imunidades em matéria de Imposto de Renda Pessoal são as que se aplicam sobre os direitos autorais ou royalties produzidos pelos contribuintes. A meta do Estado é promover o artístico, literário, etc em benefício de toda sociedade.

Finalmente, existem isenções ou imunidades em matéria de pensões de aposentadoria. Neste ponto, deve-se levar em conta o tratamento fiscal das três (3) fases de um plano de pensão típico: a contribuição, o rendimento e a aposentadoria. A disposição de não onerar as pensões somente poderia evitar a dupla tributação se a contribuição não é dedutível ou que os rendimentos sejam tributados.

¹² *Sempre que não limitem a imposição na residência. Quando esse é o caso, através de um CDT, inclusive poderia justificar-se esta limitação caso haja uma conexão forte com o Estado da fonte que leve a conceder-lhe parte ou toda arrecadação.*

No caso do Imposto de Renda Empresarial, os mais comumente utilizados são chamados de férias fiscais (“tax holidays” em Inglês), que se tornou muito popular nos anos sessenta (60) na América Latina para promover a industrialização e conseguir a desejada substituição de importações.

O caso da isenção dos dividendos e de qualquer outra distribuição de lucros entre empresas residentes se analisará mais adiante, concluindo que apenas procuram evitar a dupla tributação “econômica”.

Claramente o que se busca com isenções e imunidades relativas ao Imposto de Renda Empresarial é a promoção de investimentos, reduzindo o retorno mínimo exigido pelo projeto de investimento para torná-lo viável.

Finalmente, no âmbito destes impostos podem-se apontar todas aquelas isenções ou imunidades sobre os rendimentos de Igrejas, missões e organizações internacionais, instituições do aparato estatal, etc. que não são tributados pela aplicação de tratados internacionais, reciprocidade ou simplesmente para maior simplicidade do sistema tributário.

Em suma, praticamente em todos os países isenções ou imunidades de diversos rendimentos nos Impostos sobre a Renda Pessoal ou Empresarial são considerados gastos tributários.

Deduções fiscais sobre a renda pessoal

Aqui, consideram-se os casos de deduções por filhos e as referentes a gastos específicos.

O princípio da capacidade contributiva no Imposto de Renda Pessoal supõe considerar as características pessoais dos contribuintes ao determinar a sua carga fiscal. No entanto, as deduções por filhos, apenas procuram captar as diferenças entre os contribuintes, a fim de implementar com sucesso o princípio da impositão.

Sem dúvida, a disponibilidade econômica de uns (os pais) terminará sendo maior depois da tributação aplicada do que de outros (os solteiros sem filhos) pela aplicação desta disposição. No entanto, a diferença de cargas tributárias não deveria ser entendida como uma perda de recursos para o Estado uma vez que apenas refletiria o objetivo deste tipo de impostos de onerar de forma diferente aqueles que não são iguais.

Nesse sentido, as deduções por filhos no Imposto sobre a Renda Pessoal não constituem gastos tributários.

A disposição poderia constituir um gasto tributário se pela magnitude da dedução poderia ser identificado um apoio financeiro indireto aos contribuintes por parte do Estado. Além disso, se a dedução somente pudesse ser aproveitada por um determinado segmento de contribuintes, como trabalhadores do setor público, por exemplo, seria mais clara a singularidade da disposição e, portanto, a existência de um gasto tributário.

Quanto à dedução de gastos específicos, existem dois (2) tipos de despesas a serem consideradas: aquelas associadas à geração de renda, como as vinculadas à educação do sujeito passivo, e aquelas que não o são, como juros de hipotecas ou despesas médicas de seus dependentes.

No primeiro caso, a disposição busca que Imposto de Renda Pessoal onere a renda não os ingressos, portanto, não constituem gastos tributários. Quanto às deduções de despesas que tratam apenas de assegurar a fonte de renda, o mesmo contribuinte, não há qualquer intenção de melhorar a disponibilidade econômica.

Da mesma forma, não se pode afirmar que exista uma perda de arrecadação.

No segundo caso, evidencia-se que a norma persegue o objetivo do Estado de outorgar um apoio financeiro indireto aos contribuintes ou promover o consumo de determinados bens ou serviços meritórios, cujos beneficiários efetivos são os contribuintes ou seus dependentes.

A magnitude do apoio financeiro constituiria a perda de arrecadação do Estado.

Aqui, não só se melhora a disponibilidade econômica do contribuinte que pode aplicar as deduções, mas também, que somente aqueles que incorram nessas despesas poderão usufruir os benefícios decorrentes da disposição. Nesse sentido, tem um caráter excepcional.

Portanto, neste segundo caso, a norma apresenta todas as características de um gasto tributário.

Mínimos não tributáveis e estrutura do Imposto sobre a Renda Pessoa

Os mínimos não tributáveis buscam reconhecer que todos os contribuintes devem atender a certas necessidades de subsistência antes de pagar o imposto, independentemente de suas características pessoais ou sua situação econômica. Como a disposição melhora a disponibilidade econômica de todos os contribuintes de forma igual e não apenas um grupo específico, não tem um caráter excepcional.

Além disso, como geram progressividade no Imposto sobre a Renda Pessoal, não importando se este é um de tipo global ou sintético ou do tipo de alíquota única, como os usados na Europa Oriental, pode ser entendido que a única coisa que o Estado busca com a aplicação dessa disposição, é implementar corretamente o princípio da capacidade contributiva. Lembre-se que a progressividade é realizada tanto com as alíquotas como com os rendimentos líquidos.

Desta forma, a perda de receitas decorrente de uma regra geral aplicada ao cálculo do imposto a recolher extensível a todos os contribuintes não pode ser considerada um custo fiscal.

Assim, os mínimos não tributáveis no Imposto de Renda Pessoal não constituem gastos tributários.

Somente quando aplicado a um grupo específico de contribuintes, por exemplo, os servidores públicos, poderiam configurar uma exceção à regra, especialmente se por sua magnitude pode-se identificar um objetivo de política econômica ou social do Estado que busque outorgar apoio financeiro indireto a estes contribuintes.

Quanto à estrutura de alíquotas dos Imposto sobre a Renda Pessoal podem ser considerados dois (2) casos.

No caso de impostos do tipo global ou sintético, a estrutura de alíquotas progressivas cumulativas fixadas de acordo com os patamares de renda pessoal, de novo, constituiria unicamente a forma como o Estado implementa o princípio da capacidade contributiva, portanto, a diferença entre a alíquota marginal máxima e o restante de alíquotas não constituiria um gasto tributário.

Sem dúvida, o que se busca é melhorar a disponibilidade econômica de alguns contribuintes quando comparados a outros. No entanto, a diferença de carga fiscal não deve ser considerada perda de recursos para o Estado, porque, novamente, apenas reflete o objetivo de tais impostos de onerar de formas diferentes aqueles que não são iguais.

No caso de impostos que utilizam alíquotas diferenciadas, a diferença entre a alíquota definida para os ganhos de capital e a estrutura de alíquotas definida para os rendimentos do trabalho também não constituiria um gasto tributário, a menos que o sistema tributário de referência utilizado fosse um baseado em um marco conceitual teórico. Mesmo neste caso, novos desenvolvimentos teóricos em favor da menor tributação dos rendimentos de capital, apoiariam a idéia de não considerá-lo como um gasto tributário.

O que deveria ser observado é que um tratamento mais favorável aos rendimentos do capital também poderia ser implementado nos impostos globais ou sintéticos, sendo assim se tenderia a considerar essas disposições como gastos tributário, inevitavelmente problemas de comparabilidade entre os países surgiriam por essa desigualdade de critério.

Créditos nos Impostos sobre a Renda Pessoal

Aqui, consideram-se os casos de certas compensações “pagas” através do sistema tributário e de um crédito causado pelo IVA pago sobre as compras.

O Imposto de Renda Pessoal pode ser usado para apoiar a implementação de um completo sistema de impostos e transferências (imposto negativo sobre os rendimentos). A idéia deste desenho é que o Estado pode realizar compensações para aqueles abaixo de um certo nível mínimo de rendimento

Em termos teóricos, diz-se que é uma forma mais eficiente de redistribuição já que não desestimula nem o trabalho nem a poupança de quem se encontra abaixo dos mínimos não tributáveis.

Exemplos destas disposições são as transferências por nascimento de crianças ou para as mães trabalhadoras por filhos menores de idade. Em ambos os casos, a disposição se materializa na forma de créditos através de declarações ou registros apresentados pelos contribuintes ou terceiros para as AATT, reduzindo a obrigação tributária.

Poderia argumentar-se que se tratam de gastos públicos explícitos geridos através do sistema tributário e não considera-los gastos tributários. Mas como afetam a arrecadação, geralmente são vistos como tal.

O segundo caso é o de créditos contra o Imposto de Renda Pessoal determinados em função do IVA pago sobre as compras.

Esta disposição foge da doutrina internacionalmente aceita para os Impostos sobre a Renda Pessoal. Caso se aceite a hipótese de que esta disposição está orientada a promover que os cidadãos exijam recibos de compras e se tornem extensões das AATT, pode-se concluir que é uma disposição geral, especialmente se for exigido a entrega de informações à autoridade fiscal para o cruzamento de informações e controle.

No entanto, também representam uma perda de receita do Estado que não compensa o efeito positivo indireto no aumento da arrecadação dos impostos gerais sobre o consumo e, portanto, deveriam ser considerados gastos tributários. Além disso, a disponibilidade econômica que experimentam os contribuintes beneficiados é importante, se considerado que oferecem oportunidades para a evasão.

Disposições para evitar dupla tributação “econômica” dos dividendos

A dupla tributação “econômica” de dividendos ocorre quando não há nenhum esquema de integração (sistema de imputação) entre o Imposto de Renda Pessoal e Imposto de Renda Empresarial, mediante o qual se reconheçam os tributos já recolhidos pela empresa pagadora dos dividendos no momento de calcular o imposto dos sócios ou acionistas.

O sistema de imputação pode ser implementado ao nível de sócios ou acionistas (o imposto pago ao nível da empresa é creditado 100% contra o seu imposto pessoal ou simplesmente isentos de imposto sobre os dividendos) ou no nível da empresa (que permite a dedução de dividendos, juros ou, simplesmente com a redução da alíquota de lucros distribuídos).

Sob um sistema tributário de referência baseado em um marco conceitual teórico estas disposições não seriam consideradas um gasto tributário, enquanto que sob um baseado na legislação, poderiam ser-lo, pois a dupla tributação “econômica” e a dupla tributação “jurídica” apresentam-se de maneiras distintas. Em outras palavras, a empresa pagadora dos dividendos é considerada um sujeito diferente dos sócios ou acionistas e por isso as disposições aqui discutidas constituiriam um gasto tributário.

Várias legislações permitem também a exclusão de dividendos e qualquer outra distribuição de lucros entre empresas residentes, no entendimento de que a empresa receptora não é o seu beneficiário efetivo. Igualmente, considerando-se um sistema tributário de referência baseado na legislação, esta disposição poderia ser considerada um gasto tributário. Porém ao considerar-se que tais dividendos serão rendimentos tributáveis da empresa receptora, se concluiria que a exclusão só procura assegurar que aqueles que enfrentam a imposição são os beneficiários efetivos dos dividendos.

Intimamente relacionada com as disposições discutidas acima, se encontram aquelas que envolvem alívio aos lucros não distribuídos. É verdade que os contribuintes obtêm vantagens ao adiar a aplicação de impostos sobre os dividendos de modo que alguns os consideram gastos tributários do tipo diferimento.

Em suma, estas disposições procuram evitar apenas a dupla tributação “econômica” dos dividendos e, portanto, não deveriam ser considerados gastos tributários.

Disposições para promover o investimento no Imposto de Renda da Empresa

Aqui, consideram-se os casos de reinvestimento de lucros e do reconhecimento imediato ou acelerado da depreciação ou amortização de ativos.

Para incentivar o investimento, os Estados freqüentemente concedem no âmbito do Imposto de Renda da Empresa, deduções da base imponible, créditos contra o imposto devido ou alíquotas reduzidas quando os acionistas ou sócios reinvestem seus lucros.

Da mesma forma como as regras contábeis para a depreciação ou amortização de ativos, muitas vezes não se aproximam da real depreciação ou amortização econômica do ativo físico ou intangível, geralmente se permite que contribuintes em determinados setores econômicos gozem de tratamentos diferenciados, reconhecendo imediatamente ou aceleradamente esses custos.

O objetivo do Estado ao instaurar estas disposições é bastante claro: reduzir a carga fiscal efetiva sobre o investimento. Desta forma, o retorno mínimo exigido pelo projeto de investimento para ser viável também se reduz.

Roca (2010) observa que estas disposições melhoram a METR. No caso das deduções, por exemplo, se forem totais (100%), a METR será zero no caso de investimentos financiados com capital próprio, ou negativa caso sejam financiados com dívida.

Note-se que a perda de arrecadação para o Estado é maior no primeiro caso que no segundo, já que esta não é apenas uma perda financeira. Enquanto a perda de recursos em cada ano poderia ser considerada um custo fiscal no longo prazo, ao apreciar-se a compensação com os ganhos que ocorrem ao longo da totalidade do investimento, somente seria considerado gasto tributário o custo fiscal líquido.

Em suma, as disposições discutidas aqui, e outras que perseguem os mesmos objetivos, são claramente gastos tributários.

Sistemas simplificados, especiais ou promocionais.

Em muitas legislações as vendas ou as receitas provenientes de certos segmentos de contribuintes são tratadas como parte de algum regime simplificado, especial ou promocional utilizados para o recolhimento dos tributos gerais; ou como parte de um regime autônomo, como um imposto único, voltados ao cumprimento dos objetivos da política econômica ou social do Estado.

Geralmente, estes são usados para promover o desenvolvimento de áreas geográficas com desvantagens comparativas em relação ao resto do país, como as fronteiras, as áreas de floresta ou regiões montanhosas.

No caso dos Impostos sobre a Renda, por exemplo, definindo limites para que estes contribuintes sejam excluídos do âmbito de aplicação do imposto. Em um sistema tributário de referência com base na legislação, tal disposição poderia não ser identificada como um gasto tributário. Mas quando se verifica que as operações dos excluídos são tratadas preferencialmente, começam a se configurar as características de um gasto tributário.

A melhoria da disponibilidade econômica dos contribuintes pode procurar atrair para a formalidade contribuintes que, caso contrário, continuariam a operar na economia subterrânea.

No caso dos Tributos Gerais sobre o Consumo, o mesmo objetivo pode ser perseguido ao estabelecerem-se limites para o IVA que mantenham fora do âmbito de aplicação do imposto contribuintes com receitas menores para tratar-los preferencialmente ou quando aplicadas isenções, imunidades ou alíquotas reduzidas a bens/serviços finais que são consumidos dentro de determinadas áreas geográficas ou de bens intermediários ou serviços destinados a produzi-los.

Quando se adicionam requisitos que configuram o perfil de segmentos específicos de contribuintes como, por exemplo, as PME, as empresas maquiadoras¹³, as que operam em zonas francas, entre outros, visualiza-se mais claramente a intenção de promover suas atividades¹⁴. No caso das zonas francas, áreas geográficas completas deixam de submeter-se ao controle aduaneiro, a fim de promover a importação e exportação de bens e, assim, promover o comércio internacional.

13 Traduziu-se do texto original “los maquiladores” para empresas maquiadoras, esclarece-se que no ordenamento jurídico brasileiro operações empresarias semelhantes às desenvolvidas por esses “maquiladores” são praticadas através das Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs).

14 Cada vez se usam menos incentivos para promover exportações por serem incompatíveis com processos de integração econômica e porque os países que os outorgam haverem recebido uma série de represálias no marco de normas dispostas pela OMC.

Capítulo 3

A prática dos países

Esforços para analisar a prática dos países na medição dos gastos fiscais têm sido promovidos quase sempre por organismos internacionais. Em 1984, por exemplo, a OCDE conduziu o primeiro estudo comparativo de seus países membros. Após esse primeiro, publicou outros dois em 1996 e 2010, respectivamente. O FMI tem feito o mesmo, com uma perspectiva global, sobre a dos ROSC que apresentam os países.

Recentemente, a IBP, uma organização não-governamental focada em melhorar a transparência orçamentária e prestação de contas dos Estados, publicou um relatório comparativo sobre a medição dos gastos fiscais em trinta e seis (36) países.

Na América Latina, o BID e a CEPAL têm promovido vários estudos e seminários sobre a medição dos gastos fiscais, que são uma referência importante sobre o assunto.

1. Antecedentes

Para a elaboração do manual era importante repassar a prática dos países. Apesar de que em diferentes Assembleias Gerais e Conferências Técnicas do CIAT os países membros tiveram a oportunidade de fazer apresentações a respeito, isso nunca pressupôs um tipo de análise comparada. Nesse sentido, resultava indispensável agregar informações novas e atualizadas, através do envio de um questionário especialmente concebido para esta finalidade.

O questionário enviado aos países membros continha perguntas gerais sobre a sua experiência na medição dos gastos tributários e questões específicas que visam identificar os principais gastos tributários vigentes, conhecer a magnitude de seu custo fiscal, as fontes de informação e os métodos utilizados para medi-los.

Recebidas as respostas ao questionário por parte de vários países, o GTMGT selecionou uma amostra representativa de dez (10), em função do público-alvo que se pretende alcançar com o manual e a disponibilidade operacional da informação remetida. Todos os países selecionados pertencem à Iberoamérica: Argentina, Brasil, Chile, Equador, Espanha, Guatemala, México, Peru, República Dominicana e Uruguai.

Só foram considerados para a análise, os gastos tributários dos Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital e os Impostos Gerais sobre o Consumo, que estão sob a jurisdição dos Governos Centrais, Nacionais ou Federais, conforme o caso, não só porque eles são os mais importantes de qualquer sistema tributário moderno, mas porque são os que geram um maior custo fiscal¹⁵.

Em geral, tratam-se de gastos tributários de Impostos sobre a Renda, tanto Pessoais como Corporativos, e IVA ou similares. Os tributos considerados para os países analisados estão listados no Anexo N° 1. Esta definição não deve levar a crer que a análise que se segue é incompleta, se levarmos em conta que ainda há poucos países que mensuram gastos tributários associados a Impostos Seletivos ou Especiais, Impostos Patrimoniais, Contribuições Sociais ou Direitos de Importação.

Além disso, a atenção do GTMGT se concentrou nos gastos tributários relacionadas aos contribuintes residentes, por razões de comparabilidade. Isso ocorre porque o tratamento fiscal para os contribuintes não residentes difere mais entre os países selecionados que no caso do tratamento para contribuintes residentes, dificultando comparações de gastos tributários associados a estes.

Isso não significa que não se esteja considerando os que se aplicam ao grande investimento estrangeiro, particularmente no Imposto de Renda Corporativo, uma vez que este normalmente opera nos países receptores de capital através de filiais ou subsidiárias e não de sucursais (branch offices), ou, quando isso ocorre, constituem um estabelecimento permanente na maioria dos países e, portanto, são tratados como contribuintes residentes.

2. Aspectos gerais

Os países analisados realizam medições de gastos tributários de forma regular. Como mostrado na Quadro 1, Espanha e Brasil apresentam-se como os países com maior experiência, seguido por Argentina e Chile.

15 A decisão de não considerar os gastos tributários de impostos de competência de Governos Subnacionais, obedeceu a lógica de que o CIAT é um organismo formado por AATT destes níveis governamentais e, nesse sentido, os membros do GTMGT não são competentes para pronunciar-se sobre tributos subnacionais.

Quadro N° 1 Experiência em medição

	Ano em que institucionalizou a tarefa de medição
Argentina	1999
Brasil	1989
Chile	2001
Equador	2008
Espanha	1979
Guatemala	2001
México	2002
Peru	2002
Rep. Dominicana	2008
Uruguai	2008

É oportuno destacar que o que se considera aqui é a partir de quando a tarefa se tornou uma atividade de rotina no aparelho de Estado. Nesse sentido, não são considerados os esforços esporádicos realizados através de consultorias que possam ter sido produzidos com o apoio ou cooperação de organizações internacionais. Este é o caso, por exemplo, do Equador, onde não foi considerada a medição de gastos tributários realizada no ano de 2002 pelo Projeto SALTO/ USAID.

O Quadro N° 2 demonstra que alguns dos países pesquisado não necessitam de uma obrigação legal para medir os gastos fiscais. Este é o caso da Argentina, Equador e Uruguai. O resto dos países iniciou a medição dos gastos tributários como resultado de uma mudança na Constituição, o estabelecimento de leis fiscais especiais ou eventos particulares.

Por exemplo, na Espanha e no Brasil, a Constituição de 1978 e a Constituição de 1988, respectivamente, estabeleceram a obrigação de medir os gastos tributários. No Peru e no México, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Receitas da Federação, respectivamente, estabeleceram a obrigação de apresentar informes de gastos tributários. Na Guatemala, foi o Pacto Fiscal de maio de 2000 que dispôs sobre a obrigação de medir os gastos tributários.

Quadro N° 2
Obrigação legal de medir

	Existe	Não existe
Argentina		x
Brasil	x	
Chile	x	
Equador		x
Espanha	x	
Guatemala	x	
México	x	
Peru	x	
Rep. Dominicana	x	
Uruguai		x

  encorajador que alguns países não exijam uma obriga o legal para medir os gastos tributários, uma vez que significa que as práticas para melhorar a transparência fiscal não requerem mais do que a vontade dos funcionários encarregados da política tributária.

Nos países analisados, a medi o dos gastos tributários   realizada principalmente pelas AATT. No Quadro N  3 demonstra-se que as Secretarias ou Ministérios da Fazenda são responsáveis por essa tarefa apenas na Argentina e no México. Apenas neste último país se apresenta uma sobreposi o já que o SAT, através de universidades, também realiza medi es dos gastos tributários como parte de suas estimativas de evasão.

Quando as AATT encarregam-se das tarefas de medi o dos gastos tributários, por seus servidores não se encontrarem restringidos por determinados aspectos concernentes ao sigilo fiscal, alguns dados podem ser utilizados de melhor forma, em particular aqueles contidos em declara es ou outros documentos apresentados pelo contribuinte ou por terceiros e, assim, analisar dados que de outra forma não poderiam ser processados.

Uma experiência interessante a ressaltar   a forma o de comissões mistas como no caso de Espanha e da República Dominicana. Esta prática facilita a troca de informa es entre os organismos públicos participantes. Cita-se como exemplo que os dados contidos nas demonstra es ou registros indicados anteriormente podem ser compartilhados para aperfeiçoar as medi es.

Quadro N° 3 Responsáveis pela medição

	Administração Tributária	Ministério / Secretaria de Fazenda	Comissão mista
Argentina		x	
Brasil	x		
Chile	x		
Equador	x		
Espanha			x
Guatemala	x		
México	x	x	
Peru	x		
Rep. Dominicana			x
Uruguai	x		

No Quadro N° 4, apresentam-se identificados os tipos de sistemas tributários de referência considerados nas metodologias adotadas nas medições dos gastos tributários pelos países analisados. Todos, sem exceção, identificam os gastos tributários a partir de um sistema tributário de referência baseado na legislação, seja esta de natureza tributária ou não.

Apenas o Chile e a República Dominicana consideram um sistema tributário de referência baseado em um marco conceitual teórico, para alguns casos especiais. No caso do Chile, no entanto, quando se analisam os gastos tributários seguindo esta aproximação, deve-se destacar que a sua utilização está concentrada nos lucros retidos do Imposto de Renda Corporativo, uma particularidade do desenho tributário escolhido pelo país.

Conforme indicado no primeiro capítulo, diversos estudiosos consideram que a escolha de um sistema tributário de referência baseado na legislação impede a comparação da medição dos gastos tributários entre os países. No entanto, a maior praticidade no momento de realizar as tarefas de medição e uma maior compreensão alcançada entre os legisladores, é o que leva os responsáveis a adotá-los.

Quadro N° 4
Sistema tributário de referência

	Baseado na legislação	Baseado em um marco conceitual teórico
Argentina	x	
Brasil	x	
Chile	x	x
Equador	x	
Espanha	x	
Guatemala	x	
México	x	
Peru	x	
Rep. Dominicana	x	x
Uruguai	x	

Quanto à definição dos gastos tributários utilizada pelos países analisados (Quadro N° 5), como esperado, destacam-se o uso de duas (2) características para identificá-los: que ocasionem uma perda de receita e que caracterizem um desvio de uma disposição geral. No caso do Brasil, Chile, Equador, Espanha, Peru e República Dominicana, adicionalmente contam com a característica de referir-se a algum objetivo de política econômica ou social, e só no Brasil, Espanha e Peru, também se considera que aumentem a disponibilidade econômica do contribuinte.

No Anexo N° 2 apresentam-se as definições oficiais de gastos tributários utilizadas pelos países. Como exemplo, é apresentada a seguir uma das mais completas, que é usada pelo Brasil.

“Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população de serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região”.

Quadro N° 5
Definição de gastos tributários

	Geram perda de arrecadação	Supõem um desvio de uma disposição geral	Perseguem objetivos de política econômica ou social	Aumentam a disponibilidade econômica do contribuinte
Argentina	x	x		
Brasil	x	x	x	x
Chile	x	x	x	
Equador	x	x	x	
Espanha	x	x	x	x
Guatemala	x	x		
México	x	x		
Peru	x	x	x	x
Rep. Dominicana	x	x	x	
Uruguai	x	x		

Embora o propósito das medições de todos os países estudados, sem exceção, seja quantificar a perda de arrecadação que suporta o Estado resultante da aplicação de incentivos fiscais, o Quadro N° 6 mostra que alguns países, em vez de fazerem projeções do custo fiscal para incluí-los no Orçamento Nacional, fazem avaliações “ex-post” de anos fiscais encerrados. Este é o caso do Equador e Uruguai.

Para comparações internacionais de custos fiscais gerados por gastos tributários, isto poderia criar algumas complicações, pois as medições são feitas em momentos diferentes e, portanto, enfrentam diferentes disponibilidades de informações. Por exemplo, aqueles que fazem medições “ex-post” têm informações precisas sobre declarações ou registros tributários, o PIB, as taxas de câmbio, etc o que torna mais precisas suas medições.

Brasil e Guatemala realizam ambos os tipos de medições. No caso do primeiro, a avaliação “ex-post” deriva das exigências do Tribunal de Contas que obriga a realização de revisões das projeções de custos fiscais realizadas em períodos passados. No caso do segundo, o que acontece é o contrário, pois, as avaliações “ex-post” são as exigidas, deixando espaço para fazer projeções com um olho sobre o Orçamento Nacional.

Quadro N° 6
Tipo de medição

	Projeção	Avaliação Ex - post
Argentina	x	
Brasil	x	x
Chile	x	
Equador		x
Espanha	x	
Guatemala	x	x
México	x	x
Peru	x	
Rep. Dominicana	x	
Uruguai		x

No caso do México existem duas (2) medições, devido à sobreposição de responsabilidades mencionadas acima.

No Quadro N° 7 observa-se que em alguns dos países analisados realizam-se medições referentes a vários anos, sejam essas projeções ou avaliações “ex-post”. Normalmente estes se referem a dois (2) ou três (3) anos, embora no caso da Guatemala e Uruguai incluam-se mais anos.

O fato que os países façam avaliações “ex-post” de gastos tributários, em vez de projeções, também pode explicar essa prática, pois, como mencionado anteriormente, quando este é o caso, os responsáveis contam com informações precisas de declarações ou registros, o PIB, as taxas de câmbio, etc o que torna suas medições mais precisas. Isto os incentiva a considerar um horizonte de tempo mais longo.

Deve-se destacar que quando este é o caso, cria-se espaço para deixar de lado gastos tributários do tipo diferimentos, pois ao tratar-se somente de uma postergação das obrigações tributárias, não se produz uma perda de recursos para o Estado, porém somente uma perda financeira.

Especialmente na Argentina, Guatemala e Uruguai, que realizam medições para vários anos, não se consideram os diferimentos como gastos tributários.

Novamente, deve-se assinalar que, no caso do México, consideram-se ambos horizontes de tempo por causa da sobreposição de responsabilidades mencionada anteriormente.

Quadro N° 7
Horizonte de tempo

	Anual	Plurianual
Argentina		x
Brasil	x	
Chile		x
Equador	x	
Espanha	x	
Guatemala		x
México	x	x
Peru	x	
Rep. Dominicana	x	
Uruguai		x

Finalmente, diante das respostas obtidas pode-se verificar que majoritariamente os países centram-se em quantificar a perda de arrecadação produzida pelos gastos tributários, embora em disposições muito específicas, alguns tentam medir o ganho de receita que se obteria com sua revogação. Ainda assim, nenhum país mede os custos indiretos que produzem os gastos tributários, tais como os custos administrativos associados à gestão dos gastos tributários ou os produzidos pela fraude fiscal.

3. Aspectos específicos

Com os resultados do Questionário também foi possível construir um banco de dados dos gastos tributários vigentes nos países analisados, para as duas (2) categorias de imposto revisadas, elaborando-se uma breve descrição de cada um deles. Com esse banco de dados, o GTMGT analisou aspectos mais específicos da prática dos países como o custo fiscal dos gastos tributários, fontes de informação e métodos utilizados para realizar as medições.

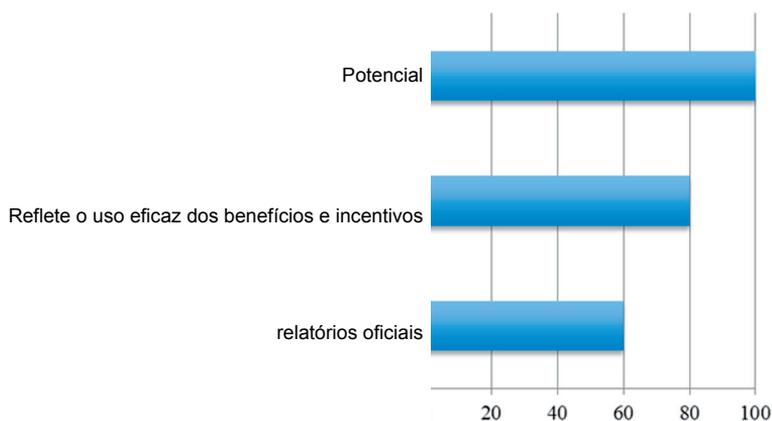
A análise desta seção se concentra sobre os custos fiscais. No entanto, para uma correta interpretação dos resultados, é importante primeiro reduzir algumas expectativas, pois geralmente se espera que sejam muito elevados nos países em desenvolvimento.

Devemos considerar, para isso, como exemplo, três (3) diferentes magnitudes de custo fiscal que poderiam resultar das medições dos gastos tributários.

A primeira reflete o custo fiscal que resultaria da medição de todos os gastos tributários considerando-se um sistema tributário de referência baseado em um marco conceitual teórico e sem enfrentar as limitações de acesso à informação. A segunda reflete o custo fiscal resultante de um sistema de referência com base na legislação e que utiliza somente informação contida nas declarações ou documentos apresentados pelo contribuinte ou terceiros para as AATT. A última reflete o custo fiscal contido nos relatórios oficiais apresentados pelos países.

A primeira grandeza, que poderia ser chamada de potencial, é a que em princípio todo economista fiscal gostaria de identificar. Provavelmente, é a que a comunidade fiscal internacional interessada em propor reformas tributárias nos países em desenvolvimento gostaria de conhecer. No Gráfico Nº 1 se mostra maior que a segunda, a qual ao utilizar apenas as informações das declarações ou documentos apresentadas pelo contribuinte ou por terceiros para as AATT, reflete a utilização efetiva de incentivos e benefícios para os contribuintes¹⁶.

Gráfico Nº 1
Diferentes magnitudes de custo fiscal: um exemplo
Em porcentagens



0. Nenhuma dessas magnitudes é o que se deve ter em mente ao interpretar os resultados desta seção, mas sim a terceira. Esta reflete os problemas que têm os responsáveis pelas medições para identificar adequadamente os gastos

¹⁶ Esta brecha assinalaria que na prática os contribuintes podem não usar ou não querer usar os incentivos ou benefícios, sendo este um indicador de sua baixa efetividade.

tributários e, especialmente, as restrições de informações que enfrentam, as quais ocasionam a não mensuração de certos gastos tributários.

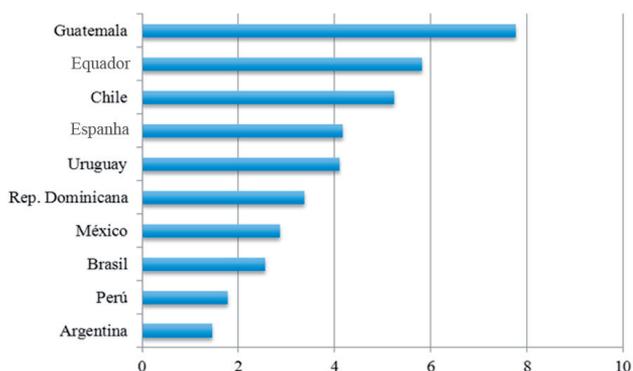
Embora muitos relatórios oficiais sofram desses problemas, também é o caso de que alguns responsáveis pelas tarefas de medição superestimem os resultados, incluindo disposições como gastos tributários as quais considerando-se somente aspectos formais não o são, com o único objetivo dissuadir os legisladores de seguir aprovando mais benefícios e incentivos fiscais.

Embora o banco de dados inclua informações para vários anos, as informações comparativas nesta seção correspondem ao ano de 2010 no caso da Argentina, Brasil, Chile, Espanha, México¹⁷, Peru e República Dominicana e 2009 no caso Equador, Guatemala e Uruguai.

Como observado anteriormente, deve-se considerar que os custos fiscais em alguns países são exercícios de projeção enquanto em outros, a custos efetivos. As comparações foram feitas em termos relativos, em função do custo fiscal, para evitar complicações associadas ao uso de diferentes moedas e sistemas fiscais de referência diversos¹⁸.

Destacando-se os aspectos mais específicos da prática dos países no Gráfico N° 2 apresenta-se o custo fiscal em relação ao PIB dos gastos tributários dos Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital e Impostos Gerais sobre o Consumo considerados para análise.

Gráfico N° 2
Custo fiscal X PIB



17 Preferência pela utilização da informação da SHCP

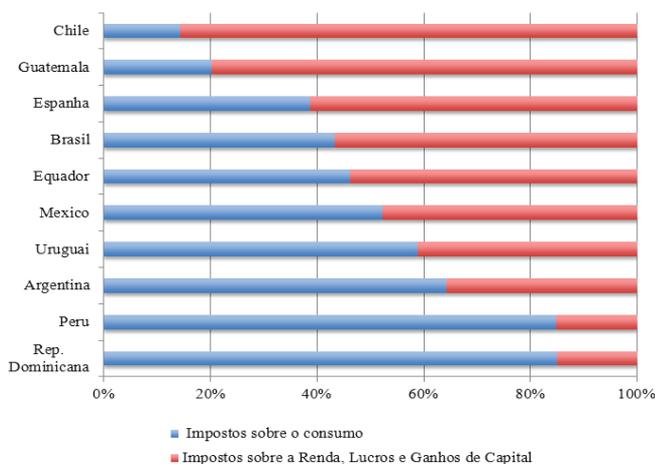
18 Um problema não resolvido é o conflito de princípio jurisdicional que resulta ao comparar os custos fiscais dos gastos tributários dos impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital, já que alguns dos países analisados seguem o princípio da territorialidade ou fonte e outros o de renda mundial.

Com todas as ressalvas consideradas, devidas aos diferentes sistemas fiscais de referência utilizados, fontes de informação e métodos de medição, pode-se observar que o custo fiscal dos gastos tributários é bem maior na Guatemala, Espanha, Uruguai, Equador e Chile superando os quatro por cento (4%) do PIB.

A importância do custo fiscal também pode ser comparada às receitas tributárias do Governo Central, Nacional ou Federal, conforme o caso. Considerando-se a arrecadação líquida de restituições para os anos analisados, verifica-se que nesses mesmos países os gastos tributários representam mais de trinta por cento (30%) da receita, com exceção do Uruguai, representando nesse caso vinte e dois por cento (22%).

No Gráfico N° 3 demonstra-se a importância relativa de cada uma das duas (2) categorias de impostos avaliados pelo GTMGT. Você pode verificar que no Chile, Guatemala, Espanha, Brasil e Equador os gastos tributários dos Tributos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital produzem um maior custo fiscal. Caso contrário, ocorre na República Dominicana, Peru, Argentina, Uruguai e México, onde são os Impostos Gerais sobre o Consumo os que provocam maiores perdas de arrecadação.

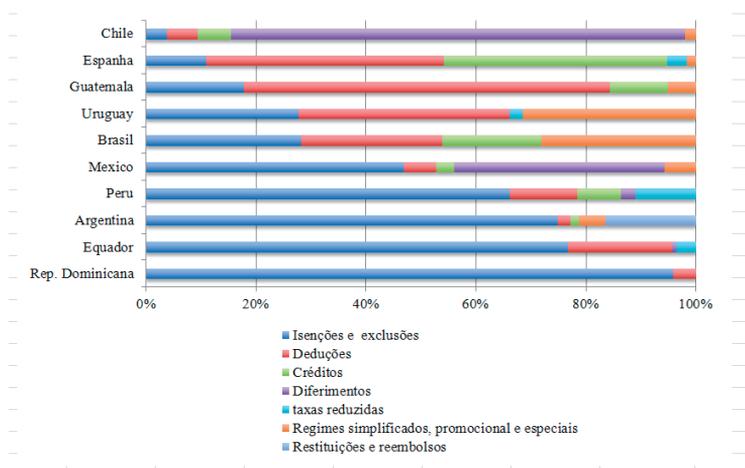
Gráfico N° 3
Custo fiscal por categoria de impostos



No caso de países onde os gastos tributários dos Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital produzem um custo fiscal mais elevado, estes representam mais de 30% da arrecadação desses impostos, com exceção do Brasil, enquanto para os países onde os gastos fiscais para Impostos sobre o Consumo em Geral resultam em maiores custos fiscais, eles representam mais de 30% das receitas destes impostos apenas no México e na República Dominicana.

No Gráfico N° 4 pode ser verificado que, no caso de gastos tributários dos Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital, as isenções, imunidades e deduções são aqueles que geralmente produzem um maior custo fiscal nos países analisados. Isenções e imunidades representam mais de 60% dos custos totais, no Peru, Argentina, Equador e República Dominicana, enquanto as deduções representam mais de 25% na Guatemala¹⁹, Uruguai, Espanha e Brasil.

Gráfico N° 4
Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital
Custo fiscal por tipos de gastos tributários

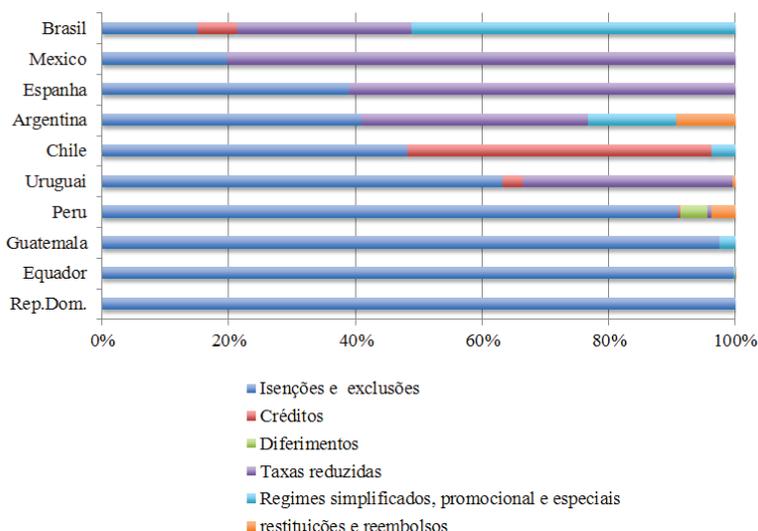


Os regimes simplificados, especiais ou promocionais têm um custo fiscal relevante apenas no Brasil e Uruguai, enquanto os créditos têm um papel importante na Espanha. Apenas no Chile e no México, o custo fiscal dos diferimentos é expressivo. Neste ponto, deve-se destacar que a Argentina, Brasil, Guatemala e Uruguai não consideram diferimentos como gastos tributários. Finalmente, as alíquotas reduzidas e devoluções ou restituições não apresentam um custo fiscal significativo nos países estudados que os medem.

No caso dos gastos tributários dos Impostos Gerais sobre o Consumo, o Gráfico N° 5 mostra que as isenções, imunidades e as alíquotas reduzidas são os tipos de gasto tributário que ocasionam uma maior perda de arrecadação nos países analisados. Isenções e imunidades representam mais de 50% dos custos totais no Uruguai, Peru, Guatemala, Equador e República Dominicana. Nestes dois (2) últimos países onde atinge 99,6% e 100%, respectivamente, destaca-se que não é que não existam outros tipos de gastos tributários, porém, estes não são medidos.

¹⁹ Concentrado no mínimo não tributável do Imposto sobre a Renda Pessoal.

Gráfico N° 5
Impostos Gerais sobre o Consumo
Custo fiscal por tipos de gastos tributários

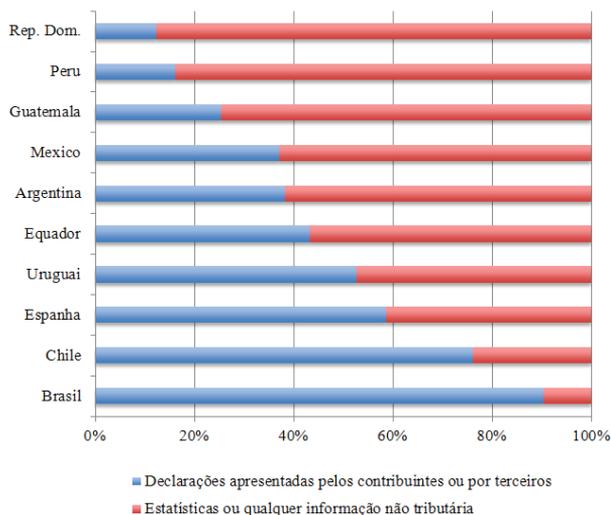


As alíquotas reduzidas representam mais de 25% dos custos totais no Brasil, México, Espanha, Argentina e Uruguai. Neste ponto, deve-se destacar que no Equador, Guatemala, Peru, Chile e República Dominicana, o IVA utiliza uma alíquota única. Os créditos têm um custo fiscal significativo apenas no Chile²⁰, enquanto que os regimes simplificados, especiais ou promocionais têm bastante importância no Brasil. Os diferimentos para os países que os consideram gastos tributários, e as devoluções e restituições não representam um custo fiscal significativo nos países estudados que os medem. Finalmente, nenhum dos países analisados apresenta gastos tributários do tipo deduções.

Quanto às fontes de informação utilizadas, a primeira coisa que se destaca no Gráfico N° 6 é que no Uruguai, Espanha, Chile e Brasil a maior parte dos custos fiscais resulta de medições baseadas em informações contidas em declarações ou registros apresentados pelos contribuintes ou por terceiros às AATT. Não é o caso da Argentina, Equador, México, Guatemala, Peru e República Dominicana, onde a maior parte do custo fiscal resulta de medições que utilizam informações estatísticas ou quaisquer outros dados geridos por entidades públicas ou privadas.

²⁰ Concentrado nos créditos às construtoras.

Gráfico N° 6
Custo fiscal por fontes de informação

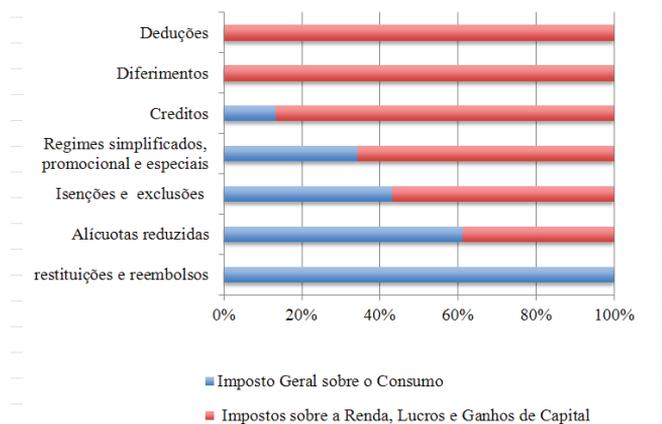


No caso da Argentina e do México é razoável que o maior custo fiscal resulte da utilização de estatísticas ou qualquer outra informação não tributária, já que nesses países são os Ministérios ou Secretarias de Fazenda, as unidades responsáveis da medição, e nesse sentido, não tem acesso a dados protegidos pelo sigilo fiscal. No entanto, causa surpresa, que no Equador, Guatemala, Peru e República Dominicana, o maior custo fiscal também provenha do uso deste tipo de informação, pois nesses países são as AATT as responsáveis pela medição ou formam parte de uma comissão conjunta.

As diferenças no uso de informações contidas em declarações ou nos documentos apresentados pelos contribuintes ou por terceiros para as AATT, tem muito a ver com as diferenças nas estratégias de coleta de informações fiscais e do nível de cumprimento voluntário de países. No Brasil, Chile e Espanha, por exemplo, existem estratégias de coleta de dados avançadas. Na Espanha e Uruguai, a omissão a apresentação de declarações ou registros é muito baixa.

Em países onde a maior parte do custo fiscal resulta da utilização de informações contidas em declarações ou outros registros apresentados pelos contribuintes ou terceiros para as AATT, podemos ver que este se concentra principalmente em gastos tributários de Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de capital, embora no Brasil e Uruguai também se concentre nas isenções e exclusões, em alíquotas reduzidas e devoluções ou restituições dos Impostos Gerais sobre o Consumo. Ver Gráfico N° 7.

Gráfico N° 7
Uso de declarações ou registros de contribuintes ou de terceiros
Brasil, Chile, Espanha e Uruguai.
Custo fiscal por categoria de impostos



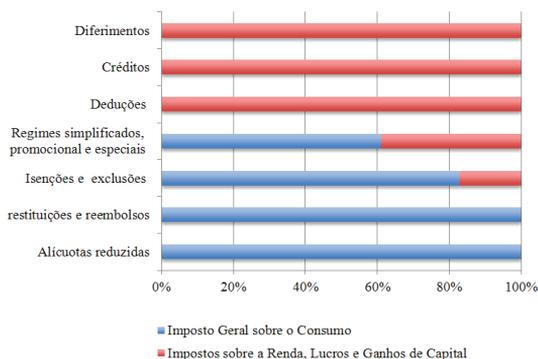
Embora no próximo capítulo se explique em detalhes as boas práticas dos países no uso de declarações ou documentos apresentados pelos contribuintes ou terceiros para as AATT, o que pode ser dito aqui é que: aqueles que mais usam esses dados para medir os gastos tributários mostram estratégias de coleta e processamento de informações fiscais bastante avançadas.

Por exemplo, nesses países muito poucos contribuintes não têm obrigação de apresentar declarações ou outros registros quaisquer que os obriga a retenções na fonte. Igualmente, são rigorosos com operações isentas ou imunes, exigindo que estas sejam declaradas em detalhe. Solicitam uma quantidade significativa de informações para os contribuintes, e isso aumenta os custos de conformidade.

Finalmente, para garantir a qualidade da informação valeram-se dos benefícios de uma base ampla de registros eletrônicos, institucionalizando procedimentos de limpeza de dados, e avançaram até o uso de declarações ou registros pré-realizados e, assim, reduziram os problemas de autodeterminação e intensificaram os procedimentos de verificações de dados.

Nos países onde a maior parte do custo fiscal resulta do uso de estatísticas ou quaisquer outras informações geridas por entidades públicas ou privadas, pode-se verificar a concentração dos gastos tributários nos Impostos Gerais sobre o Consumo, embora no México e na Guatemala exista concentração também nas deduções, créditos e diferimentos dos Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital. Visualizar Gráfico N° 8.

Gráfico N° 8
Estatísticas ou qualquer informação não tributária.
Argentina, Equador, Guatemala, México, Peru, Rep. Dominicana.
Custo fiscal por categoria de impostos



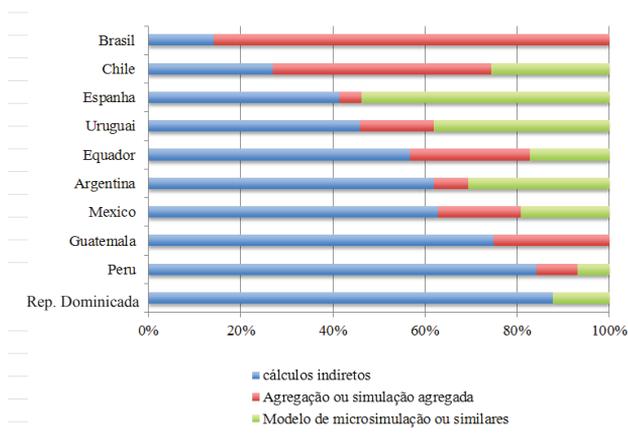
Embora seja difícil encontrar boas práticas das AATT no uso de estatísticas ou quaisquer outras informações não tributárias geridas por entidades públicas ou privadas, já que não têm sob seu comando o desenvolvimento de sistemas estatísticos nacionais nem a produção de estatísticas oficiais além das tributárias, aqueles que mais usam esses dados são países que mostram um alto grau de desenvolvimento na prática estatística.

É claro que quanto maior a cobertura e a qualidade dos bancos de dados disponíveis no país, maiores serão as possibilidades de usá-los para medir os gastos tributários, sobretudo, como indicado anteriormente, se as unidades responsáveis por essas tarefas são os Ministérios ou Secretarias de Fazenda, já que não podem acessar os dados protegidos pelo sigilo fiscal a partir de declarações ou registros.

Deve-se assinalar de todas as formas que como esta informação não tem origem tributária, sofrem de certas deficiências para a mensuração dos gastos públicos, particularmente na América Latina, o que será discutido posteriormente.

Quanto aos métodos de medição, a primeira coisa que se destaca no Gráfico N° 9 é que na Argentina, Equador, México, Guatemala, Peru e República Dominicana a maior parte dos custos fiscais resulta de cálculos indiretos que usam estatísticas ou qualquer outra informação de caráter agregado, administrada por organismos públicos ou privados. Não é o caso do Brasil, Chile, Espanha e Uruguai, onde a maior parte do custo fiscal resulta de agregações ou simulações agregadas que utilizam informações tributárias ou modelos de microsimulação ou similares.

Gráfico N° 9
Custo fiscal por métodos de medição



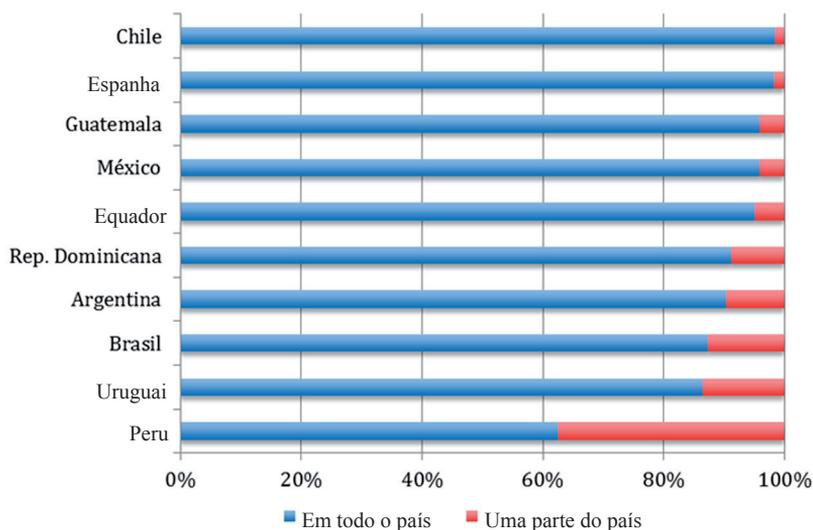
O maior conhecimento de técnicas quantitativas avançadas dentro do setor público pode definir o método de medição. Na Espanha, em particular, não somente existe uma estratégia excelente para a coleta de informações fiscais, conforme mencionado anteriormente, mas ainda, que os responsáveis pela medição dos gastos tributários contam com modelos de microsimulação para os principais impostos, o que os facilita adotar essa abordagem.

Em países onde a maior parte do custo fiscal resulta de agregações ou simulações agregadas que utilizam informações tributárias ou modelos de microsimulação, este se concentra principalmente sobre os gastos tributários dos Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital, embora, no Uruguai também se concentre em alíquotas reduzidas e em regimes simplificados de Impostos Gerais sobre o Consumo.

Em países onde a maior parte do custo fiscal resulta de cálculos indiretos, este se concentra principalmente sobre os gastos tributários dos Impostos Gerais sobre o Consumo, enquanto no México e Guatemala também se concentra em deduções, créditos e diferimentos de Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital.

No Gráfico N° 10 se destaca a baixa significância fiscal dos gastos tributários que se aplicam a áreas geográficas específicas. Apenas no Peru está perto de quarenta por cento (40%) do custo total para os muitos benefícios e incentivos para a Amazônia. Deixando de lado os problemas de falta de informação para medir os gastos fiscais, este resultado poderia indicar uma baixa efetividade desses arranjos para a geração de desenvolvimento regional no resto dos países.

Gráfico N° 10
Custo Fiscal por área geográfica



Quando a mesma análise é feita apenas para os gastos tributários do Imposto de Renda Corporativo, aqueles que têm um impacto maior sobre o investimento, os resultados mostram uma maior significância fiscal dos gastos tributários que se aplicam a áreas geográficas específicas também em países como Espanha, Brasil, Guatemala, Uruguai e República Dominicana.

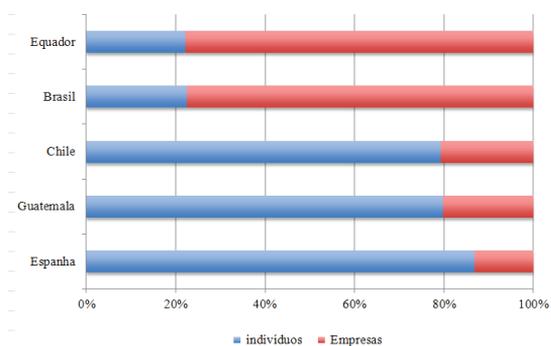
Em termos de distribuição setorial do custo fiscal, no Quadro N° 8 se observa que os gastos tributários dos países analisados que geram maior custo fiscal operam em setores como a Segurança Social e Serviços Sociais (incluindo Sistemas de Previdência Privada e Adoções); Saúde (incluindo Alimentação e Maternidade), Habitação e Desenvolvimento Urbano (incluindo Construção e Infra-estrutura) e Investimento, Descentralização e Desenvolvimento Regional.

No caso dos Impostos Gerais sobre o Consumo, os gastos tributários que geram maior custo fiscal operam em quatro (4) setores: a) Habitação e Desenvolvimento Urbano (incluindo Construção e Infra-estrutura); b) Saúde e Previdência (incluindo Alimentação e Maternidade), Educação, Cultura (incluindo Atividades Artísticas); c) Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (incluindo Ciência e Tecnologia) e d) Agricultura (que inclui a Agropecuária), Pesca e Extrativismo.

Cabe destacar que esses quatro (4) setores representam mais de 65% do custo fiscal total dos gastos tributários dos Impostos Gerais sobre o Consumo em todos os países, com exceção de Brasil, Espanha e Peru. Nesses países, os gastos tributários que geram maior custo fiscal afetam o processo de produção, uma vez, que estão associados a setores como a indústria (que inclui as PMES), Agroindústria e similares e Investimento, Descentralização e Desenvolvimento Regional.

No caso de Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital, antes de avançar na análise por setores, é interessante notar no Gráfico N° 11 que entre os países onde o custo fiscal desses impostos é mais relevante, só Brasil e Equador mostram maiores perdas de arrecadação associadas aos gastos tributários relativos ao Imposto de Renda Corporativo, justamente os impostos mais usados para fornecer incentivos ao investimento. No Chile, Guatemala e Espanha o custo fiscal provém basicamente dos gastos tributários do Imposto sobre a Renda Pessoal.

Gráfico N° 11
Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital.
Custo fiscal por tipo de contribuinte



Sem dados tributários dos Impostos sobre a renda Pessoal que geram maiores custos fiscais estão associados aos setores: a) Seguridade Social e Serviços Sociais (incluindo sistemas de Previdência Privada e Adoção); b) Emprego; c) Habitação e Desenvolvimento Urbano (incluindo Construção e Infra-estrutura) e d) Setor Financeiro.

O custo fiscal desses quatro (4) setores representa mais de 80% em todos os países, com exceção de Brasil, Chile, Equador e Uruguai. Nestes países os gastos tributários que geram maior custo fiscal estão associados a setores como Saúde e Previdência (que inclui Alimentação e Maternidade), Educação, Cultura (que inclui Atividades Artísticas), Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (que inclui Ciência e Tecnologia), Indústria (inclusas PMES), Agroindústria e similares e Investimento, Descentralização e Desenvolvimento Regional.

Os gastos tributários dos Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital aplicáveis sobre empresas ou sociedades que geram mais custos fiscais estão associados ao setor de comércio exterior (incluindo empresas maquiadoras e zonas francas ou similares), Seguridade Social e Serviços Sociais (que inclui sistemas de Previdência Privada e Adoção), Educação, Cultura (incluindo Atividades Artísticas), Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (incluindo Ciência e Tecnologia), Indústria (incluindo PMES), Agroindústria e similares, Setor Financeiro e Investimento, Descentralização e Desenvolvimento Regional.

O custo fiscal para estes seis (6) setores representa mais de 60% em todos os países, exceto México e Peru. Nestes países os gastos tributários, que geram maior custo fiscal estão associados a setores como a Agricultura (incluindo Agropecuária), Pescas e Exploração Florestal, Minas e Energia e são de aplicação geral

Finalmente, deve-se notar que com a base de dados de gastos tributários existentes nos países analisados, parte integrante deste manual, podem ser construídas mais comparações como as realizadas nesta seção. Pode ser útil, por exemplo, realizar análises por impostos específicos ou tipos de gastos tributários. O banco de dados está totalmente codificado, por isso é facilmente manipulado através de qualquer tabela dinâmica de uma planilha eletrônica.

No Anexo N° 3 se explica com detalhes esta codificação.

Quadro N°8
Custo fiscal por setor
(Em porcentagens)

Setor	Arg	Bra	Chi	Equ	Esp	Gua	Méx	Per	RDo	Uru
Aparelho estatal, Segurança Interna e Defesa Nacional.	0.7		0.4	4.1		2.6	3.2			0.3
Comércio Exterior e Turismo	0.0	5.0	1.2	0.6	0.1	4.6	0.7	0.6	8.6	17.0
Seguridade Social e Serviços Sociais	9.7	10.7	18.8	3.0	12.1	3.5	16.8	1.7		1.3
Emprego		5.4	3.1	2.6	19.2	59.6	4.0	6.4	0.2	0.3
Moradia e Desenvolvimento Urbano	5.4	3.2	10.0	2.9	17.7	3.0	8.1	0.4	16.6	8.9
Saúde, Sanidade e Esportes.	30.3	11.8	5.0	23.6	7.1	10.3	37.9		44.6	22.9
Educação, Cultura, Investigação, Desenvolvimento e Inovação.	9.1	9.9	3.1	9.2	5.0	4.0	6.8	14.0	2.0	8.1
Agricultura, Pesca e Exploração Florestal	0.0	10.9	0.9	2.6	6.9		2.0	26.4		5.0
Indústria, Agroindústria e similares.	10.1	31.3	0.0	0.0	9.5		0.2	0.8	1.0	3.7
Energia e Mineração	0.6	0.9	0.1	1.0				2.4		7.0
Transporte e Telecomunicações	1.4	0.8	0.9	5.0	2.0		2.0	2.5	17.3	3.7
Setor financeiro	16.0	1.0	2.4	4.4	0.1	5.1	2.5	6.4	2.6	0.3
Investimento, Descentralização e Desenvolvimento Regional.	9.7	4.2	50.6	30.8	4.6	1.5	7.4	36.2	0.2	15.6
Política, Religião, Justiça e Relações Exteriores.	1.1	0.9	0.0	0.0	0.0	1.7		0.1		
De aplicação geral	6.0	3.8	1.4	10.0	4.6	4.2	8.6	1.0	5.3	5.8
Outros			2.1		11.2			1.0	1.5	
Total	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Capítulo 4

Boas Práticas

No capítulo anterior apresentaram-se de maneira resumida aspectos gerais e específicos da prática dos países em matéria de medição dos gastos tributários. Neste se aprofundam os aspectos relacionados com as fontes de informação e os métodos de medição, os tópicos mais relevantes para a quantificação das perdas de arrecadação que experimenta o Estado pela aplicação dos gastos tributários.

1. Fontes de informação

Nem em todos os países analisados, o maior custo fiscal dos gastos tributários resultam de medições que se apóiam em informações contidas nas declarações ou documentos apresentados pelo contribuinte ou por terceiros para as AATT. Isso tem a ver com as diferenças nas estratégias de coleta e processamento de informações fiscais desenvolvidas pelos países.

Em primeiro lugar está a questão do aspecto da cobertura, ou seja, quem está obrigado a apresentar declarações.

Em diversas legislações se estabelecem, por exemplo, limites para liberar determinados contribuintes da obrigação de apresentar declarações ou registros. No caso dos Impostos sobre a Renda Pessoal, estes são mais baixos no Brasil, Chile e Espanha do que no México, Peru e Rep. Dominicana. Enquanto os primeiros evidenciam limites oscilando em uma (1) vez o PIB per cápita, os segundos chegam a duas vezes (2) ou mais.

Mesmo assim, todos os países avançaram para esquemas de retenção na fonte. Isso reduz ou exime a obrigação de apresentar declarações pelos contribuintes. Por exemplo, os trabalhadores que mantém relação de emprego formal somente estão obrigados a apresentar declarações ou registros quando recebem rendimentos não salariais. Brasil e Espanha são os únicos países que mantêm a obrigação de apresentação de declarações ou registros para contribuintes que foram objeto de retenção na fonte.

Também se deve considerar que muitas vezes as operações isentas/imunes não são informadas às AATT, o se o são não agregam muitas informações relevantes. Por isso, a perda de arrecadação associada a alguns sujeitos geradores de grandes gastos tributários como os agricultores, as fundações, as Igrejas, etc não pode ser mensurada de forma direta. Este não é o caso do Brasil, onde a RFB exige que operações isentas/imunes sejam informadas muito detalhadamente.

Em segundo lugar apresenta-se a profundidade da informação que se solicita. As declarações ou registros são o eixo da gestão tributária. Com estas é possível alcançar todos os elementos para a avaliação de impostos. Além disso, são a base para o cruzamento de informações com a finalidade de controle. Ademais, com as declarações e registros é possível assegurar dados para estatísticas que, inclusive, servem para construir agregados macroeconômicos de relevância para os países.

Contrariamente a isto, em muitos países da América Latina tendeu-se, nas últimas décadas, a reduzir-se as informações solicitadas aos contribuintes através de declarações ou registros, tanto de indivíduos como de empresas, em conformidade com os objetivos de simplificação e redução de custos de cumprimento da obrigação tributária promovidos por alguns organismos internacionais.

Estimula-se a idéia de que as declarações ou registros devem ser curtos e simples, e alguns países imprudentemente deixam de solicitar informações valiosas. Isto afeta negativamente os responsáveis pela medição dos gastos tributários, pois dessa forma, necessitam valer-se de outras fontes. □□ Novamente destaca-se o caso do Brasil, onde as exigências de informação são bem rígidas e até mesmo sujeitas a sanções severas por seu descumprimento. Neste país, destaca-se que os responsáveis pela medição dos gastos tributários são parte integrante do comitê encarregado da elaboração das declarações ou registros. Isso garante que as informações contidas nas declarações sejam os insumos utilizados para as medições.

Não se pode deixar de mencionar que estes requisitos representam uma maior carga de obrigações para os contribuintes. Sendo assim, como destacado no Relatório do Pagamento de Tributos do Banco Mundial de 2010, o Brasil aparece como o país latino-americano, onde é necessário mais horas por ano para preparar declarações ou registros dos principais impostos. Porém, esta posição no ranking terá menor relevância se o que se obtém são melhores medições dos gastos tributários?

Finalmente, chega-se ao assunto da qualidade das informações fiscais.

Existe certa suscetibilidade sobre o uso de declarações ou registros como a principal fonte da medição dos gastos tributários. Alguns estudiosos indicam que os dados contidos neles não são confiáveis porque contêm erros de preenchimento ou estão incompletos, ou mais ainda, contêm valores de receitas e vendas sub-avaliados ou custos e despesas super-avaliados, gerando distorção.

Para minimizar os erros na entrada de dados, os países têm utilizado principalmente as declarações ou registros eletrônicos. A principal razão

é que estas permitem automatizar verificações básicas e evitar que as declarações sejam armazenadas nos bancos de dados da AATT com inconsistências.

Quase todos os países mostram um grande avanço na matéria. De acordo com Barra (2006), Brasil e Espanha destacam-se como pioneiros, não só na América Latina, mas, a nível mundial. O serviço foi introduzido pelo primeiro (Brasil) em 1989 e pelo segundo (Espanha) em 1991.

As declarações ou registros eletrônicos enviados através da Internet também estão sendo usados em todos os países. Não só têm contribuído para minimizar os erros, mas também, reduziram o tempo em que a informação se encontra disponível para as AATT. O Chile tem mostrado uma liderança clara na área desde 1998.

Neste país, destaca-se a melhora da medição dos gastos tributários com a mudança introduzida na captação de informações das “Declaraciones Juradas de Sueldos y Remuneraciones” através da internet. Declarados desta forma, os empregadores informam dados detalhados de todos os seus trabalhadores, permitindo identificar plenamente os beneficiários efetivos de certos gastos tributários, o que permite medições mais precisas.

Menor é o uso de outros meios, como o sistema de telefone fixo ou móvel. Apenas o Chile e a Espanha apresentam algum grau de desenvolvimento.

A confiabilidade das informações contidas nas declarações e registros também requer a institucionalização de um procedimento de limpeza de dados, com o apoio de unidades de tecnologia da informação. Isso pode envolver a remoção ou até mesmo substituição de dados das bases operacionais utilizadas. Na Espanha, a AEAT conta com uma equipe encarregada dessa tarefa. Esta depuração pode ser automática ou manual. Eliminam-se valores extremos (mínimos e máximos), duplicações, dados atípicos, entre outros.

Quanto aos problemas com a determinação, este é um risco dos esquemas de autodeterminação, majoritariamente aceitos pelos países analisados. Como se sabe, sob este enfoque é o contribuinte ou os agentes de retenção que determinam os tributos através de declarações ou registros. O caminho alternativo, a determinação administrativa, está mais de acordo com o que as AATT poderiam buscar, porém, incrementa o contencioso.

Considerando-se que a determinação administrativa está sendo abandonada, a única forma que as AATT possuem para assegurar a correta determinação dos impostos é intensificar o controle tributário, seja através de verificações aleatórias ou auditorias profundas.

Na última década o uso de declarações ou registros pré-preenchidos têm sido uma alternativa adotada pelos países para reduzir o problema da autodeterminação. Espanha e Chile são os países que apresentam maior taxa de aceitação entre os países analisados, ou seja, o percentual mais elevado de contribuintes que aceitam o que a AATT determina sem fazer nenhum ajuste. No primeiro caso (Espanha) é de 44,9% e no segundo (Chile) de 75%.

A OCDE observou em mais de uma ocasião que o sucesso das demonstrações ou registros pré-fabricados está na qualidade do cadastro de contribuintes, o sistema de declarações informativas apresentadas por terceiros, o grau de automação do processo de declarações de retentores e pagadores de rendimentos e um sistema de retenções na fonte que se aproxima de maneira satisfatória das obrigações a determinar.

Não se pode deixar de assinalar que a efetividade das estratégias de coleta e processamento de dados depende do grau de cumprimento voluntário dos contribuintes. Dos países analisados, Brasil, Chile e Espanha apresentam os menores níveis de omissão ou apresentação fora do prazo. No caso do Imposto de Renda Pessoal chegam a 3,0%, 2,3% e 0,3%, respectivamente.

No caso de países onde o maior custo fiscal dos gastos tributários recaem em medições que utilizam estatísticas ou quaisquer outras informações não tributárias administradas por entidades públicas e privadas, o sucesso das mesmas dependem da cobertura, qualidade e disponibilidade das mesmas, o que está intimamente vinculado ao grau de desenvolvimento estatístico do país. Nesse sentido, é difícil encontrar boas práticas por parte das AATT.

Na América Latina, segundo relatório recente da *CEPAL*, Desenvolvimento de Estatísticas Oficiais na América Latina e no Caribe de 2010, houve avanços notáveis na última década no desenvolvimento de sistemas estatísticos nacionais e na produção de estatísticas oficiais.

Argentina, Equador, Guatemala, México e Peru mostram um Índice de Capacidade Estatística acima da média para a América Latina em 2010. Este indicador do Banco Mundial reflete avaliações para três (3) categorias: prática estatística, coleta de dados e disponibilidade para os usuários.

Uma das estatísticas agregadas mais utilizadas para medir os gastos tributários nesses países, em particular quanto ao IVA, são as Contas Nacionais. Embora todos tenham implementado as recomendações do Sistema de Contas Nacionais das Nações Unidas de 1993, com exceção da Guatemala, ainda subsistem algumas limitações quanto ao uso da informação.

Em vários deles utilizam-se como anos de referência bases estatísticas defasadas quando comparadas com a estrutura econômica atual (tanto em termos de ponderação como de preços) ou não possuem estimativas do PIB com detalhes setoriais ou regionais necessários para medir alguns gastos tributários.

Além disso, muito poucos elaboraram balanços de ativos e passivos dos setores institucionais, em particular das sociedades não financeiras, instituições sem fins lucrativos, e inclusive do setor estatal geral.

Os Censos Populacionais e de Moradia também são usados nas medições. Aqui, todos os países da América Latina mostram progresso significativo.

Outras das informações não tributárias mais utilizadas para mensurar os gastos tributários são as provenientes das pesquisas domiciliares, como a análise das condições de vida, os rendimentos e despesas e o Emprego. A vantagem de sua utilização concentra-se na apresentação de dados individualizados, o que permite realizar medições dos gastos tributários similares às que se fariam com declarações ou registros apresentados pelos contribuintes ou terceiros às AATT.

Como apontado pela CEPAL, México e Peru mostram-se como os mais ativos nesta matéria, seguidos por Equador, República Dominicana e Argentina, não só pela frequência das pesquisas, mas, também por sua atualidade.

Infelizmente, muitas vezes a medição dos gastos tributários que utilizam Pesquisas Domiciliares difere daqueles que usam Contas Nacionais. No México, por exemplo, o SAT e a SHCP mostram diferenças importantes para o caso do IVA.

Outras estatísticas utilizadas são as de Pesquisas de Produção Industrial, as de órgãos reguladores, de Secretarias ou Ministérios do Poder Executivo, entre outros. No Brasil, se usa muita informação divulgada pelos órgãos gestores dos gastos, que geralmente tem uma função direta no processo de concessão, controle e avaliação dos mesmos.

2. Métodos de medição

Como descrito no capítulo anterior, o maior custo fiscal dos gastos tributários resulta de medições que usam modelos de microssimulação, agregações ou simulações agregadas utilizando informações tributárias e cálculos indiretos usando informações não tributárias, de caráter agregado. Aqui se apresenta a experiência de três (3) países em cada um desses métodos, procurando destacar suas boas práticas.

Microsimulação: A experiência espanhola²¹

Dentro dos métodos de cálculo expostos, o método de microsimulação se mostrou um dos mais adequados para medir os gastos tributários na Espanha. O método permite calcular de forma individualizada cada uma das disposições tributárias objeto de análise.

O método consiste em quantificar para cada contribuinte um imposto devido teórico, não considerando os gastos tributários, e o real, com a aplicação destes. Destaca-se o fato de que as retenções efetuadas ou pagamentos devidos não influem nos cálculos.

Outro ponto que merece destaque é o tratamento do ano de cálculo ou de imputação dos gastos tributários. Nos Impostos Gerais sobre o Consumo, o ano natural coincide com o critério de caixa. Porém, no Imposto de Renda Pessoal ou Corporativo, a declaração e o resultado final se realiza meses após o final do ano, por volta de seis (6) meses o que ocasiona com que os gastos tributários sejam alocados ao ano no qual efetua-se a declaração final.

As fases da microsimulação são:

a. Extração de declarações

Antes de qualquer coisa deve-se notar que para realizar a quantificação dessa forma, uma primeira decisão é necessária e esta é a não adoção de métodos amostrais. As técnicas de amostragem são úteis quando não se possuem ferramentas computacionais potentes e o número de contribuintes é muito alto e homogêneo. Mas graças aos avanços dos dispositivos de informática podem-se realizar medições com todas as declarações e obter resultados em um curto espaço de tempo.

A extração de todas as declarações supõe que se construirá uma base de dados que trabalhará de forma permanente por um ano, até que uma nova base esteja disponível no encerramento do exercício seguinte. Para ter o maior grau de confiabilidade os dados devem ser extraídos o mais tarde possível, pois, não se deve esquecer que declarações de exercícios anteriores podem estar sendo apresentadas de forma permanente.

Na Espanha, o projeto de Orçamento Nacional para 2010 foi apresentado pelo Governo ao Congresso em setembro de 2009. Para medir os gastos fiscais, por exemplo, do Imposto sobre a Renda Pessoal, o último banco de dados disponível é o ano fiscal de 2007. Esta lacuna temporal de

21 Proporcionado pela AEAT

2 (dois) anos (destaca-se que em alguns países esse intervalo pode ser ainda maior) é superada utilizando-se as medidas apresentadas um pouco mais adiante nesse trabalho.

Sem dúvida, o banco de dados será uma “fotografia fixa” das declarações de um ano e pode ser útil não apenas para quantificar os gastos tributários, mas também para a publicação das estatísticas do exercício pelo órgão competente.

b. Processo de depuração de dados.

A primeira coisa que os encarregados do gerenciamento da base de dados devem realizar é a aplicação de filtros estabelecidos pela legislação com intuito de remover quaisquer inconsistências ou erros de preenchimento dos formulários. Uma coisa é que os dados declarados por cada contribuinte sejam coletados de forma completamente fidedigna como eles as apresentaram, pois, em caso de erros serão penalizados pelos órgãos competentes, e outra bem diferente é a realização de exercícios de simulação sem a desconsideração de erros facilmente detectáveis.

Se um contribuinte comete erros numéricos (faz uma soma ou qualquer operação aritmética) ou excede um limite estabelecido na legislação, esses erros devem ser corrigidos. Este comentário é apropriado, pois em alguns trabalhos literários se afirma que as estimativas de dados foram realizadas indevidamente, porque foram baseadas em declarações que contêm erros. É claro que os erros provenientes de operações numéricas ou da aplicação da própria legislação devem ser corrigidos, antes de formar um banco de dados.

Para reduzir este problema a AEAT dispõe de:

- Facilidades telemáticas para evitar erros e inconsistências aritméticas, envio de rascunhos de declaração, programas de ajuda no preenchimento, downloads de dados fiscais, etc.
- Sistemas de gestão e comprovação de declarações baseados no cruzamento de informações fornecidas por terceiros, avisos eletrônicos para os contribuintes dos erros detectados, etc,
- Processos de depuração estatística das declarações.

Fica clara a importância que deve ser dada à criação do banco de dados e que existirão restrições de tempo; quanto mais tarde, para incorporar o maior número de correções possíveis, e a necessidade de tê-la disponível, o mais rapidamente possível, para permitir a seu uso em novas estimativas.

Também os dados podem ser objetos de limitações e só apresentarem os itens mais importantes da própria declaração do contribuinte ou aqueles que podem ter um maior interesse para as AATT ou à sociedade, no caso de estatísticas publicadas. Quanto mais dados houver, mais difícil será seu gerenciamento. Por outro lado, os dados omitidos hoje podem ser necessários no futuro.

Não se esqueça que o cálculo consiste no cálculo individual para cada contribuinte, obtendo-se um imposto devido sem a inclusão de gastos tributários e outro com a consideração destes. A diferença entre os dois cálculos é a medição que se deseja encontrar. Na medida em que não existam dados insignificantes (quantias pequenas ou de interesse escasso) se incrementará o tempo de obtenção de resultados.

c. Defasagem temporal.

Anteriormente, foi informado que o banco de dados utilizado para efetuar as estimativas de gastos tributários é formado por declarações correspondentes a dois (2) anos anteriores (ou mais, dependendo do país ou do imposto em questão). Em qualquer caso, há uma defasagem temporal a ser considerada, portanto, deve-se atentar para: as alterações normativas que foram produzidas nos anos anteriores e as projeções de dados.

As alterações normativas dos dois (2) últimos anos, já foram consideradas para as estimativas de gastos tributários do exercício presente. Somente restaria incorporar as normas aprovadas durante o exercício. É provável que o próprio departamento que elabora os cálculos dos gastos tributários esteja ciente de tais modificações e que tenha fornecido estimativas quanto ao impacto fiscal das medidas institucionais adotadas.

A projeção de dados pode basear-se em estimativas distintas:

- Estimativas mediante a projeção da evolução das variáveis observadas em exercícios anteriores. Ou seja, dispõe-se de uma série histórica de cada um dos dados declarados. Esta série permite efetuar projeções necessárias. Inclusive, pode-se possuir dados mais recentes através de pagamentos periódicos (mensais ou trimestrais) realizados pelas empresas. Assim, é possível conhecer a evolução recente de determinada variável.
- Estimativas mediante a evolução de variáveis exógenas: preparados por outros departamentos ministeriais (Instituto de Estatística, Departamento de Política Econômica, etc.), tais como, evolução dos salários, rentabilidade de produtos financeiros, dados sobre o mercado de trabalho, etc.

- Cenário macroeconômico. No momento de calcular as estimativas, estes se encontram influenciados pela conjuntura e devem utilizar os últimos dados apresentados pelo Governo, como, evolução prevista para o PIB, crescimento populacional. Etc.

Dessa forma se terá um conjunto de dados a serem transferidos e consolidados para cada elemento presente nas declarações correlacionado com as variáveis estatísticas relevantes. Assim em uma análise dos rendimentos dos trabalhadores, aplicar-se-ia o fator de crescimento (ou diminuição) da população economicamente ativa e o fator de incremento da massa salarial.

Pode haver incentivos conjunturais que alterem as estimativas. A introdução de uma nova medida pode, num primeiro momento, ter um impacto maior e com o tempo pode ir diminuindo. Além disso, o Governo pode aprovar uma norma com caráter temporal e, em consequência, os gastos tributários vinculados a essa norma podem concentrar-se em período próximo à extinção da regra.

d. Ajustes na aplicação dos gastos tributários.

Anteriormente mencionou-se que a medição dos gastos tributários consiste em liquidar ou quantificar a dívida unitária de cada contribuinte obtendo um imposto devido sem incentivos e um com incentivos.

Se o contribuinte tiver aplicado em sua declaração um ou mais incentivos, os montantes dos gastos tributários são distribuídos proporcionalmente ao valor de cada um na quantia que lhe corresponda. Esta divisão pode ter um maior grau de dificuldade, se estamos nos referindo ao Imposto de Renda Pessoal ou Empresarial, pois há incentivos que reduzem a base de cálculo e outros que geram créditos que diminuem o imposto a ser pago.

Em qualquer caso, parece claro que o organismo responsável pelo cálculo deve estabelecer critérios para o ajuste apropriado.

e. Utilidade posterior da base de dados.

Como mencionado anteriormente, as bases de dados de exercícios precedentes permitirão dispor da evolução das diferentes variáveis de estudo. Pode-se verificar a evolução dos itens individuais declarados e a semelhança ou diferença com os dados de fontes externas.

Outro aspecto de grande interesse é, uma vez que a base de dados definitiva de um ano esteja disponível, comparar os gastos tributários

reais aplicados pelos contribuintes, com as estimativas ou previsões feitas 2 (dois) anos ou mais antes. Esta análise sempre serve para melhorar futuras implementações. No entanto, é sabido que a evolução da economia como um todo faz com que ocorram resultados atípicos. Se houvesse gastos tributários relacionados à negociação de ações na bolsa de valores, é bem sabido que no passado não muito distante, houve aumentos dramáticos e quedas bruscas, parece evidente que tanto os rendimentos deles derivados como os gastos tributários estarão estreitamente ligados.

O que é certo é que, antes de preparar uma nova base de dados para estimativas futuras, deve analisar os dados reais obtidos e as variações que ocorreram com as estimativas iniciais para, assim, proceder a correção dos fatores evolutivos.

Uma vez exposto o sistema de microsimulação, poderá ser mais bem compreendida a dificuldade que deriva de sua implementação e manutenção contínua. Certamente tornou-se evidente a enorme vantagem de possuir uma ferramenta como a descrita para o cálculo dos gastos tributários. Procura-se, também, dissipar algumas dúvidas sobre se o sistema cumpria com metas de confiabilidade suficiente.

Um gráfico que descreve todos os passos aqui apresentados, que leva em conta a medição para o ano de 2010, encontra-se no Anexo N° 4.

Agregações ou modelos agregados: A experiência brasileira²²

O método de agregação ou simulação agregada consiste em cálculos matemáticos simples usando as informações das declarações ou registros apresentados pelo contribuinte ou por terceiros às AATT. Com base no total de cada categoria, aplicam-se os cálculos para obter o valor dos gastos tributários.

Especial atenção é necessária na formação da base de dados extraída das declarações. No caso do Brasil, há procedimentos que buscam minimizar os erros de preenchimento do contribuinte durante a entrega de declarações.

Um PGD realiza críticas eletrônicas sobre os dados preenchidos pelos contribuintes, o transporte de dados, cálculos automáticos e emite mensagens de advertência que visam a correção de informações ou mensagens de erro que impedem a transmissão da declaração.

22 Fornecido pela RFB

Existe um manual muito completo para orientar o preenchimento, contendo a discriminação das informações que devem ser inscritas em cada campo na declaração. Depois de recebidas, as declarações passam por processamentos eletrônicos onde incidem diversos parâmetros que podem dirigir a declaração para a fiscalização.

Exemplos de agregações ou modelos agregados são apresentados a seguir:

- a) A isenção do rendimento das aposentadorias no imposto de renda pessoal. O benefício consiste na isenção de uma parte dos rendimentos provenientes de aposentadorias, recebidos por contribuintes com mais de sessenta e cinco (65) anos. A fonte de informação é um campo da declaração onde esses contribuintes registram o valor da parte isenta. Sobre a soma desses valores, aplica-se a alíquota média do imposto e se determina o valor dos gastos tributários correspondentes.

Quadro N° 9
Isenção Rendimento de Aposentadoria
R\$1,00

Valor parte Aposentadoria Isenta (A)	Alíquota média (B)	Gasto tributário (C = A*B)
81 251 517 957	8,5%	6 905 074 293

- b) Isenção dos lucros tributados no Imposto de Renda Empresarial para empreendimentos instalados nas regiões Norte e Nordeste do Brasil. O benefício consiste na isenção dos lucros provenientes de empreendimentos instalados nas Regiões Norte e Nordeste, com projetos aprovados pela Superintendência de Desenvolvimento Regional enquadrados entre os setores considerados prioritários para a economia local. A fonte de informação é uma folha específica da declaração na qual o contribuinte apresenta o lucro do empreendimento beneficiado e calcula o valor da isenção. O campo com o valor da isenção é o próprio gasto tributário.

Quadro N° 10
Isenção Desenvolvimento Regional
R\$ milhões

Isenção	Gasto tributário
(A)	(B=A)
4 055	4 055

- c) Programa Universidade para Todos (Prouni). O benefício consiste na isenção de rendimentos provenientes da prestação de serviços de educação por universidades privadas que aderiram ao programa, em troca da oferta de bolsas de estudo gratuitas. A fonte de informação é um campo da declaração da contribuição COFINS, um dos Tributos Gerais sobre o Consumo de competência do Governo Federal, onde os contribuintes registram o valor dos rendimentos isentos. As extrações realizam-se utilizando a lista de contribuintes que o Ministério da Educação envia à RFB. Sobre o valor dos rendimentos aplica-se a alíquota da COFINS e chega-se ao gasto tributário.

Quadro N° 11
Isenção COFINS Prouni
R\$ 1,00

Valor rendimentos isentos	Alíquota COFINS	Gasto tributário
(A)	(B)	(C=A*B)
3 793 150 112	3%	113 794 503

- d) Dedução de despesas com educação no Imposto de Renda Pessoal. O benefício consiste na dedução das despesas com educação da base de cálculo do imposto. Essa dedução está limitada a um valor anual. A fonte de informação é um campo da declaração, do qual o programa gerador da declaração transporta o valor consolidado das despesas relatadas pelos contribuintes referentes à educação, observando o limite dedutível. Sobre esse valor aplica-se a alíquota média do imposto, e assim se estima o gasto tributário relativo à educação.

Quadro N° 12
Dedução Gastos com Educação
R\$ 1,00

Valor gastos com educação (A)	Alíquota média (B)	Gasto tributário (C=A*B)
14 670 581 072	8,5%	1 246 763 812

- e) Dedução de despesas médicas para os empregados no Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Dedução da base tributável dos gastos incorridos com assistência médica, odontológica e farmacêutica aos empregados. A fonte de informação é um campo da declaração no qual os contribuintes registram o valor dessas despesas. Sobre esse valor aplica-se a alíquota do imposto e se obtém o gasto tributário correspondente.

Quadro N° 13
Dedução Assistência Médica a Empregados
R\$ 1,00

Dedução Assistência Médica (A)	Parte não dedutível (B)	Alíquota (C)	Gasto tributário (D=(A-B)*C)
14 670 581 072	61 906 085	25%	2 101 850 302

- f) Créditos do Imposto sobre a Renda Pessoal por doações para incentivo à cultura, audiovisual, esporte e fundos de assistência à criança. Crédito pelas doações e patrocínios efetuados para projetos aprovados visando o fomento da cultura, audiovisual, esportes e fundos de proteção às crianças. Crédito limitado a seis por cento (6%) do imposto devido. A fonte de informação é um campo da declaração no qual o programa gerador de declarações consolida essas doações, observando o limite do valor dos créditos. Este valor é o próprio gasto tributário. É necessário fazer a distribuição por tipo de incentivo.

Quadro N° 14
Crédito Doações
R\$ 1,00

Tipo de crédito	Valor do crédito (A)	Distribuição percentual de doações (B)	Gasto tributário (C=A*B)
Cultura	66 551 777	21,7%	14 428 767
Atividade audiovisual		2,8%	1 854 057
Fundos da Criança		73,3%	48 775 107
Esportes		2,2%	1 493 845
Total	66 551 777	100%	66 551 777

- g) Crédito do Imposto sobre a Renda Empresarial devido à alimentação dos trabalhadores. O Crédito do Imposto equivale a aplicação da alíquota sobre o valor do custo dos Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho. O Crédito está limitado a quatro por cento (4%) do imposto devido. A fonte de informação é um campo da declaração onde o programa gerador critica o valor declarado pelo contribuinte, observando os limites desse crédito. O valor informado do crédito é o próprio gasto tributário.

Quadro N° 15
Crédito Alimentação Trabalhadores
R\$ 1,00

Crédito (A)	Gasto tributário (B=A)
333 428 819	333 428 819

- h) Alíquota zero de PIS / COFINS sobre livros. Redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS sobre a venda de livros em geral. A fonte de informação é um campo da declaração de PIS / COFINS, no qual os contribuintes informam os valores das vendas tributados à alíquota zero. As extrações de dados realizam-se por setor econômico e por tipo de regime de tributação (cumulativo ou não cumulativo). Sobre esse valor aplicam-se as alíquotas de acordo com o regime de tributação e se calcula o valor do gasto tributário.

Quadro N° 16
Alíquota Zero PIS/COFINS Livros
R\$ 1,00

Valor Vendas Alíquota Zero Não Cumulativo	Alíquota COFINS Não Cumulativo	Valor Vendas Alíquota Zero Cumulativo	Alíquota COFINS Cumulativo	Gasto Tributário (E=A*B+C*D)
(A)	(B)	(C)	(D)	
311 016 917	7,6%	30 508 114	3%	24 552 529

- i) Regime Especial Simples Nacional. Redução de alíquotas e modificação da base de cálculo para os contribuintes participantes do Regime Simples Nacional. As fontes de informação são as vendas de bens e serviços, extraídos das declarações dos contribuintes e também dos registros de arrecadação. A partir do valor das vendas, simula-se a hipótese de tributação de acordo com a sistemática do Lucro Presumido (regime geral de simplificação do cálculo dos tributos) e compara-se com os valores efetivamente arrecadados. A diferença entre os dois é o gasto tributário.

Quadro N° 17
Regime Especial Simples Nacional.
Imposto sobre a Renda Empresarial
R\$ milhões

Valor Vendas	Presunção	Alíquota	Dívida (D=A*B*C)	Arrecadação efetiva	Gasto Tributário (F=D-E)
(A)	(B)	(C)		(E)	(F=D-E)
375 332	8%	25%	7 507	1 062	6 445

Quadro N° 18
Regime Especial Simples Nacional - COFINS
R\$ milhões

Valor Vendas	Alíquota	Dívida (C=A*B)	Arrecadação efetiva	Gasto Tributário (E=C-D)
(A)	(B)		(D)	(E=C-D)
375 332	3%	11 260	4 054	7 206

*Cálculos indiretos usando informação não tributária: a experiência mexicana*²³

A seguir apresentam-se algumas observações para a medição dos gastos tributários com o uso tanto das Contas Nacionais como de Pesquisas de Orçamento Familiar. Primeiro se analisam as opções para a medição dos gastos tributários de IVA. Posteriormente, apresentam-se alguns aspectos concernentes à medição de gastos tributários dos Impostos sobre a Renda.

a) IVA

Este imposto é gerado de uma forma muito parecida como se constroem as contas nacionais, portanto, seu uso parece inteiramente justificado. Em cada uma das etapas do processo produtivo paga-se somente sobre o valor que se agrega e se toma crédito do imposto pago sobre o valor dos insumos utilizados.

Os gastos tributários apresentam-se de diversas formas neste imposto: isenção com reembolso dos impostos pagos nas aquisições de insumos, também, denominado taxa zero, isenção apenas do valor agregado em uma das etapas, alíquotas reduzidas, entre outros. Estas disposições podem ser gerais ou aplicadas a áreas geográficas definidas.

Há um quadro da Oferta e Demanda total de bens e serviços nas Contas Nacionais. Quanto à demanda apresentam-se dois (2) conceitos: a demanda intermediária (insumos) e a demanda final. Este último é classificado como de consumo final (público e privado), a formação bruta de capital fixo, variação de estoques e exportações.

A base imponible do imposto sobre valor agregado se concentra somente no consumo final privado, o imposto paga sob a demanda intermediária é creditado nas etapas posteriores do processo. O consumo final público não é comercializado, portanto, não gera o imposto, apesar de que seu consumo intermediário gere impostos, estes não são creditados nas etapas posteriores. O valor dos investimentos na formação bruta de capital também gerará créditos que poderão ser utilizados no momento do faturamento proveniente da venda dos bens que vierem ser produzidos com estes ativos. As variações de estoques são movimentos de inventários não vendidos e as exportações não são tributadas no país de origem.

23 *Fornecido por SAT do México.*

Portanto, a análise centra-se no consumo final privado²⁴. Trata-se do consumo de bens finais com todo o valor agregado gerado ao longo do processo produtivo. No caso do imposto sobre o valor agregado grava-se o consumo final, de modo que, teoricamente, poderia haver duas opções: reconstruir todo o processo produtivo, ou tomar o valor final que já contém todo o valor agregado.

Quando se trata de isenção com direito a devolução (taxa zero), o gasto tributário atinge a totalidade do produto. Ou seja, é a soma dos valores agregados que o constituem. O mais simples é calcular sobre o produto que se destina ao consumo final.

Se as Contas Nacionais fornecem detalhamento suficiente para o mapeamento do consumo final, calcula-se o gasto tributário como sendo este montante multiplicado pela alíquota do tributo. Não é necessário calcular sobre a soma de valores agregados em diferentes estágios até chegar ao produto final.

Se as contas nacionais não apresentam a desagregação ao nível exigido, é necessário utilizar outras fontes, como a Pesquisa de Orçamento Familiar. Ao confrontar-se com dificuldades comparativas entre as fontes, não se deve utilizar o montante do consumo, mas sim calcular a razão do gasto específico frente ao gasto total a aplicá-la no total da despesa apresentada nas Contas Nacionais. Se o consumo específico é habitual, a estimativa resultará bastante adequada.

Quando o produto é isento somente em um estágio apresentam-se várias opções, a mais comum e a única que é realmente um gasto tributário, trata-se da isenção da última etapa do processo produtivo.

Assim como foi feito no ponto anterior, é necessário estimar o consumo que está isento, se existe suficiente desagregação é bastante simples, caso contrário, é necessário determinar uma porcentagem através de uma pesquisa, como explicado anteriormente.

Um segundo passo é determinar que parte desse consumo é isenta. Isto pode ser feito com a conta de produção na qual apresenta-se o consumo intermediário e valor agregado com diferentes níveis de desagregação. Deve-se objetivar aquele que corresponde o mais próximo possível e calcular a percentagem representada pelo valor agregado. Esse percentual será aplicado ao consumo final do produto isento, então, multiplica-se pela alíquota do IVA e assim obtém-se uma estimativa do gasto tributário para esta isenção.

24 *Ao consumo privado é necessário acrescer a balança de turismo para agregar o consumo de estrangeiros dentro do país e subtrair o consumo dos cidadãos em outros países. Em Contas Nacionais denominam-se compras líquidas no mercado exterior e apresenta sinal contrário ao que se deve utilizar para essa estimação.*

b) Impostos sobre a Renda

As Contas Nacionais relatam magnitudes muito agregadas para o total de salários pagos em toda a economia, o excedente de exploração, etc. Portanto, não contém dados individuais que são necessários para determinar muitos aspectos concernentes à medição dos gastos tributários.

Neste tributo existem vários grupos de contribuintes: empresas que podem estar constituídas como sociedades ou pequenas unidades, frequentemente dentro de uma família, profissionais que realizam seu trabalho de forma independente, assalariados e outros.

Para determinar a utilidade de fontes não tributárias na medida de gastos tributários é necessário observar a sua natureza. Podem apresentar-se de diferentes formas: isenção de tributos para assalariados de baixa renda, isenções pessoais por alguma razão especial, tais como despesas médicas, renda de aposentadoria, créditos por condições especiais da família (deficientes, quantidade de componentes), isenção de tributos ou redução de alíquotas para empresas dedicadas a setores específicos, como agricultura, educação, cultura, etc.

Para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ao utilizar como fonte de informação a Contabilidade Nacional a melhor aproximação para o lucro é o excedente de exploração. Regularmente apresentam-se valores brutos e líquidos, a diferença entre estes é a depreciação, o cálculo é diferente do ponto de vista tributário.

A informação por setores institucionais das Contas Nacionais é usada para separar o excedente de exploração das sociedades das pequenas unidades econômicas. As sociedades são representadas por dois setores institucionais: as financeiras e as não financeiras.

Dentro da produção do setor doméstico é registrada a realizada por pequenas unidades e profissionais independentes. Não se separa o excedente de exploração dos salários, porém apresenta-se um conceito único, chamado rendimento misto líquido. Este grupo de contribuintes podem ser classificados como indivíduos, sociedades ou empresas, o que representa um problema na medição dos gastos tributários.

As instituições privadas sem fins lucrativos também são de particular interesse para as medições, sendo sujeitos a condições especiais do ponto de vista fiscal.

Uma variável de grande interesse é o montante de salários pagos, porém ao tratar-se de agregado não é de grande utilidade para medição dos gastos tributários. Quando um gasto tributário relativo a todos os assalariados, as Contas Nacionais geralmente indicam o número de trabalhadores, portanto, conclui-se que é factível multiplicar este apoio pela totalidade dos trabalhadores.

Capítulo 5

Convenções

Propostas

Como referido na introdução, um objetivo secundário do manual é a uniformização das medições dos gastos tributários, incluindo uma discussão sobre a identificação dos mesmos e a proposição de determinadas convenções, particularmente em matéria do que se entende por gastos tributários, o propósito das medições, os sistemas tributários de referência a considerar e as fontes de informação e métodos de medição a utilizar.

Embora seja necessária uma discussão mais aprofundada para uniformizar aspectos mais complexos como os das fontes de informação e os métodos de medição, a interação entre todos os membros da GTMGT permitiu avançar na direção desejada. À data de conclusão deste manual sabia-se que algumas mudanças metodológicas haviam ocorrido no Equador e que alterações estavam em discussão no Chile.

1. Sobre o conceito de gasto tributário

A partir das definições utilizadas pelos países analisados, pode-se afirmar que uma disposição é considerada um gasto tributário quando gera uma perda de arrecadação e caracteriza um desvio de uma disposição tributária geral. Além disso são também características que delineiam um gasto tributário, perseguir um objetivo de política econômica ou social do Estado ou ainda, aumentar a disponibilidade econômica do contribuinte.

OCDE (2002) definiu os gastos tributários como *os custos estimados nas receitas tributárias provenientes do tratamento preferencial a atividades específicas. Kraan (2004) ampliou esta definição, observando que um gasto tributário pode ser definido como uma transferência de recursos públicos realizada mediante a redução das obrigações tributárias concernente a um tributo de referência, em vez de gastos públicos diretos.*

A versão de 2007 do Manual de Transparência Fiscal do FMI define os *gastos tributários como receitas sacrificadas como resultado de determinadas disposições do código tributário, tais como isenções da base tributária, deduções da receita bruta, créditos tributários dedutíveis de obrigações tributárias, reduções de alíquotas e adiamento no pagamento de impostos (como a depreciação acelerada).*

O glossário do mesmo documento traz ainda a definição de que gastos tributários são *concessões ou isenções de uma estrutura tributária “normal”*

que reduzem a arrecadação de receitas do governo e que, como os objetivos da política do governo podem ser alcançados através de subsídios ou outros desembolsos diretos, é considerado equivalente a uma despesa orçamentária.

Considerando-se a prática dos países e as propostas da OCDE e do FMI, o GTMGT recomenda definir os gastos tributários como os recursos não arrecadados pelo Estado, pela existência de incentivos ou benefícios que reduzem a carga tributária direta ou indireta de determinados contribuintes quando comparados a sistema tributário de referência, com a finalidade de alcançar certos objetivos de política econômica ou social.

2. Sobre o propósito das medições

Como a medição dos gastos tributários é uma atividade que faz parte do processo orçamentário, é lógico que o maior interesse dos países seja quantificar a perda de arrecadação que geram. OCDE (2002) enfatiza este fato ao afirmar que o custo dos principais gastos tributários deveria ser apresentado como informação suplementar do Orçamento da Nação, observando, na medida do possível, a área funcional a qual deveria incorporar-se, a fim de facilitar decisões orçamentárias.

Verificou-se que esta prática justifica-se pela grande dificuldade que possuem os responsáveis por estas tarefas nos países em desenvolvimento para obter informação especializada que permita quantificar o ganho de receita que resultaria da revogação dos gastos tributários ou a magnitude de recursos que seriam necessários para substituir os subsídios ou transferências.

Também é verdade que para disposições muito específicas alguns países tentam quantificar o ganho de receita que resultaria da revogação dos gastos tributários. Quando este é o caso, verificou-se que os relatórios oficiais tendem a mesclar estes resultados com as medições que quantificam a perda de receitas.

Por exemplo, Chile, Uruguai e Peru, incorporam o efeito negativo sobre a receita que resultaria a eliminação de certas isenções de IVA aplicáveis sobre bens ou serviços intermédios em contribuintes que os adquirem em etapas posteriores, quando ativado o crédito fiscal. Sendo tecnicamente correto, estes resultados mesclam-se com as medições de gastos tributários que geram perdas puras de receita.

Da mesma forma, esse efeito surge quando se utilizam estimativas de descumprimento para quantificar os lucros esperados com a eliminação dos gastos tributários. Embora possam ser apropriados para reduzir as expectativas dos legisladores do que resultaria com a eliminação, é importante que nos relatórios oficiais estes resultados não apareçam juntos com medições que buscam apenas quantificar as perdas de receita.

Como discutido no Capítulo 2, algumas disposições embora pareçam gastos tributários, na realidade não o são, porque geram um ganho de receita, tais como as isenções ou exclusões do IVA sobre os bens ou serviços intermédios que se destinam a produzir bens ou serviços finais tributados. Portanto, não deveriam ser incluídos nos relatórios oficiais apresentados aos legisladores.

Alguns países os consideram gastos tributários negativos e compensam os resultados positivos como perdas de receitas associadas ao restante dos gastos tributários. Embora este tratamento parece simétrico, por ser o propósito das medições a quantificação das perdas de arrecadação, esta prática subavaliaria os resultados totais e duplicaria o impacto positivo da arrecadação no orçamento nacional.

Finalmente, temos verificado que alguns países consideram as interações produzidas pela superposição de gastos tributários. No Chile e no Peru, por exemplo, isola-se muito bem o custo fiscal de diferentes isenções do IVA e do Imposto de Renda que operam sobre uma mesma área geográfica e setores econômicos, evitando assim uma supervalorização da perda de receita experimentada pelo Estado.

Nesse sentido, GTMGT recomenda que o propósito principal das medições de gastos tributários seja quantificar a perda de arrecadação produzida por sua aplicação, tendo o cuidado de não incluir gastos tributários negativos, isto é, disposições, tais como isenções, exclusões ou alíquotas diferenciadas que produzam ganho de receita, e considerando as interações produzidas pela superposição de gastos tributários.

Porém, somente se os responsáveis pela medição possuem informação especializada que lhes permita quantificar o ganho de receita que resultaria da revogação dos gastos tributários ou a magnitude de recursos necessários para substituir os gastos tributários por subsídios ou transferências, estas deveriam ser realizadas. Caso realizado, os resultados devem ser apresentados separadamente nos relatórios oficiais.

3. Sobre o sistema tributário de referência

Todos os países pesquisados identificam os gastos tributários a partir de um sistema tributário de referência com base na legislação, seja esta de natureza tributária ou não. Apenas alguns países consideram um sistema tributário de referência com base em um marco conceitual teórico, para alguns casos especiais. O Chile, por exemplo, considera um marco conceitual na definição dos gastos tributários relativos a lucros acumulados.

Muitos acadêmicos acreditam que a escolha de um sistema de referência com base na legislação impede que a medição dos gastos tributários seja comparável entre os países. Isto é assim porque a legislação pode

distinguir-se enormemente da doutrina internacionalmente aceita, não considerando como gastos tributários disposições que em outros países o seriam ou vice-versa.

Destaca-se, no entanto, que hoje, nos países em desenvolvimento há uma convergência no sentido da doutrina internacionalmente aceita.

A legislação do IVA é bastante semelhante na maioria dos países, quanto a aspectos materiais, pessoais, territoriais e temporais. Há também consenso sobre o método para determinar a obrigação tributária. Praticamente todos os países utilizam o método de crédito por faturas. Talvez as maiores diferenças estejam na quantidade de alíquotas utilizadas.

Ao contrário do que acontece com o IVA, os Impostos de Renda Pessoal e Empresarial são mais heterogêneos entre os países. No entanto, várias disposições legislativas compartilham certa lógica legislativa. Por exemplo, citam-se aquelas que permitem que o imposto onere a renda e não as receitas, como as deduções de custos e despesas relacionados à atividade que gera a renda.

Do mesmo modo, estão as disposições que mantêm a simetria dos tributos como a compensação prejuízos e saldos a favor de exercícios fiscais anteriores.

Quando o princípio jurisdicional é o da renda mundial, as disposições unilaterais ou bilaterais para evitar a dupla tributação, como créditos por tributos pagos no exterior ou a aplicação de CDT, são apenas a maneira como se garante que este princípio seja cumprido²⁵.

Verificou-se, também, que os países geralmente preferem adotar um sistema tributário de referência com base na legislação, por razões de praticidade nas tarefas de medição. Sobre este ponto, os acadêmicos não deveriam perder de vista que a medição dos gastos tributários é uma atividade que faz parte do processo orçamentário e, nesse sentido, deve fornecer informações para uma melhor compreensão dos legisladores.

Portanto, o GTMGT recomenda que o sistema tributário de referência a ser utilizado para identificar os gastos tributários deveria surgir da leitura dos mandamentos legais, de modo que a menor carga tributária se verificaria comparando-se a realmente suportada pelo contribuinte com a que suportaria caso fosse aplicada à legislação geral.

25 *Sempre que não limitem a imposição na residência. Quando este é o caso, por exemplo, através de um CDT, inclusive poderia estar justificada esta limitação caso haja uma conexão forte com o Estado da fonte que ocasione a concessão de parte ou de toda arrecadação.*

No entanto, quando a legislação interna distingue-se grandemente da doutrina internacionalmente aceita, se poderia utilizar um sistema de tributário de referência baseado em um marco conceitual teórico.

Se uma medição não pode faltar é aquela que considera um sistema de referência com base na legislação. Quando os responsáveis por estas tarefas puderem adquirir maior experiência, poderiam aperfeiçoar suas medições, identificando também gastos tributários em função de um sistema tributário de referência baseado em um marco conceitual teórico.

4. Sobre as fontes de informação

Uma das decisões mais importantes na medição de gastos tributários é a origem da fonte de informações utilizadas. Como foi verificado, há basicamente apenas dois (2): aqueles que são geridos pelas AATT e aqueles que não o são. A disponibilidade operacional dos dados para medir gastos tributários, constitui a vantagem mais importante da informação tributária.

Ao contrário desta, a informação não-tributaria nem sempre está em linha com as principais variáveis tributárias necessárias para a medição dos gastos fiscais.

Nas contas nacionais, por exemplo, incluem-se atividades dentro da produção que fiscalmente não contribuem para a geração de uma base tributável, como os serviços gratuitos do governo e o autoconsumo (correspondente à renda proveniente da residência própria em alguns países).

Por outro lado, a informação é apresentada em grandes agregados macroeconômicos que não permitem conhecer os comportamentos individuais. Quando se dispõem de dados regionais, geralmente estes também se encontram muito agregados, o que não permite realizar cálculos específicos em áreas com benefícios ou incentivos tributários.

No caso de outras estatísticas agregadas, tais como Censos Empresariais, Agropecuários e de Serviços, muitas vezes apresentam uma periodicidade que não corresponde às necessidades de informação dos responsáveis pela medição dos gastos tributários. Isto acontece, pois a recopilación deste tipo de informação é custosa. Isto requer a realização de extrapolações que retiram qualidade das medições.

No caso das Pesquisas de Receitas e Despesas Domiciliares, que proporcionam informações individualizadas, desconsiderando-se os problemas de representatividade associados à seleção da amostra, destacam-se os problemas de viés nos dados de entrada. Geralmente existe um grande viés à direita, ou seja, subestimam a renda real dos domicílios.

As pesquisas consideram um número de residências, ordenados em termos de renda e divididos em dez grupos que contenham o mesmo número de famílias cada um, o que constituem os chamados decis. Devido ao grande viés observado no décimo decil, este se encontra sub-representado e as inferências não representam o decil completo.

Por todas estas limitações da informação não tributária, o GTMGT recomenda o uso dos dados contidos nas declarações/registros apresentados pelos contribuintes ou por terceiros às AATT para medir os gastos tributários, promovendo-se estratégias de coleta e processamento de informações tributária

5. Sobre os métodos de medição

Verificou-se que os países centram-se principalmente em três (3) métodos: a) agregações ou simulações agregadas que utilizam informações tributárias, b) cálculos indiretos utilizando estatísticas ou outras informações de caráter não tributário, de caráter agregado, administrada por entidades públicas ou privadas, e c) modelos de microssimulação ou similares, que utilizam informações individualizadas, sejam tributárias ou não.

Aqueles com maiores domínios de técnicas quantitativas avançadas aplicadas ao setor público exploram as vantagens dos modelos de microssimulação. Quando este é o caso, é porque há disponibilidade de dados individualizados, sejam tributários ou não.

A superioridade deste método baseia-se na abertura da possibilidade de quantificação não só da perda de receita pela aplicação dos gastos tributários, mas também dos ganhos de receita que resultariam da revogação dos gastos tributários ou a magnitude dos recursos que seriam necessários para substituir os gastos fiscais por subsídios ou transferências.

Por exemplo, na reunião da Rede de Áreas de Estudos e Pesquisas Tributárias de 2010, que foi apoiado pelo IEF e OCDE, apresentaram-se às experiências dos países da América Latina e as principais recomendações dos organismos internacionais sobre a matéria. Apenas com métodos avançados, as AATT poderão fornecer melhores recomendações para os desenvolvedores de políticas.²⁶

Aqueles que possuem estratégias de coleta e processamento de informações fiscais bem sucedidas beneficiam-se de agregações ou simulações agregadas que utilizam essas informações. Como explicado anteriormente,

²⁶ *Através do CIAT, o SRI de Equador esta por começar a receber uma assistência técnica do IEF e os países de América Latina em general, a se beneficiar de workshops práticos sobre a matéria que brinda a OCDE.*

estas consistem em cálculos matemáticos simples utilizando valores parciais ou totais de campos específicos das declarações/registros apresentados por contribuintes ou terceiros às AATT.

Este método é muito apropriado para países que utilizam sistemas tributários de referência baseados na legislação.

Aqueles que não possuem informações tributárias de qualidade dependem de disponibilidade operacional de estatísticas e outras informações, de caráter agregado, administradas por entidades públicas ou privadas e, normalmente, utilizam cálculos indiretos para mensurar os gastos tributários.

Embora o propósito das medições de todos os países analisados, sem exceção, é quantificar a perda de receitas que suporta o estado resultante da aplicação dos gastos tributários, verificou-se que alguns países em vez de fazer projeções do custo fiscal para incluí-lo no Orçamento da Nação, fazem avaliações ex-post de anos fiscais já encerrados.

Para as comparações internacionais de custos fiscais gerados pelos gastos tributários, isto poderia criar algumas complicações, pois as medições são feitas em momentos de tempo diferentes e, portanto, apresentam diferentes disponibilidades de informações. Por exemplo, aqueles que realizam avaliações “ex-post” possuem informações precisas de declarações ou registros, PIB, as taxas de câmbio, etc, o que torna as medições mais precisas.

Ainda assim, observou-se que alguns países fazem medições para vários anos, sejam estas projeções ou avaliações “ex-post”. Normalmente se referem a dois (2) ou três (3) anos, embora, normalmente, se incluam mais anos também. É evidente que quando se tratam de projeções, a confiabilidade das medições se reduz significativamente.

Destaca-se que quando este for o caso abre-se espaço para a desconsideração dos gastos tributários do tipo diferimentos, pois por tratar-se somente de postergações de pagamento de obrigações tributárias, em sentido estrito não se produz uma perda de arrecadação para o Estado, somente uma perda financeira.

Finalmente, uma prática muito boa que foi verificada é a revisão das medições efetuadas no passado. Alguns as realizam somente por certos requisitos legais, mas outros as fazem por vontade própria.

Vista a prática dos países, o GTMGT recomenda a promoção da utilização de métodos que explorem principalmente a informação tributária como as agregações ou simulações agregadas ou modelos de microssimulação, para o qual é necessário fortalecer as estratégias de coleta e processamento de

dados contidos nas declarações ou registros apresentados pelos contribuintes ou por terceiros às AATT, como mencionado na Seção 1 do Capítulo 4 deste manual.

As medições devem quantificar a perda de receita do exercício ou exercícios subsequentes, quando considerados orçamentos plurianuais, e não exceder a três (3) anos. Isto significa que devem priorizar-se os exercícios de projeção frente às avaliações “ex-post”. No mesmo sentido, essas projeções devem ser revistas quando os anos fiscais estiverem vencidos, para que os responsáveis pelas medições possam analisar a precisão de suas projeções, melhorando os métodos para o futuro.

Embora não se tenha verificado como uma prática dos países analisados, o GTMGT recomenda que os relatórios oficiais indiquem a confiabilidade das medições, como muito boas, boas ou regulares, para que os legisladores tenham maiores elementos para a tomada de decisões, sendo muito boas as medições baseadas em declarações ou registros apresentados pelos contribuintes ou terceiros às AATT ou que utilizam modelos de microssimulação.

6. Sobre o apoio institucional e a gestão

Adicionalmente às convenções apresentadas nas seções anteriores, se poderiam citar outras com referência a recursos humanos, gestão institucional e tecnologias da informação.

Quanto a recursos humanos, o GTMGT recomenda formar uma (1) equipe de pelo menos um (1) especialista em informática, um (1) estatístico e um (1) especialista tributário. Esta equipe deve encarregar-se destas tarefas ao longo de todo ano e não somente nas datas de preparação do Orçamento Nacional. É necessário também um constante aprimoramento técnico do pessoal.

Recomenda-se, também, que formem parte dos comitês encarregados da elaboração das declarações ou registros exigidos dos contribuintes ou terceiros, pois, sua participação assegurará que possam ser solicitadas as informações necessárias para uma correta medição dos gastos tributários usando os métodos propostos na seção anterior.

Esta equipe deve possuir uma boa e completa documentação de todo o processo de mensuração, para que seja facilmente desenvolvido por outras pessoas e, sobretudo para garantir a transparência do processo. É necessário que mantenham a base de dados dos gastos tributários vigentes. Essas informações, inclusive, deveriam ser de acesso público. Bem como, o registro das fontes de informação e métodos de medição utilizados.

Para facilitar o acesso a informação não tributária, as unidades de planejamento deveriam considerar o estabelecimento de convênios de intercâmbio de informações ou de cooperação interinstitucional com outras entidades públicas ou privadas que as gerenciam, sobretudo quando existem barreiras de acesso à informação, pela existência de normas que permitem o sigilo das negociações envolvendo bolsas de valores, de informações estatísticas ou dados bancários.

Ainda que tenha se demonstrado que a maioria das AATT são as que encarregam-se das medições, um modelo que a critério do GTMGT também resulta bem sucedido na condução destas tarefas, é a formação de comitês mistos entre funcionários das AATT, os Ministérios ou Secretarias de Fazenda e outras entidades governamentais. A participação de todas as unidades governamentais pertinentes é fundamental, já que a medição dos gastos tributários é um assunto transversal.

As comissões mistas superam problemas de acesso associados ao sigilo fiscal.

Pode-se ainda estender a participação nos comitês mistos encarregados das medições convidando-se estudiosos da matéria tributária. Em alguns países os cálculos oficiais são comparados a medições independentes das universidades.

É estimulante que em alguns países não exista uma obrigação legal para medir os gastos tributários, pois isto significa que as práticas para melhorar a transparência fiscal não requerem mais que a vontade dos funcionários encarregados da política fiscal. Porém, o GTMGT recomenda que se introduzam obrigações constitucionais ou legais que proporcione um aspecto institucional à medição dos gastos tributários.

Finalmente, apresenta-se o tema tecnológico que não deixa de ser importante. Por um lado, seria adequado possuir uma plataforma eficiente para o processamento de informações com fins estatísticos, de estudos e simulações distinta do ambiente de produção. Quando os volumes de informação são abundantes e quando se oferecem serviços eletrônicos aos contribuintes com processamento de transações por computador, é muito provável que o uso maciço de dados e recursos computacionais para análise possam comprometer os tempos de resposta e os acordos de nível de serviço mantidos pelos administradores.

Esta plataforma, geralmente suportada por tecnologias orientadas à inteligência de negócios tem seus próprios custos, tanto de equipes como das ferramentas de software que alicerçaram o processo de extração, transformação e carga dos dados, aos quais somam-se as ferramentas

estatísticas, como os aparatos de processamento analítico em linha que possibilitem a análise setorial dos gastos tributários.

Um desafio adicional passa por manter a atualização das informações destinadas aos estudos em períodos de tempo razoáveis. Por exemplo, a informação de uma declaração de alguns anos atrás poderia parecer em um primeiro momento, estável, porém deve ser substituída também para fins estatísticos ou de análise quando esta for substituída pelo contribuinte ou atualizações forem realizadas pela Administração que ajustem elementos de informação para a determinação da base imponible ou de utilização dos benefícios.

O processo, além disso, deve ser caracterizado por uma política apropriada de segurança. Os dados das declarações e registros são importantes para análise, porém a administração deve assegurar que os níveis de acesso tanto à informação agregada, e particularmente à informação individual, sejam os correspondentes à política de segurança definida e que essa política seja implementada nos sistemas e monitorada ativamente.

Com o uso deste tipo de ferramentas e o conhecimento obtido da análise de casos prévios, seria possível para as administrações desenvolver modelos de simulação que permitam estimar o potencial impacto de um novo benefício sobre elementos concretos que tornaria possível compará-los com estimativas realizadas por outros métodos.

7. Facilitando a avaliação dos gastos tributários

As avaliações de custo-benefício dos gastos tributários deveriam ser uma tarefa rotineira dos governos dos países em desenvolvimento, se o objetivo é identificar benefícios e incentivos que poderiam não estar cumprindo suas metas, apesar de ter um alto custo fiscal. A partir da análise das vantagens e desvantagens destes gastos tributários, se poderiam promover reformas que as eliminariam ou racionalizariam, introduzindo maior eficiência, transparência, e equidade nos sistemas tributários.

A relação entre os incentivos fiscais e investimentos, particularmente IED, tem recebido uma atenção considerável da comunidade fiscal internacional, motivando diversas teorias e gerando abundante evidência empírica, embora bastante orientada ao caso de países da OCDE.

Alguns autores consideram que, nesses países, os incentivos fiscais para o investimento têm sido eficazes apenas quando eles foram acompanhados de estabilidade jurídica, mão de obra qualificada, bom nível de infra-estrutura e abertura comercial.

Klemm e Van Parys (2009) apresentaram recentemente evidências também para os países em desenvolvimento, concluindo que, apesar de incentivos fiscais

atraírem IED, não promovem a formação bruta de capital nem o crescimento, pela presença de um efeito deslocamento.

Também a efetividade dos gastos tributários dos Imposto Gerais sobre o Consumo e dos Impostos sobre a Renda Pessoal para introduzir progressividade nos sistemas tributários tem sido amplamente avaliado.

No primeiro caso, tem-se como certo, por exemplo, que o IVA na América Latina é regressivo pela proliferação de isenções, exclusões e alíquotas reduzidas, levando alguns a propor a generalização da base de cálculo do imposto e a utilização de transferências condicionadas para os decis mais pobres da população através de um tributo chamado IVA personalizado²⁷.

No segundo caso, embora a maioria aceite a progressividade legal do Imposto de Renda Pessoal na América Latina, também a maioria concorda que esta não é suficiente para reduzir os níveis de desigualdade esperados desse imposto.

Embora as AATT (em grande parte responsáveis pela medição dos gastos tributários na América Latina) não sejam responsáveis por este tipo de avaliação custo-benefício, podem facilitar o trabalho das autoridades competentes pelas mesmas (Ministérios ou Secretarias de Fazenda, principalmente), fornecendo informações adicionais como parte de relatórios oficiais dos gastos tributários.

O GTMGT considerou que estes deveriam fortalecer-se para orientar as avaliações de custo-benefício indicadas, apresentando os custos fiscais dos incentivos e benefícios fiscais com muito mais detalhes e com indicadores econômicos ou sociais de uso comum que pudessem explicar aos legisladores se os gastos tributários estão cumprindo seus objetivos. Embora não substitua estudos rigorosos, como os mencionados anteriormente, representam um avanço na matéria.

Atualmente, não existe um formato padrão de apresentação dos relatórios oficiais. Sempre focados nos custos fiscais, os países primeiramente costumam descrever os seus sistemas tributários e logo em seguida listar os gastos tributários vigentes, às vezes agrupados por tipo de imposto, tipo de disposição legal, setor econômico ou área geográfica em que se aplicam. Apenas alguns apresentam informações sobre o impacto dos gastos tributários por decis de receita ou despesa.

Embora um esforço de organismos maiores que o CIAT, tais como o FMI ou a OCDE, deveria ser realizado para consolidar um formato único de relatório no mundo como proposto anteriormente para diversas contas das finanças

27 Ver Barreix et al.(2010b).

públicas, o GTMGT considerou oportuno propor um Modelo de Relatório CIAT de Medição de Gastos Tributários, que conteria os elementos identificados nos parágrafos anteriores.

Uma nova regulamentação para racionalizar os gastos tributários deveria ser promovida nos países para apoiar a adoção desta proposta de relatório. Por exemplo, seria adequado exigir sua apresentação cada vez que se fizessem propostas legislativas visando estender a vigência de benefícios ou incentivos fiscais.

Este modelo de relatório é apresentado no Apêndice N° 5.

Após uma seção introdutória que revisa as disposições legais que exigem a medição dos gastos tributários, a definição dos mesmos, o sistema tributário de referência utilizado, entre outras, a proposta de relatório requer a identificação do tipo de medição utilizado (projeção ou ex-post) e o(s) ano (s) fiscal (is) para o(s) qual (is) se realiza a medição, assim como lançar luz sobre a qualidade das informações tributárias e não tributárias utilizadas.

Para apresentar os custos fiscais dos incentivos e benefícios tributários juntamente com indicadores econômicos e sociais de uso comum que pudessem explicar aos legisladores se os gastos tributários estão cumprindo seus objetivos, a proposta de relatório visa vincular os objetivos da política econômica ou social do Estado que estão na base desses incentivos com os setores através dos quais operam.

Como um gasto tributário substitui uma despesa direta explícita do Orçamento da Nação, pode-se usar a classificação setorial do mesmo (as conhecidas funções orçamentárias) para a apresentação de informações sobre os gastos tributários desta mesma forma. O GTMGT identificou até dezesseis (16) funções orçamentárias ou atividades econômicas que podem ser utilizadas para esses fins.

Conforme apresentado na distribuição dos custos fiscais por setores que pode ser visualizada no Capítulo 3.

Em alguns casos, não é possível atribuir os benefícios e incentivos fiscais a um único setor porque, ou são de aplicação geral ou operam através de atividades econômicas que não têm representação no Orçamento Nacional.

Como o setor através do qual opera um gasto tributário não indica necessariamente que esse setor seja o beneficiário efetivo da disposição, é necessário também encontrar o indivíduo ou grupo de indivíduos alvos da política social ou econômica do Estado.

Por exemplo, uma isenção ou exclusão do IVA opera por meio dos sujeitos do imposto, empresas de algum setor econômico, porém são sempre os consumidores finais dos bens ou serviços que gozam de tratamento preferencial e, portanto, os verdadeiros beneficiários efetivos da disposição. Neste sentido também devem ser considerados beneficiários efetivos como enfermos, estudantes (de todos os níveis), aqueles que alugam ou compram uma residência, devedores, pessoas com necessidades especiais e inválidos, consumidores em geral, trabalhadores, idosos (ou os que o serão no futuro), os mais vulneráveis na sociedade, crianças, militares, policiais (ou ex-policiais ou ex-militares), atletas, turistas, poupadores, investidores, exportadores, agricultores, pequenos empresários e empreendedores em geral.

Esta informação não pode ser averiguada pelo GTMGT durante a construção do banco de dados dos gastos tributários existentes nos países analisados, porém é fundamental para a proposta de relatório.

A vantagem da apresentação por setores e beneficiários efetivos dos gastos tributários é que facilita a identificação de indicadores econômicos ou sociais de uso comum e aos que referem-se os parágrafos anteriores, os quais poderiam orientar os parlamentares quanto ao cumprimento dos objetivos desejados.

Esta tarefa requer necessariamente o envolvimento de Ministérios ou Secretarias do Poder Executivo aos que se possam imputar os gastos tributários, já que gerenciam informações estatísticas privilegiadas para o acompanhamento da gestão, o que seria extremamente útil para os fins de relatório apresentados aqui.

Como no caso dos beneficiários efetivos, esta informação não pode ser verificada pelo GTMGT.

Finalmente, a proposta de relatório exige destacar os gastos tributários que após sua identificação não podem ser mensurados por falta de informação e as estimativas de impacto dos mesmos por decís de receitas e despesas. Também exige a apresentação separada de medições que perseguem objetivos diversos a perda de arrecadação e dos custos administrativos associados à gestão de gastos tributários.

Passos seguintes

A publicação deste manual constitui o final de uma primeira etapa de uma larga agenda sobre gastos tributários. O GTMGT espera que o manual sirva de referência para os responsáveis por estas tarefas em países que começam a fazer as medições.

Embora tenha havido muito progresso na América Latina, ainda há espaço para que o manual seja aproveitado por países principalmente da América Central e do Caribe. Ainda assim, espera-se que suas recomendações possam ser consideradas em países com mais experiência para avançar a padronização dos mesmos.

Nesse sentido, a Secretaria Executiva do CIAT espera traduzir este documento ao Inglês, Português e Francês.

Também, é necessário que nos anos seguintes quando os países membros do CIAT decidirem atualizar o presente documento, se ampliem os tributos analisados, incluindo-se tributos especiais ou seletivos e impostos patrimoniais.

Igualmente, seria necessário analisar os gastos tributários dos impostos sobre importações, em particular, se não são provenientes de tratados comerciais, mas sim de acordos com grandes investimentos.

É necessário apoiar, também, os esforços de organizações como o BID e o FMI para incorporar cada vez mais medições de gastos tributários de impostos de âmbito de governos subnacionais. Embora essa determinação escape das competências do GTMGT é recomendável que esforços conjuntos sejam realizados, sobretudo, em países federados como Argentina, Brasil e México ou em países unitários muito descentralizados como a Colômbia.

Finalmente, apoiado pela cooperação internacional o CIAT espera poder iniciar um programa completo de assistência técnica e capacitação sobre a matéria nos países que o solicitarem.

Bibliografía

- AEAT, *Memoria de beneficios fiscales 2010 y 2011*.
- Barra, Patricio (2006), *Gestión del Impuesto a la Renta de Personas Físicas*, 1ra. edición de la Beca de Investigación CIAT-AEAT-IEF.
- Barreix, Alberto, Bés, Martín y Roca, Jerónimo (2010a), *Equidad fiscal en Centroamérica, Panamá y Rep. Dominicana*.
- Barreix, Alberto, Bés, Martín y Roca, Jerónimo (2010b), El IVA Personalizado: Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres.
- Burton, Mark y Steward, Miranda (2011), *Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management: A Report on Country Experience for Civil Society Advocates*, University of Melbourne Law School's Legal Studies Research Paper N° 544.
- CEPAL (2010), *Informe sobre el Desarrollo de las Estadísticas Oficiales en América Latina y el Caribe*.
- DGI de Uruguay, *Estimación del Gasto Tributario 2005-2008 y 2005-2009*.
- DIPRES de Chile, *Informe de Finanzas Públicas. Proyecto de Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2010*. Capítulo 3.
- Ebrill, Liam, Keen, Michael, Bodin, Jean-Paul y Summers, Victoria (2001), *The Modern VAT*.
- FMI (2008), *Manual de Transparencia Fiscal*.
- Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea (2009), *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*, Serie Macroeconomía del Desarrollo de la CEPAL N° 77.
- Jorratt, Michel (2009), *Análisis del Gasto Tributario y Propuestas de Incentivos fiscales a la Inversión y al Empleo en Ecuador*.
- Klemm, Alexander y van Parys, Stefan (2009). *Empirical evidence on the Effects of Tax Incentives*, Documento de Trabajo del FMI N° 09/136.
- Kraan, Dirk-Jan (2004), "Off-budget and Tax Expenditures," *OECD Journal on Budgeting*, Volume 1, Number 1, pp. 121-142.
- MECON, *Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2008-2010 y 2009-2011*.
- Ministerio de Hacienda de República Dominicana. *Estimación de Gastos Tributarios para los años 2010 y 2011*.
- OCDE (2002), "Budget Practices for Budget Transparency," *OECD Journal on Budgeting*, Volume 1, Number 3, pp. 7-14.
- OCDE (2010), *Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies N° 19.
- RFB, *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010 y 2011*.

- Roca, Jerónimo (2010). *Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios*, Documento de Debate del BID N° 136.
- SAT de Guatemala, *Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central 2005-2008 y 2005-2009*.
- SHCP, *Presupuesto de Gastos Fiscales 2010*.
- SUNAT, *Informe de Gastos Tributarios 2010 y 2011*.
- Surrey, S.S (1973), *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*.
- Surrey, S.S. y McDaniel, P.R. (1985), *Tax Expenditures*.
- Villela, L. (2006), Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible, Pág. 93-98, en *La Recaudación Potencial como Meta de la Administración Tributaria*, Asamblea General del CIAT, N° 40, Florianópolis, Estado de Santa Catarina, Brasil.
- Villela, L., Lemgruber, A. y Jorratt, M. (2009), *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación*, Documento de Trabajo del BID N° 131.
- Zee, Howell (2005). *Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Conceptos, problemática y evolución comparativa de países*, Documento de Trabajo del FMI N° 05/87.

Anexos

Anexo N° 1

Impostos considerados para os países analisados

Argentina

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- Imposto sobre Rendimentos, Lei N° 20628, Lei de Imposto sobre Ganhos de Capital, cujo Texto Ordenado foi aprovado através do Decreto N° 649-97 (publicado no Boletim Oficial em 06.08.1997) e alterações normativas.
- Imposto sobre Rendimento Mínimo Presumido, Lei N° 25063 (publicada no Boletim Oficial em 30.12.1998) e alterações normativas.

Impostos Gerais sobre o Consumo

- IVA, Lei do IVA, texto ordenado em 1997, aprovado pelo Decreto 280-97 (publicado no Boletim Oficial de 15.04.1997) e alterações normativas.

Brasil

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- Imposto sobre a Renda
- CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido)

Impostos Gerais sobre o Consumo

- COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social)
- PIS e PASEP (Contribuição para o Programa de Integração Social e Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público)

Chile

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- Imposto sobre a Renda, contido no Artigo N° 1 do Decreto Lei N° 824 (publicado no Diário Oficial em 31.12.1974) e alterações normativas.

Impostos Gerais sobre o Consumo

- Imposto sobre Vendas e Serviços, Decreto Lei N° 825 –substituído pelo Decreto Lei N° 1606 (publicado no Diário Oficial em 03.12.1976) conservando seu mesmo número e alterações normativas.

Equador

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- Imposto sobre a Renda²⁸, Título Primeiro da Lei de Regime Tributário Interno, cuja Codificação foi aprovada pela Resolução N° 26 (publicada no Suplemento do Registro Oficial N° 463 em 17.11.2004) e alterações normativas.

Impostos Gerais sobre o Consumo

- IVA, Título Segundo da Lei de Regime Tributário Interno, cuja Codificação foi aprovada pela Resolução N° 26 (publicada no Suplemento do Registro Oficial N° 463 em 17.11.2004) e alterações normativas.

Espanha

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas
- Imposto sobre Sociedades
- Imposto sobre a Renda de Não Residentes

Impostos Gerais sobre o Consumo

- Impostor sobre Valor Agregado²⁹

Guatemala

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- Imposto sobre a Renda, Decreto N° 26-92 e alterações normativas.
- Imposto sobre Produtos Financeiros, Decreto N° 26-95 e alterações normativas.
- Imposto Sobre Heranças, Legados e Doações, Decreto N° 431 de 1947 e alterações normativas..
- Imposto de Solidariedade, Decreto N° 73-08 e alterações normativas.

Impostos Gerais sobre o Consumo

- IVA, Decreto N° 27-92 e alterações normativas.

28 *Inclui um tratamento diferenciado para as heranças, legados e doações, pelo que as vezes destaca-se que no Equador existe um Imposto sobre Heranças, Legados e Doações.*

29 *Harmonizado com a União Européia.*

México

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- Imposto sobre a Renda, Lei do Imposto sobre a Renda (publicada no Diário Oficial da Federação em 01.01.2002) e alterações normativas.

Impostos Gerais sobre o Consumo

- IVA, Lei do IVA (publicada no Diário Oficial da Federação em 29.12.1978) e alterações normativas.

Peru

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- Imposto sobre a Renda, TUO da Lei do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto Supremo N° 179-2004-EF (publicado no O Peruano em 08.12.2004) e alterações normativas.

Impostos Gerais sobre o Consumo

- IGV, TUO do IGV e ISC, aprovado pelo Decreto Supremo N° 055-99-EF (publicado no O Peruano em 08.12.2004) e alterações normativas.

República Dominicana

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- Imposto sobre a Renda, Título II do Código Tributário aprovado através da Lei N° 11-92 e alterações normativas

Impostos Gerais sobre o Consumo

- ITBIS, Título III do Código Tributário aprovado através da Lei n° 11-92 e alterações normativas

Uruguai

Imposto sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital

- IRAE, Título 4 do Texto Ordenado das Normas de Competência da DGI, aprovado pelo Decreto N° 338/996 e alterações normativas.
- IRPF, Título 7 do Texto Ordenado das Normas de Competência da DGI, aprovado pelo Decreto N° 338/996 e alterações normativas.

Impostos Gerais sobre o Consumo

- IVA, Título 10 do Texto Ordenado das Normas de Competência da DGI, aprovado pelo Decreto N° 338/996 e alterações normativas.

Anexo N° 2

Definições de gasto tributário utilizadas pelos países

Argentina

Os gastos tributários são as receitas que o fisco deixa de arrecadar ao outorgar um tratamento impositivo que se destaca do geral estabelecido na legislação tributária. Os tipos mais habituais são as isenções, deduções da base imponible e alíquotas reduzidas³⁰.

Brasil

Os gastos tributários são os gastos indiretos do governo, realizados através do sistema tributário, objetivando cumprir objetivos econômicos e sociais. Estes se encontram de forma explícita na legislação tributária, constituem uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo o potencial de receitas e, em conseqüência, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Apresentam um caráter compensatório, quando o governo não fornece adequadamente os serviços públicos de sua responsabilidade ou características de incentivo, quando o governo pretende desenvolver um setor ou região.

Chile

Identifica-se como gasto tributário o montante de receitas que o Estado deixa de arrecadar ao outorgar um tratamento impositivo que se destaca do estabelecido como caráter geral na legislação tributária e que tem por objeto beneficiar, promover ou fomentar a determinadas atividades, setor, ramo, região, ou grupos de contribuintes. Traduz-se na outorga de isenções ou deduções tributárias, alíquotas diferenciais, diferimentos e amortizações aceleradas, entre outros mecanismos.

Equador

Constitui gasto tributário o sacrifício ou renúncia na arrecadação tributária em conseqüência da aplicação de exonerações, deduções, créditos, incentivos ou regimes impositivos especiais, estabelecidos em Lei com a finalidade de favorecer ou estimular a determinados setores, atividades, territórios ou agentes da economia.

30 A partir de 2006 introduziu-se um enfoque de longo prazo, considerando-se exclusivamente os casos que provocam perdas definitivas na arrecadação.

Espanha

Define-se como a expressão cifrada da diminuição de receitas tributárias que, presumidamente, se produzirá ao longo do ano, como consequência da existência de incentivos fiscais orientados a determinados objetivos de política econômica e social.

Guatemala

Gasto tributário se associa ao que deixa de arrecadar o governo por outorgar tratamentos tributários especiais, que se apresentam como exceção à norma tributária vigente para os contribuintes em geral.

México

Os montantes que deixa de arrecadar o erário federal pela aplicação de taxas diferenciadas nos distintos impostos, isenções, subsídios e créditos fiscais, remissões, facilidades, estímulos, deduções autorizadas, tratamentos e regimes especiais estabelecidos nas distintas legislações que em matéria tributária aplicam a nível federal.

Peru

Qualquer medida tributária que resulte em uma perda de receitas tributárias para o Estado e a correspondente redução na carga tributária do contribuinte, a qual não derive da aplicação da lei tributária geral.

República Dominicana

Montante de receitas que o fisco deixa de arrecadar ao outorgar um tratamento impositivo preferencial que se destaca do estabelecido na legislação tributária, com o objetivo de beneficiar a determinadas áreas ou contribuintes.

Uruguai

A definição geral de gasto tributário que se utiliza é aquela perda de arrecadação que se geraria por um tratamento impositivo desviado da estrutura normal do imposto.

Anexo N° 3

Codificação da base de dados de gastos tributários vigentes nos países

No caso das categorias de impostos, consideraram-se três (3) codificações: “1” para Impostos Gerais sobre o Consumo, “2” para Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital que se aplicam sobre indivíduos e “3” para Impostos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital que se aplicam sobre empresas ou sociedades.

No caso dos tipos de gasto tributário, consideraram-se sete (7) codificações: “1” para isenções e exclusões, “2” para deduções, “3” para créditos, “4” para diferimentos, “5” para alíquotas reduzidas, “6” para regimes simplificados, especiais ou promocionais e “7” para devoluções ou restituições.

Para a codificação respeitaram-se as diferentes formas de identificação dos tipos de gastos tributários. Por exemplo, exclusões são conhecidas como “inafectaciones” no Peru, imunidades no Brasil e operações não sujeitas na Espanha. As isenções identificam-se como exonerações no Peru e Uruguai, isenções no Brasil e isenções limitadas na Espanha. O caso mais confuso é o do Equador que na legislação do IVA chama de taxa zero às isenções. As deduções se conhecem como deduções da base de cálculo no Brasil e reduções na Espanha. No caso de créditos, na Espanha os identificam como dedução da quota íntegra e deduções do imposto devido ou crédito ou crédito presumido no Brasil. Finalmente, as devoluções ou restituições são conhecidas no Uruguai como créditos fiscais.

A cada gasto tributário atribui-se um nome genérico e elaborou-se uma breve descrição do mesmo, até onde foi possível. Alternativamente destacou-se a norma legal que o criou. Igualmente, tratou-se de especificar o ano de entrada em vigência do gasto tributário e o ano em que perderia a validade. Quando este não existe, catalogou-se como de duração indefinida.

No caso dos setores, consideraram-se dezesseis (16) funções orçamentárias ou atividades econômicas segundo a seguinte codificação: “A” para Aparato Estatal, Segurança Interna e Defesa Nacional, “B” para Comércio Exterior (inclui Maquiadoras e Zonas Francas ou similares) e Turismo (inclui jogos de azar e similares), “C” para Seguridade Social e Serviços Sociais (inclui Sistemas de Previdência Privada e adoções), “D” para Emprego, “E” para Habitação e Desenvolvimento Urbano (inclui Construção e Infraestrutura), “F” para Saúde e Assistência (inclui alimentação e maternidade) e Esportes, “G” para Educação, Cultura (inclui atividades artísticas) e Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (inclui Ciência e Tecnologia), “H” para Agricultura (inclui Agropecuária), Pesca e Estrativismo Florestal, “I” para Indústria (PMES),

Agroindústria e similares, “J” para Energia e Mineração, “K” para Transporte e Telecomunicações (inclui correios), “L” para Setor Financeiro (inclui mercado de capitais, seguros, leasing), “M” para Investimento, Descentralização e Desenvolvimento Regional, “N” para Política, Religião, Justiça e Relações Exteriores, “O” para todos os setores (inclui Comercio, Serviços, Meio-Ambiente e Atividades Filantrópicas) e “P” para qualquer outro setor.

No caso de área geográfica, consideraram-se três (3) possíveis situações: todo país, quase todo país³¹ e uma parte do país.

Cada gasto tributário se apresenta com seu respectivo custo fiscal. Este se apresenta em milhões da moeda local. Para Argentina, Espanha, Peru, México e Brasil, se incluem custos fiscais para os anos de 2010 e 2011, para o Chile e Rep. Dominicana somente de 2010 e para Equador, Uruguai e Guatemala de 2008 e 2009. Deve considerar-se que os custos fiscais refletem exercícios de projeção para todos os países, exceto para Equador, Uruguai e Guatemala que avaliam exercícios fiscais vencidos.

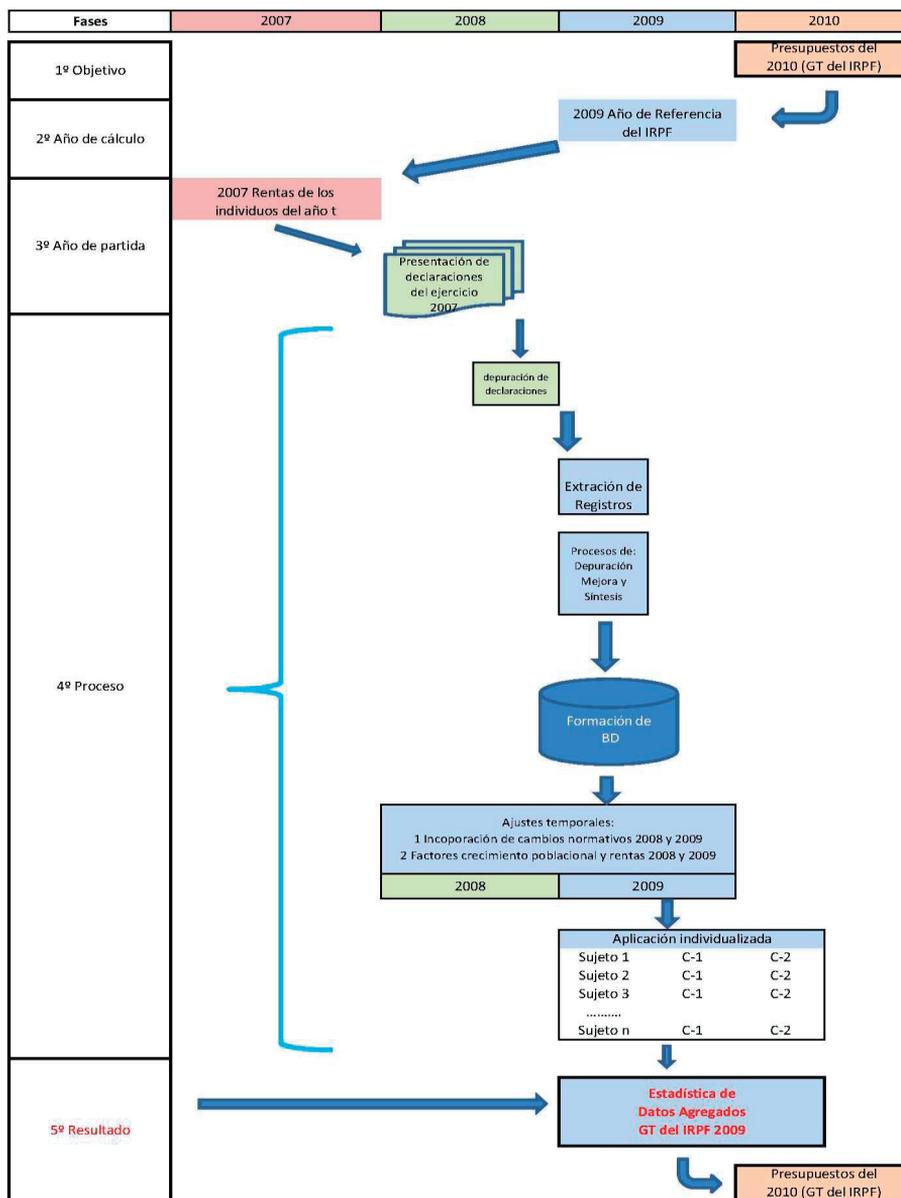
No caso das fontes de informação, consideraram-se cinco (5) codificações: “1” para declarações ou registros apresentados pelos contribuintes às AATT, “2” para declarações informativas apresentadas por terceiros às AATT, “3” para estatísticas ou qualquer outra informação administrada por organismos públicos ou privados como Censos, Contas Nacionais, Pesquisas Domiciliares, etc., “4” para outras fontes e “C” para combinações entre eles.

No caso dos métodos de medição, consideraram-se cinco (5) codificações: “1” para modelos de microsimulação ou similares que utilizam dados individualizados, “2” para agregações ou simulações agregadas usando informação tributaria, “3” para cálculos indiretos usando estatísticas ou qualquer outra informação, de caráter agregado, administrada por organismos públicos o privados, “C” para combinações entre eles e “N” para gastos tributários cujo custo fiscal não é medido.

31 *Muito particular do caso da Espanha.*

Anexo N° 4

Fases da microssimulação: um exemplo para o ano de 2010



Anexo N° 5**Modelo de Relatório CIAT de Medição dos Gastos Tributários.****CENTRO INTERAMERICANO DE
ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS****RELATÓRIO DE MEDIÇÃO DOS GASTOS TRIBUTARIOS**

País
Organismo(s) responsável(is)

INTRODUÇÃO

1. Caso existam, indique as disposições legais que obrigam a medição dos gastos tributários.
2. Explique o sistema tributário vigente em seu país.
3. Destaque a definição de gastos tributários utilizada no relatório.
4. Aponte o(s) sistema(s) tributário(s) de referência utilizado(s) para a identificação dos gastos tributários contidos no relatório.
5. Destaque os impostos para os quais identificaram-se gastos tributários.
6. Indique os casos nos quais enfrentou maiores problemas conceituais para determinar se uma disposição constitui ou não um gasto tributário.

PRIMEIRA PARTE

7. Destaque se o custo fiscal apresentado neste relatório é uma projeção ou trata-se de uma avaliação ex-post.
8. Aponte o(s) exercício(s) fiscal(is) para o(s) qual(is) realiza a medição dos gastos tributários.
9. Descreva a qualidade da informação tributária e o que isso significa para a medição dos gastos tributários.

10. Descreva a qualidade da informação não tributária e o que isso significa para a medição dos gastos tributários.
11. Aponte as principais limitações de acesso a informação que enfrentou no trabalho de medição dos gastos tributários, tanto dentro como fora de sua organização.
12. Destaque as boas práticas no processo de medição dos gastos tributários que se utilizam em seu país.

SEGUNDA PARTE

13. Liste os gastos tributários para os quais quantificou-se a perda de arrecadação gerada para o Estado, considerando os seguintes detalhes³²:
 - a. Categoria de tributo
 - b. Tipo de gasto tributário
 - c. Descrição da disposição
 - d. Base legal da disposição
 - e. Contexto no qual baseou-se a disposição
 - f. Vigência (Início / Fim)
 - g. Objetivo de política econômica ou social do Estado³³
 - h. Setor (função orçamentária ou atividade econômica)
 - i. Beneficiário efetivo³⁴
 - j. Área geográfica beneficiada
 - k. Indicador(es) quantitativo(s) para medir a efetividade do gasto tributário
 - l. Indicador(es) qualitativo(s) para medir a efetividade do gasto tributário
 - m. Ano fiscal ao qual corresponde a medição
 - n. Custo fiscal (Em milhões da moeda local)
 - o. PIB considerado no momento da medição
 - p. Tipo de medição (projeção ou avaliação ex-post)
 - q. Método de medição

32 *Deverá ser utilizada a codificação apresentada no Anexo N° 3 para o preenchimento do presente relatório.*

33 *Necessidade de contar com sistemas tributários mais eficientes e progressivos, melhorar os níveis de bem-estar social, promover o desenvolvimento regional ou setorial através de maiores investimentos, acumular capital humano e o cuidado do meio ambiente.*

34 *Enfermos, estudantes (de todos os níveis), os que alugam ou adquirem uma residência, dependentes, deficientes e inválidos (inclui pessoas com habilidades especiais), consumidores em geral, trabalhadores, idosos (ou que o serão no futuro), os mais desprotegidos da sociedade, menores de idade, militares, policiais ou ex-militares ou ex-policiais, desportistas, turistas, poupadores, investidores, exportadores, agricultores, pequenos empresários, empresários em geral e outros.*

-
- r. Explicação breve do método de medição
 - s. Qualidade da medição³⁵
 - t. Fontes de informação utilizadas
 - u. Descrição breve da fonte de informação
14. No caso de isenções ou exclusões, indique adicionalmente para cada gasto tributário a seguinte informação:
- a. Base imponible não gravada (Em milhões na moeda local)
 - b. Imposto deixado de ser determinado (Em milhões na moeda local)
15. No caso de deduções, indique adicionalmente para cada gasto tributário a seguinte informação:
- a. Base imponible antes da aplicação da dedução (Em milhões na moeda local)
 - b. Base imponible depois da aplicação da dedução (Em milhões na moeda local)
 - c. Imposto deixado de ser determinado (Em milhões na moeda local)
16. No caso de créditos, indique adicionalmente para cada gasto tributário a seguinte informação:
- a. Imposto determinado antes da aplicação do crédito (Em milhões na moeda local)
 - b. Imposto determinado depois da aplicação do crédito (Em milhões na moeda local)
17. No caso de alíquotas reduzidas, indique adicionalmente para cada gasto tributário a seguinte informação:
- a. Base imponible sobre a que se aplica à alíquota reduzida (Em milhões na moeda local)
 - b. Alíquota geral (em porcentagens)
 - c. Alíquota reduzida (em porcentagens)
 - d. Imposto deixado de ser determinado (Em milhões na moeda local)
18. No caso de diferimentos, indique adicionalmente para cada gasto tributário a seguinte informação:
- a. Se a medição considera somente o efeito financeiro da disposição ou o custo total.
 - b. Caso considere somente o efeito financeiro aponte os anos que se posterga a arrecadação.

35 Excelente, boa ou regular. Ver seção 5 do Capítulo 5.

TERCEIRA PARTE

19. Destaque os gastos tributários que apesar de haverem sido identificados não puderam ser medidos.
20. Caso existam, apresente estimativas adicionais do impacto dos gastos tributários por decis de receita ou despesa.
21. Aponte as medições dos gastos tributários que não visam conhecer a perda de arrecadação que suporta o Estado por sua aplicação, mas sim o ganho de arrecadação que se obteria com sua eliminação ou a magnitude dos recursos que seriam necessários para substituir por subsídios ou transferências.
22. Caso existam, apresentar os ganhos de arrecadação que geram os gastos tributários negativos.
23. Destaque os custos administrativos associados à gestão dos gastos tributários.
24. Aponte as modalidades de evasão ou elisão possibilitadas pela existência de gastos tributários, e caso as calcule, apresentar medições de seu custo fiscal.

Anexo N° 6
Gastos tributários de Impostos Gerais sobre o Consumo¹

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alíquota reduzida	Argentina	Vendas, excluindo isentos, a concepção, construção e personalizados importação permanente de jornais, revistas e publicações regulares. L. 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. g)
Alíquota reduzida	Argentina	Vendas, os locais do parágrafo (d)) do artigo 3 da lei do IVA e importação definitiva de carnes bovina, frutas, verduras e legumes frescos.L. 20.631 (t.o.) art. 28 inc. a)
Alíquota reduzida	Argentina	A renda da venda de publicidade espaço em caso de editores de jornais, revistas e periódicos, cujo volume de negócios no ano civil imediatamente anterior ao período fiscal que é inferior à \$43,2 mill
Alíquota reduzida	Argentina	Os serviços de saúde e paramédicos fornecem ou contratar as, cooperativas, mútuas instituições e sistemas de medicina que não estão isentos. L. 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. i)
Alíquota reduzida	Argentina	Serviços de transporte de passageiros (terrestres, aquáticos ou aéreos) feitas no país, com exceção de táxis e remises por rotas que não excedam 100 km (isento). 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. h)

¹ Ano 2009 para Equador, Guatemala e Uruguai e ano 2010 para os outros países.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alíquota reduzida	Argentina	Os trabalhos e obras dos edificios nos próprios ou externos destinados à habitação. Ley 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. c)
Alíquota reduzida	Argentina	Pão, bolachas, facturas de padaria ou pastelaria e cookies e biscoitos, feito exclusivamente com farinha de trigo. L. 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. a) pto. 7.
Alíquota reduzida	Argentina	Venda e importação de obra de artes.
Alíquota reduzida	Brasil	A contribuição devida pelo produtor ou importador de nafta petroquímica, incidente sobre a receita bruta decorrente da venda desse produto às centrais petroquímicas, será calculada com base na alíquota de 1% (um por cento), decorrentes de aquisição ou importação de nafta petroquímica.
Alíquota reduzida	Brasil	Coeficiente para redução das alíquotas da contribuição para importador ou produtor de biodiesel.
Alíquota reduzida	Brasil	Permanecem sujeitas ao Regime Cumulativo de pagamento da Contribuição as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.
Alíquota reduzida	Brasil	Redução a 0 (zero) da alíquota da contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de Cadeiras de Rodas.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alíquota reduzida	Brasil	Redução a 0 (zero) da alíquota da contribuição incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno e importação de papel destinado à impressão de jornais e à impressão de periódicos.
Alíquota reduzida	Brasil	Redução a 0 (zero) da alíquota da contribuição incidente na importação e sobre a receita bruta de vendas no mercado interno para produtos da agroindústria.
Alíquota reduzida	Brasil	Redução a 0 (zero) das alíquotas da contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de veículos e embarcações destinados ao transporte escolar para a educação básica na zona rural, quando adquiridos pela União, Estados, Municípios e pelo Distrito Federal.
Alíquota reduzida	Brasil	Redução a 0 (zero) das alíquotas do PIS incidentes sobre a importação e venda interna de livros em geral.
Alíquota reduzida	Brasil	Redução a zero da alíquota da contribuição incidente sobre a venda de gás natural e carvão mineral destinada à produção de energia elétrica.
Alíquota reduzida	Brasil	Redução a zero da contribuição incidente sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos químicos classificados pela lei.
Alíquota reduzida	Brasil	Redução a zero das alíquotas da contribuição incidentes sobre a venda no mercado interno ou a importação de materiais e equipamentos, partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização e conversão de embarcações e aeronaves

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alícuota reduzida	Brasil	Redução de 1,65% y 0,65% a zero das alíquotas do imposto incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD.
Alícuota reduzida	Brasil	Redução de 1,65% y 0,65% a zero das alíquotas do imposto incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PADIS.
Alícuota reduzida	Brasil	Redução de 10.2%/47.4% a 0 (zero) da alíquota da contribuição na hipótese de importação de Gás Natural Liquefeito – GNL.
Alícuota reduzida	Brasil	Redução de 7,6% o 3% a zero das alíquotas do imposto incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PADIS.
Alícuota reduzida	Brasil	Redução de 7,6% y 3% a zero das alíquotas do imposto incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD.
Alícuota reduzida	Espanha	Taxa de imposto reduzida de Janeiro a Junho de 2010: comida, água, medicamentos para uso de animais, óculos, caixas, flores, transporte de passageiros, hotéis e restaurantes, limpeza de estradas e jardins, ingressos para shows, cabeleireiro e obras de habitação. (artigo 91. Uno de Lei 37/1992 do IVA).

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alícuota reduzida	Espanha	Taxa de imposto reduzida entre Julho e Dezembro de 2010: comida, água, medicamentos para uso de animais, óculos, caixas, flores, transporte de passageiros, hotéis e restaurantes, limpeza de estradas e jardins, ingressos para shows, cabeleireiro e obras de habitação. (artigo 91. Uno de Lei 37/1992 do IVA).
Alícuota reduzida	Espanha	Taxa de imposto reduzida de 4%: pão, farinha, queijo, frutas, legumes, livros, jornais, revistas, medicamentos e habitação de promoção pública (veja o texto completo em 91. o artigo da Lei 37/1992 do IVA)
Alícuota reduzida	México	Alimento
Alícuota reduzida	México	Livros, jornais e revistas
Alícuota reduzida	México	Medicamentos
Alícuota reduzida	México	outros produtos
Alícuota reduzida	México	Regime das maquiladoras
Alícuota reduzida	México	Serviço ou fornecimento de água potável para uso doméstico

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alícuota reduzida	México	Serviços de hospitalidade relacionados aos estrangeiros para congressos, convenções, exposições ou feiras
Alícuota reduzida	México	Taxa de 11% no resto das fronteiras
Alícuota reduzida	México	Taxa de 11% na região fronteira de Baja Califórnia
Alícuota reduzida	México	Taxa de 11% na região fronteira de Baja Califórnia
Alícuota reduzida	México	Taxa de 11% na região fronteira Quintana Roo
Alícuota reduzida	Peru	Taxa de 0% no ISC para veículos usados que foram recuperados ou reparado no CETICOS.
Alícuota reduzida	Uruguai	A partir de 01 de julho de 2007 os serviços de saúde tornou-se tributável do IVA a ser a taxa mínima (D Literal Título 10, Seção 18 a 1996) até essa data estavam isentos.
Alícuota reduzida	Uruguai	Diferença de taxas em serviços de hotelaria prestados aos uruguaios na alta temporada.
Alícuota reduzida	Uruguai	Até 30/06/2007, transporte de passageiros foi tributado à taxa mínima (Lei 17.651 em 06/04/2003), que cria um sistema de crédito para a REDE de IVA.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alíquota reduzida	Uruguai	Lei 17.934 (Decreto 537/005) estabelece uma redução de nove pontos na taxa de IVA aplicáveis às operações de serviços incluindo os gastronômico, locação de veículos sem motorista, a concessão de serviços de corretagem de imóveis, quando essas operações são pagas com cartões de crédito.
Alíquota reduzida	Uruguai	Cessão de esforços de energia eléctrica UTE aos governos municipais é tributado à taxa mínima, longe do regime geral aplicado à energia que é tributada à taxa básica (Lit (f), artigo 18, título 10, 1996)
Alíquota reduzida	Uruguai	Bens além da norma a ser tributados à taxa básica são detalhados principalmente no TO 1996 - Título - 10 Art 18. Inclua alimentos (pão, carne, peixe e miudezas, óleos comestíveis, arroz, farinha de cereais e seus produtos de moagem, massas e macarrão, sal para uos doméstica, açúcar, ervas, café, chá, sabão, gorduras comestíveis)
Alíquota reduzida	Uruguai	Bens além da norma a ser tributados à taxa básica são detalhados principalmente no TO 1996 - Título - 10 Art 18. Inclui drogas (e certas especialidades médicas), serviços de saúde, habitação, etc.
Alíquota reduzida	Uruguai	Bens além da norma a ser tributados à taxa básica são detalhados principalmente no TO 1996 - Título - 10 Art 18. Inclui serviços de hospedagem.
Crédito	Brasil	Regime especial de crédito presumido da contribuição pelas empresas que procedam à industrialização ou à importação de medicamentos.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Chile	O artigo 21 da D.L. No. 910 de 1975 estabelece que as empresas de construção têm direito a deduzir o valor da sua estimativa de pagamentos mensais exigidos da Lei de Imposto de Renda, o débito do IVA 0,65 a ser determinado na venda de bens tangíveis propriedade para habitação construído por eles e os contratos de construção em geral que não seja para a administração de tais bens. Esta lei foi alterada em 2008 e começou a aplicar para as casas construídas a partir de Julho de 2009 a limitar esse benefício a imóveis cujo valor não exceda a 4.500 UF eo montante total da franquia não pode exceder 225 UF.
Crédito	Chile	Lei n° 20.255 introduziu várias alterações ao artigo 23 do DL N° 3.500, de 1980, estabelecendo-se no último parágrafo do princípio jurídico que a AFP terão direito a um crédito contra o primeiro ato Categoria Tributário pelo valor do Imposto de Renda Adicionado suporte para serviços de outsourcing que o contrato sob as regras do decreto-lei.
Crédito	Peru	Amazônia - Crédito Tributário Especial
Crédito	Uruguai	Desde a entrada em vigor do 17.651 Act 2006-6-4 passageiros serviço deixa de ser desmarcada e passa a tributação à taxa mínima.
Crédito	Uruguai	O contribuinte agrícola que líquida IRA, pode deduzir o pagamento de impostos de IMEBA, deduções que tinha sido feito durante o ano e o IVA incluído no efectuados contratos (Art. 12 título 10 para 1996).
Devolução ou reembolso	Argentina	Devolução parcial do IVA sobre as compras com cartões de débito e de crédito

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Devolução ou reembolso	Equador	Compra local ou importação de bens ou a demanda de serviços pela Previdência Guayaquil, o IESS, Fe y Alegría, Guayas Transit Commission, SOLCA, Cruz Vermelha equatoriana, ea fundação Oswaldo Looor (devolução ao beneficiário)
Devolução ou reembolso	Equador	Vendas de veículos ortopédicos, para pessoas com deficiência, equipamentos médicos especiais, matérias-primas para órteses e próteses (devolução ao beneficiário).
Devolução ou reembolso	Peru	Atividades relacionadas à exploração - compras domésticas
Devolução ou reembolso	Peru	Reembolso do IVA sobre as compras por Missões Diplomáticas, Consulares e Organizações Internacionais.
Devolução ou reembolso	Peru	Documentos Cancelatorios- Pagamento de serviços prestados por Corpac e Enapu a entidades privadas na recepção de doações.
Devolução ou reembolso	Peru	Documentos Cancelatorios - deficientes e a Brigada Geral de Incêndio
Devolução ou reembolso	Peru	Documentos Cancelatorios – Municipalidades Lei 28938
Devolução ou reembolso	Peru	Doações estrangeiras - Cooperação Técnica Internacional
Devolução ou reembolso	Peru	Mineração - retorno aos detentores de mineração - fase de exploração

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Devolução ou reembolso	Peru	Reembolso tributário
Devolução ou reembolso	Peru	Reembolso tributário - Lei de democratização do livro
Devolução ou reembolso	Uruguai	Artigo 70 ° do Título 10 a 1996, que acordou um empréstimo para outras agências estatais de Valor Adicionado os contribuintes de tributos no montante desse imposto incluído na compra de bens e serviços necessários para a execução dos projectos financiados por agências internacionais e do valor financiado por eles.
Diferimento	Chile	O artigo 64 inciso sétimo, autoriza a Receita Federal para autorizar o pagamento do IVA, que é devido na primeira venda no país de veículos para a capacidade de transporte de passageiros de mais de 15 lugares incluindo o motorista, em prestações mensais iguais , trimestral ou semi, mas dentro de um prazo máximo de 60 meses a contar da data de emissão da factura.
Diferimento	Equador	Os contribuintes do IVA devem declarar imposto sobre operações realizadas mensalmente no prazo de um mês de realizada, exceto aquelas para as quais concedeu prazo de um mês ou mais para o pagamento, caso em que poderá apresentar a declaração nos meses subseqüentes feita, na forma e prazos estabelecidos na regulamentação.
Diferimento	Peru	Regime Geral e Setorial de recuperação rápida

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Argentina	Os serviços prestados pela assistência social regida pela Lei n ° 23.660, de instituições, organizações e associações contemplados nas alíneas f), g) m) do artigo 20 da, Lei do Imposto de Renda de texto, encomendado em 1986 e sua modificações, as instituições políticas, sem fins lucrativos, legalmente reconhecidas, e por colégios e conselhos profissionais, como esses serviços estão directamente relacionados com suas finalidades específicas. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. h) pt. 6
Isenção ou exclusão	Argentina	Leite líquido ou em pó integral ou leite desnatado, sem aditivos, quando o comprador é um consumidor, o governo nacional, províncias, municípios ou a Cidade Autônoma de Buenos Aires ou corpos de seus escritórios, cantinas escolares e universitárias, trabalho social ou entidades incluídas na alíneas e), f), g) e m) do art. 20 da lei de imposto de renda, texto encomendado em 1997 e suas alterações. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. f)
Isenção ou exclusão	Argentina	Os medicamentos para uso humano, no caso de revenda pelas farmácias, e outros estabelecimentos aprovados pelo órgão competente, em ambas as especialidades têm tributado o imposto sobre a venda feita pela primeira vez no país pelo fabricante, importador ou pelo respectivo inquilinos no caso de fabricação sob encomenda. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. f)
Isenção ou exclusão	Argentina	Livros, panfletos e impressos e venda ao público de jornais, revistas e periódicos, exceto quando feitas por indivíduos cuja atividade é a indústria editorial. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. a)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Argentina	Os shows de caráter teatral abrangidos pela Lei 24.800 ea consideração necessária para admissão a concertos e recitais musicais quando é apenas para acesso ao evento. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. h) pt. 10
Isenção ou exclusão	Argentina	A os chows e encontros desportivos, a renda constitui a contrapartida necessária para o acesso a esses shows. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. h) pt. 11
Isenção ou exclusão	Argentina	Juros sobre empréstimos para construção, compra ou melhoria de habitações para uso doméstico. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. h) pt. 16 App. 8
Isenção ou exclusão	Argentina	Juros sobre empréstimos, bancos e financeiras quando o segurado é o Estado Nacional, as Províncias, Municípios ou Cidade Autônoma de Buenos Aires. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. h) pt. 16 App. 9
Isenção ou exclusão	Argentina	Os serviços de intermediação prestados por agentes de loteria, prode e outros jogos de azar operado pelo Tesouro Nacional, as instituições provinciais e municipais ou pertencentes a eles, após sua participação na venda de bilhetes e coisas do gênero direito de acordar intervir em tais jogos. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. h) pt. 15

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Argentina	Os serviços prestados por instituições educacionais privadas incorporadas nos currículos oficiais relativos ao ensino de todos os níveis. Inclui aulas particulares ensinado fora das instituições de ensino sobre matéria incluída no currículo oficial em viveiros e jardins materno-infantis e serviços de ensino para pessoas com deficiência em reconhecidas escolas privadas. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. h) pts. 3 e 4
Isenção ou exclusão	Argentina	Promoção industrial. 2054/92, o Decreto 804/96, 1553/98 e 2009/04: Isenção de Impostos e compras a crédito
Isenção ou exclusão	Argentina	Serviços de saúde, prestadores de serviços médicos e paramédicos ser pago para o trabalho social. Lei 20 631 (t.o. 1997) Artigo 7 ° inc. h) pt. 7
Isenção ou exclusão	Brasil	As vendas de máquinas, equipamentos e outros bens, no mercado interno, quando adquiridos diretamente pelos beneficiários do REPORTE e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias. Após 5 anos ocorrência fato gerador converte-se em isenção.
Isenção ou exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Associação civil, filantrópica y recreativa
Isenção ou exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Científica
Isenção ou exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Cultural

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Instituições de assistência social.
Isenção ou exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Instituições de educação
Isenção ou exclusão	Brasil	Isenção da contribuição à instituição privada de ensino superior, com ou sem fins lucrativo, que aderir ao PROUNI.
Isenção ou exclusão	Brasil	Isenção da contribuição incidente na importação de troféus, medalhas, placas, estatuetas, distintivos, flâmulas, bandeiras e outros objetos comemorativos recebidos em evento cultural, científico ou esportivo oficial realizado no exterior ou para serem distribuídos gratuitamente como premiação em evento esportivo realizado no País.
Isenção ou exclusão	Brasil	Isenção da contribuição incidente nas importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, e suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, importados por instituições científicas e tecnológicas e por cientistas e pesquisadores.
Isenção ou exclusão	Brasil	Previdência privada fechada
Isenção ou exclusão	Brasil	Suspensão da contribuição na venda ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, quando os referidos bens forem adquiridos por Estaleiro Naval Brasileiro, no caso de aquisição ou importação de bens de capital relacionados em regulamento destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado para utilização nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Chile	O Artigo 16 ° letra e) da Lei de IVA exclui da tributação ad valorem de dicas recarregado nos preços de bens e serviços prestados nas seguintes estabelecimentos: hotéis, pensões, albergues, pensões, restaurantes, clubes sociais, as fontes chá, refrigerantes e café lounges, bares, tabernas, bares, discotecas, cabarets, discotecas, drive-in, e outras empresas semelhantes.
Isenção ou exclusão	Chile	O D.L. 1244 n ° 1975, artigo 4 °, isenta de impostos contidos nos Títulos II e III da Lei de IVA para as vendas feitas por vendedores tiver domicílio ou residência no departamento da Ilha de Páscoa, e recair sobre bens situados nesse departamento, bem como isenção de impostos de taxa de serviço, em seguida - depois de impostos - para serviços prestados por pessoas domiciliadas ou residentes nesse departamento.
Isenção ou exclusão	Chile	O n. ° 1 do ponto E do artigo 12 da Lei do IVA prevê uma isenção para os rendimentos recebidos de ingressos para shows e encontro o seguinte: a) teatro, artística, científica ou cultural, música, poesia, dança e música, que a qualidade cultural e artística são patrocinados pelo Ministério da Educação; b) desportivo c) Aqueles que defendem beneficiar plena e exclusiva do Corpo de Bombeiros, Cruz Vermelha do Chile, o Comitê Nacional jardins infantis e natal, Fundação Graciela Letelier Ibanez (CEMA CHILE) e instituições de caridade com personalidade jurídica, a isenção se aplica somente a um máximo de 12 funções por ano, d) Circus apresentados por empresas ou conjuntos integrados exclusivamente por artistas nacionais.
Isenção ou exclusão	Chile	O N ° 10 da letra (E) do artigo 12 da lei em matéria de IVA fornece uma isenção para o interesse de operações e instrumentos financeiros e créditos de qualquer tipo. No entanto, não são abrangidos por esta isenção, tal como referido no ponto 1 do artigo 15 da lei do IVA, interesses, ajustes e custo de vendas de financiamento (incluindo juros de mora) a execução de operações, eles se tornam executórios ou ser percebidos avanço no período tributário.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Chile	O N ° 11 da letra (E) do artigo 12 da lei em matéria de IVA fornece uma isenção para a locação de bens imóveis. (Por outro lado, a letra g) do artigo 8 da lei em matéria de IVA fornece como atravancada locação de bens imóveis, quando eles estão mobilados, ou então tem instalações ou máquinas que permitem o exercício de uma actividade industrial ou comercial. Sem prejuízo, artigo 17 da lei em matéria de IVA prevê neste caso uma redução tributável equivalente a 11% de avaliação, com o objectivo de replicar a isenção para a parte do contrato de locação associável à propriedade.
Isenção ou exclusão	Chile	N ° 15 da letra (E) do artigo 12 da lei em matéria de IVA fornece uma isenção para outros prémios de seguro de vida reajustável..
Isenção ou exclusão	Chile	N. ° 2 do artigo 2 da lei IVA define como fato tributados em serviços, os quais são fornecidos no N ° 3 e 4 do artigo 20 da lei sobre o rendimento tributável (DL 824) e envolvendo ação ou disposição por uma única pessoa realizada para outra e que recebe uma remuneração. Por exclusão, esta norma estabelece como fato não tributados os serviços que não são abrangidos pela referência anterior, no qual é entendido um conjunto de serviços que não afetam o IVA, como estudos ou serviços de consultoria, limpeza, segurança, entre outros. A definição dos serviços relacionados, descrito na seção anterior, também exclui a relação de reivindicação de remuneração com serviços agrícolas prestados pelos agricultores.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Chile	N.º 3 do artigo 13 da lei em matéria de IVA (DL. 825, em imposto sobre vendas e serviços) fornece uma isenção sobre receitas para empresas de transporte marítimo, aéreo, ferroviário e urbana, interurbana, interprovincial e rural, mobilização, no caso em que eles vêm para o transporte de passageiros. Além disso, a letra (E) de N.º 2 do artigo 12.º da mesma lei, concede uma isenção específica sobre os bilhetes aéreos internacionais.
Isenção ou exclusão	Chile	N.º 4 da letra (E) do artigo 12 da lei em matéria de IVA fornece uma isenção para os prémios de seguro que cobre danos causados por terremotos ou incêndios que têm a sua origem em um terremoto. N.º 5 da letra (E) do artigo 12 da lei em matéria de IVA prevê uma isenção para os prémios de seguro contratado pelo Federação de ar do Chile, clubes de ar e companhias de navegação aérea comercial chileno. Os prémios de seguro para cobrir os riscos de cascos de navios e o transporte de mercadorias e prémios de resseguro também estão isentas de IVA.
Isenção ou exclusão	Chile	O N.º 4 do artigo 13 da Lei do IVA estabelece uma isenção para os estabelecimentos de educação, a qual se limita unicamente aos rendimentos provenientes de sua atividade docente.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Chile	<p>N ° 5 do artigo 13 da lei em matéria de IVA fornece uma isenção em hospitais dependentes para o Estado ou as universidades reconhecidas por este último para o rendimento que recebem em sua volta. Por sua vez, N ° 6 do artigo 13 da lei em matéria de IVA fornece uma isenção para serviços prestados a terceiros pelo serviço de Segurança Social, o serviço nacional de funcionários médicos e o serviço nacional de saúde, todos eles atualmente são agrupados em Fonasa. N ° 7 do mesmo artigo faz isenção ampla para pessoas singulares ou colectivas substituir as instituições anteriores e, por força do artigo 21 da lei 18.933, significa que eles são ISAPRES. Se ISAPRES, beneficiários da isenção, efectuados desempenho por terceiros no âmbito de um acordo, a isenção também favorece a esses terceiros, mas apenas até a pauta de Fonasa em que eles são registrados.</p>

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Chile	<p>O No.1 da letra (b) do artigo 12 do Decreto-Lei n. ° 825, isentos do IVA às importações para a máquina de guerra, armas, itens ou peças para o fabrico ou efeitos, munições e outro matériel, realizado pelo Ministério da defesa nacional ou por instituições e empresas que realizam funções relacionadas a defesa nacional, aplicação da lei ou do ordem pública. Assim mesmo, se exime de IVA às partes ou peças nacionais ou nacionalizadas utilizadas na fabricação ou armadura dos bens já mencionados, em seu rendimento ou reingresso desde as Zonas Francas ao resto do país. Por outro lado, o artigo 101 da lei n. ° 18.948, lei orgânica constitucional das forças armadas, em fevereiro de 1990, isentos de quaisquer impostos, portanto também IVA, “atos, contratos ou convenções relacionadas com a aquisição, a administração e a eliminação das mercadorias ou serviços correspondentes a rotação de fundos para o abastecimento das forças armadas” com o qual está isento de IVA ambos importações como a compra de bens e serviços nacionais efectuados com esses fundos. Artigo 19 do decreto-lei no 1975 1.244 isentas valor agregadas (IVA) imposto sobre vendas e serviços de fornecimento de fábricas e depósitos de manutenção do exército (FAMAE) e estaleiro e Asmar (ASMAR) para o Ministério da defesa nacional ou para as instituições e outras subsidiárias da Secretaria de Estado. Da mesma forma, a Empresa Nacional de Aeronáutica (ENAER) através da sua lei orgânica ser congratula-se com esta mesma franquia (N°18.297 Act de 1984).</p>

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Chile	Nos termos indicados no N.º 7 do artigo 13 da Lei do IVA, já referido, são isentos de IVA todos os rendimentos recebidos pelas Instituições de Saúde Preventiva (ISAPRES), com um teto de 7% a contribuição legal saúde e aplicada ao teto salarial tributável de 60 UF, o equivalente a 4,2 UF. Ou seja, toda a renda adicional obtida por esse montante pelas ISAPRES é tributado com IVA. No entanto, incentivado pela isenção, essas receitas devem recompensar os benefícios de desempenho e saúde para os estabelecidos por lei (Lei 18,469) e dado aos membros que, por sua vez estão listados em um sistema de pensões.
Isenção ou exclusão	Chile	A revenda de imóveis novos é isento de IVA, para não cumprir os requisitos do artigo 2º da Lei de Imposto sobre Vendas e Serviços a ser considerado uma venda.
Isenção ou exclusão	Chile	Esta distinção é feita em serviços, de acordo com a matriz de insumo-produto (MIP), que fez separado de serviços às empresas (que se refere aos serviços profissionais prestados a pessoas físicas eo setor público). No entanto, a base jurídica é a mesma descrita na seção anterior.
Isenção ou exclusão	Equador	Além das previstas nos números 4 e 5 do artigo 55 da Lei de Tributação Interno terá alíquota zero do Imposto sobre o Valor Adicionado transferências e as importações de bens agrícolas contidas no Anexo 1 este decreto. Eles também terão alíquota zero de Valor Adicionado transferências fiscais e importações de matérias-primas e insumos utilizados para produzir fertilizantes, inseticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, óleo agrícolas usados contra negros cigatoka, pesticidas e produtos veterinários, de acordo com a lista consistindo no anexo 2 do presente decreto.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Equador	Óleos comestíveis, exceto o azeite, farinha de aveia amido de milho e farinha para consumo humano, o atum enlatado nacional, cavala, sardinha e truta, pão e macarrão, sal, manteiga e margarina.
Isenção ou exclusão	Equador	Aviões, aviões e helicópteros de carga e de passageiros comerciais, transportes e serviços.
Isenção ou Exclusão	Equador	Adquirir os ativos das instituições do Estado e empresas públicas recebem rendimentos isentos de imposto de renda.
Isenção ou exclusão	Equador	Bens e serviços adquiridos pelos idosos (devolução ao beneficiário)
Isenção ou exclusão	Equador	Doações para entidades do setor público e as instituições e associações privadas, instituições de caridade, cultura, educação, pesquisa, saúde e esportes, legalmente constituída
Isenção ou exclusão	Equador	Pedágio cobrados pelo uso de estradas e pontes
Isenção ou exclusão	Equador	Energia elétrica
Isenção ou exclusão	Equador	Shows públicos
Isenção ou exclusão	Equador	Impressão de livros

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Equador	Lâmpadas fluorescentes
Isenção ou Exclusão	Equador	Leite in natura, pasteurizado, homogeneizado ou produzidos localmente queijo em pó e iogurte. Fórmula infantil, proteína infantil;
Isenção ou exclusão	Equador	Seguro e resseguro de saúde e de vida individual, grupo, acidentes médicos e pessoal de terra e acidente de trânsito obrigatório.
Isenção ou exclusão	Equador	Sistemas de loteria Guayaquil placa de caridade e Fe y Alegría
Isenção ou Exclusão	Equador	Os turistas estrangeiros, terá direito à restituição do IVA, desde que cada nota fiscal não inferior a US \$50 dos Estados Unidos vale US\$ 50, 00.
Isenção ou Exclusão	Equador	Remédios e medicamentos para uso humano, de acordo com as listas que o decreto estabelecerá anualmente o Presidente da República, bem como as matérias-primas e insumos importados ou adquiridos no mercado interno para produzi-los.
Isenção ou Exclusão	Equador	Papel sulfite, Jornal, jornais, revistas, livros e materiais complementares que é comercializada em conjunto com livros

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Equador	Produtos alimentares de origem agrícola, aves, animais, apicultura, cunícola, bioacuáticos, floresta, estado natural e carne de salsicha; e pesca permanecem em seu estado natural, ou seja, aqueles que não tenham sido objecto de desenvolvimento, processo ou tratamento que envolve a alteração da sua natureza. Única refrigeração, resfriamento ou congelamento preservá-los, o pilado, o Museu, a moagem, extração por meios mecânicos ou químicos para a produção de óleo comestível, o faenamieto, o corte e a embalagem não são considerados processamento;
Isenção ou exclusão	Equador	Certificadas sementes, bulbos, plantas, cortes e raízes ao vivo. Farinha de peixe e alimentar equilibrado, alimentos preparados com adição de melação ou açúcar e outras preparações que são utilizadas como alimento para animais que levantar para consumo humano. Fertilizantes, inseticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, agrícola óleo usado contra a sigatoka negra, antiparasitics e produtos veterinários, bem como as matérias-primas e insumos, importados ou adquiridos no mercado interno, para a sua produção, de acordo com as listas que o decreto estabelece o Presidente da República.
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços administrativos fornecidos pelo Estado e sector público entidades assim que ele deve pagar um preço ou uma taxa, como os serviços prestados pelo registo Civil, licenças, registos, licenças e outros
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços de fumigação Aero
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços de aluguer ou locação de edifícios destinados, exclusivamente, para habitação, nas condições estabelecidas no Regulamento

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços de educação em todos os níveis
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços de cuidados infantis e lar de idosos
Isenção ou exclusão	Equador	Manutenção de refrigeração, resfriamento e congelamento preservam bens alimentares
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços de saúde, incluindo os de medicina pré-paga e serviços de fabricação de drogas
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços de transportes terrestres e aquáticos nacionais de passageiros e carga, bem como transporte de carga internacional e transporte de cargas de e para a província de Galápagos. Ele também inclui o transporte de petróleo e dutos de gás natural
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços financeiros e valores mobiliários prestados por entidades legalmente autorizadas a prestar o mesmo
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços funerários
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços prestados para as instituições do Estado e as empresas públicas isentas os rendimentos de imposto de renda.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços prestados pessoalmente pelos artesãos
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços prestados por clubes sociais, associações profissionais, câmaras de produção, sindicatos e afins, que cobram seus membros honorários, taxas ou avaliações.
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços públicos de eletricidade, água potável, esgotos e coleta de lixo
Isenção ou exclusão	Equador	Serviços religiosos
Isenção ou exclusão	Equador	Trator de pneu até 200 hp, incluindo canguru e usado no cultivo de arroz, arados, grades, Sulco e açudes, colheitadeiras, plantadeiras, cortadores de grama, pulverizadores portáteis, sprinklers e equipamentos de irrigação por aspersão e outros itens agrícolas e peças a serem estabelecidos pelo Presidente da República por decreto.
Isenção ou exclusão	Equador	Transferência de títulos
Isenção ou Exclusão	Equador	Veículos híbridos.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Espanha	Estão isentos do IVA, para efeitos de cálculo, postal, saúde de previdência privada, social, serviços educativos de carácter privado, a atribuição de pessoal de instituições religiosas, instituições de caridade e serviços políticos paritidos, desportivas, culturais, financeiros, profissionais (artistas, músicos,...) (são não fiscais das despesas em seguradoras de Espanha, habitação locações, transmissões de terras rurais, as entregas subsequentes de construções, lotarias, apostas e jogos.) (artigo 20 da Lei 37/1992 do IVA)
Isenção ou exclusão	Guatemala	As casas com um máximo de 60 metros quadrados de construção, bem como parcelas atendidas com serviços básicos e área máxima de 120 metros quadrados.
Isenção ou exclusão	Guatemala	Com relação à taxa de inscrição, propinas, taxas de exame e transporte terrestre fornecidos aos alunos, nem sempre isso é fornecido por terceiros
Isenção ou exclusão	Guatemala	Isenção de IVA para as universidades legalmente autorizadas
Isenção ou exclusão	Guatemala	Isenção de IVA para o sector cooperativo com os seus parceiros
Isenção ou exclusão	Guatemala	Isenção de IVA para as transferências de titularidade de imóveis, legados e doações de propriedades sobre a morte.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Guatemala	Isenção de IVA para as transferências de titularidade de imóveis, por herança legados e doações por morte.
Isenção ou exclusão	Guatemala	Inclui o Comitê Olímpico da Guatemala, Autônoma Sports Confederação da Guatemala e da Guatemala Instituto da Segurança Social
Isenção ou exclusão	Guatemala	Compras feitas por funcionários e empregados no exterior e as missões diplomáticas e organizações internacionais estão isentas do pagamento do IVA
Isenção ou exclusão	Guatemala	Importações de produtos fabricados em cooperativas, federações e Confederações; entidades ou pessoas individuais ou colectivas; funcionários e agentes da Guatemala diplomáticas e consulares; missões diplomáticas e agências internacionais. Eles também incluem federações e Confederações de cooperativas, funcionários e empregados no exterior e as missões diplomáticas e organizações internacionais
Isenção ou exclusão	Guatemala	Os juros a receber são isentas de IVA. Desde que eles devem ser negociados por meio de uma bolsa devidamente autorizados e registados em conformidade com a legislação em vigor
Isenção ou exclusão	Guatemala	Os serviços prestados por associações, fundações e instituições de ensino, assistência social ou de serviço social e religiosa. Contribuições e doações de associações, fundações e instituições, a assistência de serviços educacionais, culturais ou sociais e religiosas. Pagamentos para o direito de se tornar um membro e as taxas periódicas às associações ou instituições sociais, sindicatos, associações culturais, científicas, educacionais e esportivas, bem como profissionais e partidos políticos.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Guatemala	Após o término do trust e quando retornar os bens sujeitos à administração pelo administrador para o cedente não pagar o IVA sobre a transferência da propriedade de tais bens
Isenção ou exclusão	Guatemala	Venda de Medicamentos Genéricos de origen naturais inentos de IVA
Isenção ou exclusão	Guatemala	Vendas no varejo no mercado cantonal ou municipal, sob Q. 100,00 não pagam IVA. Inclui as vendas de carne, peixe, marisco, frutas e legumes, cereais, leguminosas e grãos para os consumidores finais.
Isenção ou exclusão	México	Disposição dos estabelecimentos comerciais
Isenção ou exclusão	México	Shows públicos
Isenção ou exclusão	México	Inclui as vendas de aluguel, e juros de hipotecas de casa.
Isenção ou exclusão	México	Serviço de transporte público terrestre de pessoas
Isenção ou exclusão	México	Serviços de educação
Isenção ou exclusão	México	Serviços médicos

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou exclusão	Peru	Atividades relacionadas com a exploração - importações
Isenção ou exclusão	Peru	Apêndice I: Insumos Agrícolas
Isenção ou exclusão	Peru	Apêndice I: Primeira venda de bens cujo valor não exceda a 35 ITU
Isenção ou exclusão	Peru	Apêndice I: Produtos Agrícolas
Isenção ou exclusão	Peru	Apêndice II: os premios de seguro da vida
Isenção ou exclusão	Peru	Apêndice II: Os rendimentos auferidos pelo Fundo MIVIVIENDA para operações de crédito com instituições bancárias e financeiras
Isenção ou exclusão	Peru	Apêndice II: Transporte público de passageiros no interior do país, exceto para o transporte aéreo.
Isenção ou exclusão	Peru	Apêndice II: Serviços de crédito pelos bancos
Isenção ou Exclusão	Peru	Apêndice II: Serviços de crédito pela União de crédito municipal caixas
Isenção ou exclusão	Peru	Apêndice II: Serviços de crédito pelas cooperativas de crédito rural caixas

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Peru	Aêndice II: Serviços de crédito efetuado por EDPYMES
Isenção ou Exclusão	Peru	Apêndice II: Serviços de crédito realizadas por financeiras
Isenção ou Exclusão	Peru	Doações para organizações religiosas e de assistência social
Isenção ou Exclusão	Peru	Isenção do IVA na Amazônia
Exención o exclusión	Peru	IGV: Imposto de sobreposição de vendas de produtos agrícolas do Anexo I da Lei em matéria de IVA e uma lei sobre Amazônia
Isenção ou Exclusão	Peru	Importação de medicamentos contra o câncer, HIV e diabetes
Isenção ou Exclusão	Peru	Importação de amostras médicas
Isenção ou Exclusão	Peru	Importação e prestação de serviços pelas Instituições Públicas ou Privadas Educacional
Isenção ou Exclusão	Peru	Importação e venda de livros e produtos editoriais - Democratização na Lei Livro

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Peru	Importações para a Amazônia
Isenção ou Exclusão	Peru	Incentivo de migração
Isenção ou Exclusão	Peru	A construção e reparação das unidades das forças navais para executar os serviços industriais da Marinha.
Isenção ou Exclusão	Peru	A importação ou a venda de óleo diesel ou residual para a geração de empresas de electricidade e distribuição
Isenção ou Exclusão	Peru	A transferência, importação e prestação de serviços realizadas por culturais ou desportivos instituições
Isenção ou Exclusão	Peru	Os pagos por contratos de licenciamento apropriado em Hidrocarbonetos
Isenção ou Exclusão	Peru	Jogos de azar e jogos de azar, como loterias, bingos, sorteios, loterias e eventos de corridas de cavalos.
Isenção ou Exclusão	Peru	Os serviços da AFP e seguro para os trabalhadores pertencentes a SPFP
Isenção ou Exclusão	Peru	Sobreposição Regime de isenção a partir do Utilities e as condições da Amazônia.
Isenção ou Exclusão	Peru	Venda de combustíveis pelas empresas petrolíferas para os comerciantes ou usuários finais localizados na Amazônia.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Atividades diversas
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Alimentos
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Educação
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Saude
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Serviços
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Transporte
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Vivenda
Isenção ou Exclusão	Uruguai	O artigo 20 do título 10 de 1996 prevê a isenção de IVA para as vendas realizadas pelos contribuintes no regime imposto único.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	O TO 1996, Título 10, Seção 1 D Lit (Lit TO E acima) do artigo 19 prevê a isenção de IVA sobre a eliminação de máquinas agrícolas e acessórios.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Uruguai	No Título 3 e 220/98 Decreto - set artigo 82 da isenção concedida pela Lei 13.640 sobre as atividades do Comitê Honorário para o Gestor do Fundo de Erradicação da Habitação insalubres (MEVIR) e os proprietários ou inquilinos de habitação construída baixo deste regime.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	No exercício da opção dada por literal N do N.º 1 do artigo 19 do Título 10 do texto alterado de 1996, dezembro 332/007 oferece isenção de aves de capoeira de 11 de Setembro de 2007 e até 31 dezembro daquele ano. Este tratamento tributário foi estendido até o presente.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Esta é uma isenção geral prevista no artigo 69 da Constituição da República (TO 1996 Título. 3 Capítulo 1 Art. 1) e se estende a todas as instituições culturais e educacionais.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Esta isenção estava em vigor até 30 de junho de 2007, e estabelecido no parágrafo D do artigo 20, Título 10, DE 1996. Do Estado de Direito é eliminado 18.083 isenção e as vendas vão ser tributados, mas estabelece um regime simplificado para a liquidação por um valor fixo por mês por empresa.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Esta isenção aplica-se quando necessário, no Poder Executivo, que está autorizado a incluir esta bem entre tributado à taxa mínima (TO 1996 - Título 10 - Artigo 19 - Número 1 - Literal L).
Exención o exclusión	Uruguai	Estão isentos de IVA alienações de jornais, periódicos, revistas e brochuras. Número 1 - TO 1996 - Título 10 - Artigo 19- N 1-Literal: H

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Isenção do IVA sobre as importações de máquinas e equipamentos. Inclui isenções sobre máquinas e equipamentos importados para projectos declarados de interesse nacional (artigo 22 do título 10 do texto alterado (TO) 1996), bem como as importações de máquinas para a indústria florestal.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Isenção do IVA para os seguradores de carga prémio de seguro de invalidez e morte para os AFAPs
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Isenção do IVA sobre a Comissão percebida pelas AFAPs pela administração dos fundos da previdência.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	A lei de criação da Administração Nacional de Correios como Serviço Descentralizado Comercial do Estado outorgou a isenção de toda classe de tributos nacionais, excepto as contribuições à previdência isto se recolhe no T.Ou 1996 Título 3 Cáp. 3 art. 53º
Isenção ou Exclusão	Uruguai	A norma vigente até o 30 de junho de 2007 estabelecia a insenção do IVA ao fornecimento de água sem restrições; a partir da entrada em vigencia do NST (TO 1996 - Título 10, Art.19, Num.1 Literais I, Ou e P) o fornecimento de água que exceda os limites estabelecidos pelo Poder Executivo, passa a estar gravado à taxa básica.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	As enajenaciones de carne ovina estarão exoneradas de IVA, a insenção regerá quando o disponha o Poder Executivo e por períodos não maiores a noventa dias na cada oportunidade. A partir da vigencia do NST elimina-se a limitação temporária da mesma. Norma: TO 1996 - Título 10 - Artigo 19 - Numeral 1 - Literal J (L em TO anteri

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Os serviços de arrendamentos de inmuebles encontram-se exonerados de IVA segundo o estabelecido no TO 1996 Título 10 - Artigo 19 - Numeral 2 - Literal C
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Os serviços prestados por hotéis fora de alta temporada estão exonerados de IVA segundo o estabelecido no TO 1996 Tít. 10 Artigo 19 Numeral 2 Literal L.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Norma: Título 3 Cáp. 10 Art. 72 a 78. Esta é uma exoneração genérica que recae sobre as oficinas gráficas, empresas editoriais e livrarias, na parte de seu giro relativa à impressão e venda de livros, folhetos e revistas de carácter literário, cientista, artístico, docente e material educativo. O alcance da exoneração é para os impostos que gravem suas capitais, vendas, entradas, actos, serviços e negócios com exclusão dos impostos à renda.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Encontram-se exoneradas de IVA as enajenaciones de combustíveis derivados do petróleo (Norma: TO 1996 - Título 10 - Artigo 19 - Numeral 1 - Literal E). Pela lei 17.615 de dezembro de 2002 as enajenaciones de gasolinas ficam gravadas à taxa mínima; e a partir do 1 de maio de 2007 estão-no à taxa básica.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Encontram-se exoneradas de Iva as retribuições percebidas pelos agentes e corretores da Direcção de Loterías e Quinielas. Norma: TO 1996 - Título 10 - Artigo 19 - Numeral 2 - Literal
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Encontram-se exoneradas as enajenaciones de certos tipos de leite. Norma: TO 1996 - Título 10 - Artigo 19 - Numeral 1 - Literal F (H em TO anterior à vigência da lei 18083).

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Encontram-se exonerados os interesses sobre empréstimos para moradia. Esta exoneração esta contemplada no TO 1996 - Título 10 - Artigo 19 - Numeral 2 - Literal E.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Se exonera de IVA às comissões derivadas da intervenção em compra-a-venda de valores públicos. Norma: TO 1996 - Título 10 - Artigo 19 - Numeral 2 - Literal I (Literal K em TO anterior à vigencia da lei 18083).
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Segundo o Numeral 2 Literal K do Art. 19 do Título 10 TO 1996, os jogos de casualidade existentes à data de promulgación da Lei Nº 16.697, de 25 de abril de 1995, assentados em bilhetes, boletos e demais documentos relativos a jogos e apostas, com excepção do “5 de Ouro” e do “5 de Ouro Junior” estarão exonerados de IVA. No caso destes últimos jogos, o monto imponible estará constituído pelo preço de aposta-a.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Segundo a norma vigente (TO 1996 Título 10 Art. 19 Numeral 1 Literal G, Literal I em TO anterior à vigencia da lei 18083) as enajenaciones de bens a empregar-se na produção agropecuaria e matérias primas para sua elaboração encontram-se exoneradas de IVA. O Poder Executivo é quem determina a nómina de artigos e matérias primas compreendidas neste literal e pode estabelecer para os bens ali mencionados, um regime de devolução do Imposto ao Valor Agregado incluído nas aquisições em praça e importações quando não exista produção nacional suficiente.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Argentina	Promoção das pequenas e média empresas. L. 24.467. Isenção no IVA de toda a operatoria que desenvolvam as sociedades de garantia recíproca
Regime simplificado, especial ou promocional	Argentina	Promoção económica de Terra do Fogo. Lei 19.640. Libertação do IVA compras e vendas.
Regime simplificado, especial ou promocional	Brasil	Alíquotas diferenciadas para a contribuição incidente sobre a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus e na Área de Livre Comércio, decorrente da venda de produção própria.
Regime simplificado, especial ou promocional	Brasil	Redução a 0 (zero) das alíquotas da contribuição incidente sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM ou na ALC, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM ou da ALC.
Regime simplificado, especial ou promocional	Brasil	Redução de 1,65% o 0,65% a 0 (zero) das alíquotas da contribuição incidente sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus, para emprego em processo de industrialização.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Brasil	Redução de 7,6% o 3% a 0 (zero) das alíquotas da contribuição incidente sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus, para emprego em processo de industrialização.
Regime simplificado, especial ou promocional	Brasil	Regime de tributação diferenciado para Micro e Pequenas Empresas
Regime simplificado, especial ou promocional	Brasil	Suspensão da contribuição nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para emprego em processo de industrialização.
Regime simplificado, especial ou promocional	Brasil	Suspensão da Contribuição incidentes sobre bens novos destinados à incorporação ao ativo imobilizado de pessoa jurídica importadora estabelecida na Zona Franca de Manaus, após 18 meses da incorporação do bem ao ativo imobilizado converte-se em isenção.
Regime simplificado, especial ou promocional	Brasil	Suspensão da exigência da contribuição incidente sobre a venda no mercado interno, quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do REIDI.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	A legislação contida no DFL 341 de 1977 (texto refundido dos DL 1.055 e 1.233, de 1975; DL 1.611, de 1976; e DL 1.698, de 1977) estabelece que as espécies internadas em zonas francas para consumo nas mesmas ou destinadas a reexportação se encontram exentas do pagamento de IVA.
Regime simplificado, especial ou promocional	Equador	Vendas e prestações de serviços realizadas pelas empresas utentes e administradoras de zonas francas.
Regime simplificado, especial ou promocional	Guatemala	Sempre que compra-las sejam insumos totalmente utilizados para agregar valor às reexportações

Anexo N° 7
Gastos tributários de Impostos sobre a Renda, Utilidades e Ganhos Capital aplicáveis sobre indivíduos ²

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alíquota reduzida	Espanha	Aplicação de escala-a de gravame: Nos casos de divórcio as quantidades satisfeitas a favor dos filhos tributam de forma separada da base. Escala-a aplica-se, por um lado, às quantidades para filhos e, por outro lado, ao resto da base liquidable geral (artigo 64 Lei)
Alíquota reduzida	Uruguai	Depósitos a mais de um ano. A taxa geral que grava às rendas de Categoria I (Rendas de capital) é o 12%. Todas as rendas gravadas a uma taxa inferior se consideram como geradoras de gasto tributário. Neste caso, a renda está gravada ao 3%
Alíquota reduzida	Uruguai	Depósitos a um ano ou menores em MN. A taxa geral que grava às rendas de Categoria I (Rendas de capital) é o 12%. Todas as rendas gravadas a uma taxa inferior se consideram como geradoras de gasto tributário. Neste caso, a renda está gravada ao 5%
Alíquota reduzida	Uruguai	Direitos de autor. A taxa geral que grava às rendas de Categoria I (Rendas de capital) é o 12%. Todas as rendas gravadas a uma taxa inferior se consideram como geradoras de gasto tributário. Neste caso, a renda está gravada ao 7%

² 2009 para o Equador, Guatemala e Uruguai e 2010 para os restantes países.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alíquota reduzida	Uruguai	Distribuição de utilidades diferença de taxas. A taxa geral que grava às rendas de Categoria I (Rendas de capital) é o 12%. Todas as rendas gravadas a uma taxa inferior se consideram como geradoras de gasto tributário. Neste caso, a distribuição de utilidades está gravada ao 7%
Alíquota reduzida	Uruguai	Obrigações financeiras a mais de 3 anos. A taxa geral que grava às rendas de Categoria I (Rendas de capital) é o 12%. Todas as rendas gravadas a uma taxa inferior se consideram como geradoras de gasto tributário. Neste caso, a renda está gravada ao 3%
Crédito	Brasil	Dedução do imposto de renda devido, das contribuições feitas aos Fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacionais dos Direitos da Criança e do Adolescente.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido da contribuição patronal paga a Previdência Social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido das quantias referentes ao patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido dos valores despendidos a título de doação ou patrocínio a projetos culturais.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido dos valores despendidos a título de doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Chile	Artigo 57 bis da LIR pode adiar o imposto Global Complementar por aquela parte das rendas que tenha sido poupadas em instrumentos financeiros que determina a lei, até o momento em que se produza o dês poupança destas quantidades. O benefício funciona na forma de um crédito contra o citado imposto ao momento da poupança, equivalente à poupança neta do exercício multiplicado por um 15%; e um débito a reintegrar por conceito de dito imposto ao momento do desahorro, igual ao 15% aplicado sobre a poupança neta negativo determinado ao termo do exercício.
Crédito	Chile	O artigo 69 da Lei 18.681 de 1987 permite que os contribuintes do imposto Global Complementar que declarem rendimentos efectivos rebajen como crédito o 50% das doações em dinheiro que efectuem às universidades e institutos profissionais estatais e particulares reconhecidos pelo Estado, com um topo de 14.000 UTM anuais
Crédito	Chile	Artigo 8 ° da Lei 18.985 de 1990 permite que os contribuintes a declarar imposto de renda de crédito Complementar real reduziu em 50% das doações em dinheiro ou em espécie a realizar nas universidades estaduais e institutos profissionais e indivíduos reconhecidos pelo Estado corporações e fundações sem fins lucrativos e cujo único objectivo é a pesquisa, desenvolvimento e difusão da cultura e da arte e outras instituições ou entidades que previstas em lei. O crédito não pode exceder de 2% da base imponible efectiva do imposto ou de 14.000 UTM anuais.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Chile	O DL 701, de 1974 criou um incentivo tributário à exploração de bosques, consistente na isenção, pela via de um crédito, de 50% do imposto Global Complementar que afecta aos donos, sócios ou accionistas pelas rendas, retiros ou distribuições efectuados das empresas florestais acolhidas a dito texto legal. Este benefício mantém-se pelas plantações efectuadas com anterioridade à publicação da Lei N° 19.561, isto é, antecipadamente ao 16.05.98, segundo o artigo 5° transitorio de dita lei.
Crédito	Chile	A Lei 19.712, de 2001 (Lei do Desporto) estabelece um benefício tributário para aquelas pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes de Primeira Categoria em base a contabilidade completa, ou do Global Complementar, que declarem sobre a base de renda efectiva, quando façam doações em dinheiro ao Instituto do Desporto ou para financiar projecto para financiar projectos desportivos avalados por este, que consiste num crédito contra impostos de 50% da doação.
Crédito	Espanha	Aos contribuintes que exerçam actividades económicas ser-lhes-ão de aplicação os incentivos e estímulos ao investimento empresarial estabelecidos no regulamento do Imposto sobre Sociedades com percentagens e limites de dedução quase iguais (art. 68.2 Lei).
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) Conta de Poupança-empresa. Para fomentar a criação de empresas, os contribuintes podem consignar um crédito (ou uma dedução) de 15% investido na conta, com o limite de 9.000 euros (além de outros requisitos). A dedução (ou o crédito) não pode superar os 1.350 euros (Artigo 68.6 Lei)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da quota de 10% dos donativos a entidades benéficas (estabelecem-se determinados requisitos, entre outros, limite de 10% da base do contribuinte; artigo 68.3 Lei)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da quota por maternidade. As mulheres que tenham um trabalho (que estejam cadastradas e coteem no regime da Segurança Social) e tenham um filho (ou adoptem), podem minorar até 1.200 euros anuais (a cotação à Segurança Social deve superar dito custo) pela cada filho menor de três anos. (artigo 81 Lei)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) para quem obtêm rendas obtidas em Ceuta ou Melilla por ser residentes nestas cidades deduzem o 50% a parte proporcional das quotas que corresponda às rendas que tenham sido obtidas em ditas cidades (artigo 68. Lei)
Crédito	Espanha	Determinadas empresas (em concreto concessionárias de autopistas, etc.) que emitiram títulos de empréstimo em longo prazo, se lhes mantém este benefício. Os contribuintes, poseedores desses títulos, que percebem interesses, podem aplicar um crédito (ou dedução) de 22,8% (A bonificación é de 95% sobre o 24% e se remete a disposições anterior a 1979 e vem regulada na Disposição Transitoria 11ª do Real Decreto Legislativo 4/2004 do Imposto sobre Sociedades)
Crédito	Espanha	Os contribuintes a que se refere o artigo 2 da Lei 35/2007, de 15 de novembro, poderão minorar a quota diferencial deste Imposto em 2.500 euros anuais pela cada filho nascido ou adoptado no período impositivo, sempre que cumpram qualquer das seguintes condições:

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Espanha	Os contribuintes poderão deduzir-se o 10,05 por cento das quantidades satisfeitas no período impositivo pelo aluguer de sua moradia habitual, sempre que sua base imponible seja inferior a 24.020 euros anuais A base máxima desta dedução será: a) Quando a base imponible seja igual ou inferior a 12.000 euros anuais: 9.015 euros anuais. b) Quando a base imponible esteja compreendida entre 12.000,01 e 24.020 euros anuais: 9.015 euros menos o resultado de multiplicar por 0,75 a diferença entre a base imponible e 12.000 euros anuais.
Crédito	Espanha	Contribuintes que obtenham rendimentos de emprego ou renda das atividades econômicas será deduzido 400 por ano.
Crédito	Espanha	Os contribuintes têm um crédito (ou dedução) de 15% pelas aquisições no exterior, para preservar e reabilitar edifícios históricos ativos (com certos requisitos nos termos da Lei artigo 68,5)
Crédito	Espanha	Pelas quantidades satisfeitas por compra-a de moradia (que deve ser a moradia habitual do contribuinte, além de outros requisitos) pode deduzir o 10,05%. A base máxima desta dedução será de 9.015 euros anuais e, em consequência, a dedução máxima atinge 906 (artigo 68.1 Lei)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Espanha	Regime transitorio de rendimentos da poupança e de pólizas de seguros: Com a anterior Lei aplicavam uma dedução (ou redução) na base de 40% e o resto -o 60%- somava-se à base à que se aplicava a escala progressiva. Com a nova Lei às rendas da poupança aplica-se-lhes um tipo fixo de 18% em 2010. Para não prejudicar com a mudança de Lei se estabelece esta compensação (Disposição transitoria décimo terceira Lei).
Crédito	Guatemala	O contribuinte como um trabalhador tem direito a deduzir até 12% do lucro líquido obtido pela forma de apresentação, com detalhes de pagamento do IVA sobre as suas compras associadas com detalhes de fornecedores
Crédito	México	Credenciamento de portagens pagas na rede rodoviária
Crédito	México	Estímulo fiscal às Entidades Federativas, os Municípios e as demarcaciones territoriais do Distrito Federal, incluindo a seus organismos descentralizados, consistente num acreditamiento do 60 e 30 % para os exercícios fiscais de 2010 e 2011, respectivamente, do excedente de comparar a média mensal do ISR inteirado de seus trabalhadores do exercício fiscal 2007 e o ISR a inteirar no mês que se trate dos exercícios fiscais 2010 e 2011, quando este último monto seja maior.
Dedução	Argentina	Os sujeitos podem deduzir o custo dos interesses correspondentes a créditos hipotecarios que lhes tivessem sido outorgados pela compra ou construção de inmuebles novos destinados a casa habitação do contribuinte, ou do causante no caso de sucessões indivisas, até a soma de veintemil pesos (\$ 20.000) anuais. Lei 25.402 art. 81. inc. a) 3° parágrafo.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Brasil	Dedução do rendimento tributável dos pagamentos feitos a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos.
Dedução	Brasil	Dedução do rendimento tributável das despesas realizadas com instrução regular do contribuinte e/ou de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 2.592,29.
Dedução	Chile	O artigo 17 do DL 3.500 permite rebajar da base imponible do Imposto Único de Segunda Categoría as cotizações que os trabalhadores dependentes façam aos fundos de pensão. Esta cotização segundo estabelece a lei compõe-se de 10% sobre uma renda imponible máxima mensal de 60 UFA, destinado ao fundo de pensão mais uma percentagem adicional destinado a uma comissão para a AFP e a um seguro de invalidez. Por outra parte, o artigo 50 da LIR estabelece-se que os trabalhadores independentes que declarem gastos efectivos têm também direito a efectuar a dedução pelas cotizações efectivas realizadas.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Chile	O artigo 53 da Lei 19.728 estabeleceu que a cotação ao seguro de desemprego fixado por dita lei em seu componente de cargo do trabalhador é dedutível para os efeitos do Imposto de Segunda Categoria. Assim mesmo, estabeleceu que a componente de cargo do empleador e a indemnização prevista, são gastos dedutíveis para efeitos do Imposto de Primeira Categoria. Junto com isso, a disposição legal estabeleceu que os incrementos que experimentem as cotações contribuídas ao Fundo de Cesantía não constituirão renda para os efeitos da Lei sobre Imposto à Renda. No artigo 50, ademais, a citada lei estabelece que os fundos e os giros que se efectuem com cargo à conta individual rescisórias, não constituem renda.
Dedução	Chile	O DL 3.500 de 1980 estabelece que as cotações de saúde que efectuem os trabalhadores são deducibles das remuneraciones ou rendas imponibles para a determinação dos impostos pessoais que afectam a ditas rendas. A cotação legal de saúde equivale ao 7% sobre uma renda imponible máxima mensal de 60 UFA, no entanto, os trabalhadores também podem efectuar cotações adicionais de saúde susceptíveis de dedução, mas em seu conjunto não podem exceder de 4,2 UF
Dedução	Chile	A Lei 19.622 de 1999 estabelece que as pessoas naturais podem deduzir da base imponible do Imposto Único às Rendias do Trabalho dependente ou do Global Complementar, as quotas que se paguem no ano, por obrigações hipotecarias, contraídas com bancos e instituições financeiras e agentes administradores de créditos hipotecario, que operam no país. O anterior para o caso de aquisições de moradias novas acolhidas ao DFL2 de 1959. Os dividendos podem-se rebajar, com certos limites máximos, durante todo o período em que dure a dívida.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Chile	A lei 19.753 estabeleceu um imposto de franquia a redução do lucro tributável uma percentagem dos juros pagos sobre hipotecas. A dedução total não pode exceder 8 UTA anual. O desconto base seria igual a 100% dos juros pagos durante o ano para os contribuintes cujo rendimento anual não exceda 90 UTA, e uma porcentagem diminuindo a zero para os contribuintes com renda anual entre 90 e 150 UTA UTA . O desconto é aplicável somente para um so contribuinte. No entanto, pode qualificar-se para esta por uma ou mais casas adquiridas através de empréstimos hipotecários. Esta franquia é exclusiva em relação aos ganhos por dividendo DFL2.
Dedução	Chile	Os proprietários ou sócios de sociedades de pessoas, cujas empresas tributen em base a renda efectiva determinada mediante contabilidade completa, podem rebajar de sua base imponible as cotações previsionales que tenham inteirado a uma AFP, sobre uma renda imponible máxima mensal de 60 UFA, constituída esta base pelos retiros tributables feitos de suas sociedades ou empresas a que pertencem.
Dedução	Chile	Os trabalhadores independentes que não declarem gastos efectivos podem rebajar de seus honorarios brutos actualizados um 30% deles, em qualidade de gastos supostos, com um topo de 15 UTA. Os trabalhadores independentes que não declarem gastos efectivos podem rebajar de seus honorarios brutos actualizados um 30% deles, em qualidade de gastos presumidos, com um topo de 15 UTA. Os trabalhadores independentes que não declarem gastos efectivos podem rebajar de seus honorarios brutos actualizados um 30% deles, em qualidade de gastos supostos, com um topo de 15 UTA.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Equador	Contribuas ao Instituto Equatoriano de Previdência. A base imponible dos rendimentos do trabalho em relação de dependência está constituída pelo rendimento ordinário ou extraordinário que se encontre submetido ao imposto, menos o valor dos contribuas pessoais ao IESS.
Dedução	Equador	Indivíduos podem deduzir até 50% de sua renda total tributável, não superior a um montante equivalente a 1,3 vezes o alívio da fração básica de imposto de renda dos indivíduos, despesas pessoais, sem IVA e ICE, bem como seu cônjuge e filhos menores ou deficientes, que não recebem rendimentos tributáveis e os dependentes do contribuinte. Os gastos pessoais que se podem deduzir, correspondem aos realizados por conceito de: arrendo ou pagamento de interesses para aquisição de moradia, educação, saúde, e outros que estabeleça o regulamento. No Regulamento estabelecer-se-á o tipo do gasto a deduzir e sua quantia máxima, que sustentar-se-á nos documentos referidos no Regulamento de Comprobantes de Venda e Retención, nos que se encontre devidamente identificado o contribuinte beneficiário desta dedução. Os custos do ensino superior também podem ser deduzidos se despesas de pessoal, bem como seu cônjuge, crianças de qualquer idade ou outras pessoas economicamente dependentes do contribuinte.
Dedução	Espanha	Dedução (ou redução) da base de trabalhadores com deficiência. Eles diminuir a quantidade de 3.264 euros por ano ou 7.242 euros por ano se o grau de deficiência é superior a 65% (artigo 20.3 lei)
Dedução	Espanha	Dedução (ou redução) da base de trabalhadores mais de 65 anos que continuar o seu trabalho: pode diminuir (de acordo com a renda e com determinados requisitos) de 2.652 até 4.080 euros (letra de artigo 20,2 da lei)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Espanha	Dedução (ou redução) de base para as pessoas singulares que exerçam actividades empresariais: aplicada uma dedução de 2.652 euros e pode chegar a 4.080 euros (deve atender a certos requisitos estabelecidos no artigo 32.2 ° da lei)
Dedução	Espanha	Dedução (ou redução) de base para as famílias com crianças de 3.400 euros, no caso de unidades monoparentales o montante é 2.150 (artigo 84.2.3. ° direito)
Dedução	Espanha	Dedução (ou redução) da base de contribuições para partidos políticos. As taxas de associação podem ser sujeito a redução na base fiscal com um limite máximo de 600 euros por ano. (Artigo 61 bis Act)
Dedução	Espanha	Dedução (ou redução) da base para transferência para outra cidade: o contribuinte sem trabalho para aceitar um emprego em um novo município (em determinadas condições) pode ser inferido entre 2.652 (se você ganhar mais de 13.260€) e 4.080€ (se você ganhar menos de 9.180), de acordo com seu rendimento de emprego (artigo 20,2 (b) do ato)
Dedução	Espanha	Dedução (ou redução) dos rendimentos de integridade (deduzidos para calcular o lucro líquido) de trabalho: aplica-se uma dedução de 2.652 euros (para rendimentos superiores a 13.260 EUR) e pode chegar a 4.080 euros (para renda abaixo de euros 9.080) (de acordo com o artigo 32.2 ° da lei)
Dedução	Espanha	Dedução (ou redução) do montante do aluguer de habitações: o proprietário do desempenho que obtém deduzida 50%. Se habitação ocupa uma juventude (entre 16 e 35 anos) a dedução é 100 por cento (artigo 23 lei).

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Espanha	Contribuições para a património protegido da pessoa com deficiência efectuada por pessoas com o mesmo uma linha de relação directa ou colateral até o terceiro grau inclusive, bem como o cônjuge da pessoa com deficiência ou aqueles que ele tinha seu ou sua tutela ou sistema de assistência social Office, fica autorizado a reduzir a base tributável do contribuinte, com um limite máximo de 10.000 euros por ano.
Dedução	Espanha	As Contribuições têm o limite de 30% do desempenho de trabalho ou atividades de negócios e 10.000 euros por ano (para mais de 50 anos os limites são 50% e € 12.500) (artigo 52 lei).
Dedução	Guatemala	O lucro líquido obtido pelos contribuintes em relações de dependência é autorizado a deduzir o nível mínimo de subsistência estimado em P36, 000.
Dedução	Guatemala	O bônus de renda e bônus especiais (bônus 14) que os contribuintes recebem como empregados são deduzidas do lucro líquido obtido
Dedução	Guatemala	Os pagamentos feitos pelos contribuintes pensão alimentícia, despesas médicas e laboratoriais, doações e taxas de associações profissionais, são deduzidos do lucro líquido obtido
Dedução	Guatemala	Os pagamentos efectuados aos contribuintes da previdência são deduzidas do lucro líquido para os contribuintes em relação de dependência.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	México	Planos de aposentadoria complementar para a subconta de contribuições de aposentadoria complementar, ou as contas de aposentadoria pessoal, bem como as contribuições voluntárias, sem que excedam 5 salários mínimos por ano (S.M.A.) e contribuições de 10% dos ganhos acumulados
Dedução	México	Dedução Adicional de 5% do custo de vendido para os contribuintes doar bens básicos de subsistência humana no domínio da alimentação e saúde.
Dedução	México	Dedução para a recuperação de várias partes de monumentos ou sítios históricos
Dedução	México	Depósitos em contas especiais para a poupança, bem como prêmios de contratos de seguros e previdência ações da empresa de investimento, mas não deve ultrapassar \$ 152.00000
Dedução	México	Doações não onerosas e remunerado
Dedução	México	Despesas de funeral
Dedução	México	Custos de transporte escolar
Dedução	México	Honorários médicos, despesas hospitalares dental e outros

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	México	Juros sobre empréstimos hipotecários
Dedução	México	Prémios de seguro para despesas médicas
Dedução	Peru	Despesas por doações oferecidas pelo setor público nacional, as organizações sem fins lucrativos e da Igreja Católica.
Dedução	Peru	Investimento em objetos localizados na Amazônia
Dedução	Rep. Dominicana	Dedução de até 10% do Lucro Líquido Tributável das despesas educacionais para crianças ou o contribuinte
Deducción	Uruguai	Assalariados da renda do trabalho fora do rácio de dependência, o lucro para fins fiscais de 70% da renda
Diferimento	Chile	Coletiva voluntária poupança-reforma
Diferimento	Chile	De acordo com o artigo 18 do Decreto 3.500, obtidos pensões do sistema AFP estão afetando a taxa de segunda categoria, geralmente cobrada sobre salários e vencimentos.
Diferimento	Chile	Efeito conjunta Diferimentos

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Diferimento	Chile	O Artigo 14 da LIR prevê que os contribuintes que retirar lucros de empresas ou de empresas que pertencem a reinvestir em outras empresas ou empresas que têm contabilidade completa e FUT recorde, em menos de 20 dias, assumindo o caráter de renda, tais lucros reinvestidos e não são afetados pelos impostos complementares ou adicionais até que sejam retirados ou distribuída para o consumo final. Portanto, essa renda é apenas afetando a taxa de imposto de classe First, com 16% (2003), que é um crédito de imposto contra imposto de renda pessoal acima mencionados.
Diferimento	Chile	O Artigo 14 da LIR prevê que os empregadores individuais, parceiros e acionistas de empresas que determinam a sua renda com base no total de contabilidade fiscal, tributado em levantamentos complementares ou adicionais apenas, as remessas, ou dividendos recebidos de empresas. Enquanto isso, os lucros gerados pelas empresas atualmente pagam apenas 16% (2003) crédito de imposto de primeira categoria que é contra os impostos acima mencionados pessoal quando as receitas são retiradas ou distribuído.
Diferimento	Chile	O Artigo 18 ° do Decreto 3.500 prevê que as receitas geradas por taxas de fundos de pensão não constituem renda, enquanto eles não são entregues como pensões para os membros.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Diferimento	Chile	Artigo 18 ° do Decreto 3.500 permite uma redução da base de cálculo do imposto Segunda Categoria de contribuições que os trabalhadores dependentes descobrir nos fundos de pensões geridos pela AFP. Estas citações de acordo com a lei consistem de um máximo de 10% a renda mensal tributável de 60 fundos de pensão que a UF destina, além de um percentual (atualmente cerca de 2,4% em média) para a comissão para a AFP e seguro de invalidez. Por outro lado, o artigo 50 da LIR prevê que os trabalhadores independentes para declarar as despesas reais também têm direito a efectuar a dedução das contribuições efectivamente pagos.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Diferimento	Chile	<p>O Artigo 18 do DL 3500 a redução da base tributária do imposto de Segunda Categoria de contribuições que os trabalhadores dependentes entraram nos fundos de pensões geridos pela AFP, também apóia essa dedução para o empregador realizou depósitos no conta de capitalização dos trabalhadores, chamados de “Depósitos Acordados”. Por outro lado, de acordo com o artigo 42 bis da LIR (introduzido pela Lei 19.768 de 2001 e alterada pela Lei 20.255 de 2007), os depósitos de poupança voluntário de pensão, depósitos de poupança coletiva contribuições previdenciárias voluntárias e voluntários No. 2 do Título III do Decreto 3.500 de 1980, pode ser deduzido do imposto de até Categoria II um total mensal de 50 UF, ou pelo recálculo anual do imposto ate 600 UF. Se os montantes não se destinam a melhorar ou a antecipação da aposentadoria, e são removidos, em seguida, aplicar um imposto especial. A levantamentos fiscais, que define uma taxa de três pontos percentuais acima do resultado da multiplicação por um factor de 1,1, o produto, expresso em percentagem resultante da divisão, ajustado pela quantidade de retirada feita a diferença entre o montante do imposto determinado sobre a remuneração complementar para o ano, incluindo a quantia ajustada de aposentadoria eo montante do mesmo imposto determinado sem levar em conta essa retirada.</p>

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Diferimento	Chile	<p>O artigo 18 do DL 3500 a redução da base tributária do imposto de Segunda Categoria de contribuições que os trabalhadores dependentes entrar nos fundos de pensões geridos pela AFP, também apóia essa dedução para o empregador realizou depósitos no conta de capitalização dos trabalhadores, chamados de “Depósitos Acordado”. Por outro lado, de acordo com o artigo 42 bis da LIR (introduzido pela Lei 19.768 de 2001 e alterada pela Lei 20.255 de 2007), os depósitos de poupança voluntário de pensão, depósitos de poupança coletiva contribuições previdenciárias voluntárias e voluntários No. 2 do Título III do Decreto 3.500 de 1980, pode ser deduzido do imposto de até Categoria II um total mensal de 50 UF, ou pelo recálculo anual do imposto ate 600 UF. Se os valores não se destinam a melhorar ou a antecipação da aposentadoria, e são removidos, em seguida, aplicar um imposto especial. A levantamentos fiscais, que define uma taxa de três pontos percentuais acima do resultado da multiplicação por um factor de 1,1, o produto, expresso em percentagem resultante da divisão, ajustado pela quantidade de retirada feita a diferença entre o montante do imposto determinado sobre a remuneração complementar para o ano, incluindo a quantia ajustada de aposentadoria eo montante do mesmo imposto determinado sem levar em conta essa retirada.</p>

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Diferimento	Chile	<p>O artigo 18 °do DL 3500 a redução da base tributária do imposto de Segunda Categoria de contribuições que os trabalhadores dependentes que entram os fundos de pensão geridos pela AFP, também apóia essa dedução para o empregador realizou depósitos no conta de capitalização dos trabalhadores, chamados de “Depósitos Acordado”. Por outro lado, de acordo com o artigo 42 bis da LIR (introduzido pela Lei 19.768 de 2001 e alterada pela Lei 20.255 de 2007), os depósitos de poupança voluntário de pensão, depósitos de poupança coletiva contribuições previdenciárias voluntárias e voluntários No. 2 do Título III do Decreto 3.500 de 1980, pode ser deduzido do imposto de até Categoria II um total mensal de 50 UF, ou pelo recálculo anual do imposto ate 600 UF. Se os valores não se destinam a melhorar ou a antecipação da aposentadoria, e são removidos, em seguida, aplicar um imposto especial. A levantamentos fiscais, que define uma taxa de três pontos percentuais acima do resultado da multiplicação por um factor de 1,1, o produto, expresso em percentagem resultante da divisão, ajustado pela quantidade de retirada feita a diferença entre o montante do imposto determinado sobre a remuneração complementar para o ano, incluindo a quantia ajustada de aposentadoria eo montante do mesmo imposto determinado sem levar em conta essa retirada.</p>

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Argentina	Ganhos de até US \$ 10.000 a partir da exploração de direitos de autor e os recursos restantes dos direitos nos termos da Lei 11.723, desde que o imposto recaia diretamente sobre os autores ou seus herdeiros, que as obras respectivas estão devidamente registrados no endereço Nacional de Direitos Autorais, o benefício vem do lançamento, desempenho, performance, exposição, venda, tradução ou outra forma de reprodução e não é derivada do trabalho feito a pedido. Art Lei 20.628. 20 inc. j)
Isenção ou Exclusão	Argentina	Ganhos de títulos emitidos ou a emitir no futuro, por entidades governamentais, onde há uma lei geral ou especial o preveja ou quando tal for decidido pela Lei 20.628 Executivo art. 20 inc. k)
Isenção ou Exclusão	Argentina	Lei 20.628 art. 20 inc. h) y k)
Isenção ou Exclusão	Argentina	Lei 20.628 art. 20 inc. p)
Isenção ou Exclusão	Argentina	Os resultados das operações para a venda, troca, troca ou alienação de ações, ações, obrigações e outros títulos, obtidos por indivíduos que não estão sujeitos a 3 ° categoria e Fundos Mútuos e Confiança, que não estão listadas nas bolsas de valores ou mercados valores, quando os assuntos mencionados residentes no país. Art Lei 20.628. 20 inc. w), D. 493/2001 e D. 2284/91

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Brasil	Rendimentos distribuídos à pessoa física ficam isentos, desde que tenham transcorrido 5 (cinco) anos da aquisição da cota pelo investidor.
Isenção ou Exclusão	Brasil	Rendimentos distribuídos à pessoa física ficam isentos, desde que tenham transcorrido 5 (cinco) anos da aquisição da cota pelo investidor.
Isenção ou Exclusão	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes da caderneta de poupança
Isenção ou Exclusão	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes de aposentadoria por moléstia grave ou acidente de Trabalho
Isenção ou Exclusão	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes de indenização por rescisão de contrato de trabalho
Isenção ou Exclusão	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes de parcela da aposentadoria recebida por declarantes com 65 anos ou mais
Isenção ou Exclusão	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes de pecúlio por morte ou invalidez
Isenção ou Exclusão	Chile	De acordo ao artigo 20 N° 1 letra f) da LIR, estão exentos do imposto Global Complementar as rendas de arrendamento de bens raízes cujo avalúo fiscal é inferior ou igual a 40 UTA, desde que sejam obtidas por trabalhadores dependentes ou pequenos contribuintes, que não percebam outras rendas afectas a imposto.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Chile	O artigo 22 do DL 3.500 exige do imposto Global Complementar até um monto de 30 UTM anual à rentabilidad comprendida nos retiros efectuados das contas de poupança voluntário das AFP acolhidas às normas gerais da LIR, sempre que ditas rendas sejam obtidas por pequenos contribuintes e trabalhadores dependentes.
Isenção ou Exclusão	Chile	O artigo 32 da Lei N° 18.815 dispõe que os benefícios obtidos de fundos de investimento nacionais, que sejam inferiores ou iguais a 20 UTM anuais estão exentos do imposto Global Complementar, desde que sejam obtidos por trabalhadores dependentes ou pequenos contribuintes, que não percebam outras rendas afectas a imposto.
Isenção ou Exclusão	Chile	O artigo 40 N° 6 exige do imposto de Primeira Categoria às empresas individuais, não acolhidas ao regime simplificado do artigo 14 bis, cujas rendas líquidas determinadas para os efeitos tributários não exceda de 1 UTA.
Isenção ou Exclusão	Chile	artigo 57 da LIR dispõe que o maior valor obtido no resgate de quotas de fundos mútuos, que seja inferior ou igual a 30 UTM anuais está exento do imposto Global Complementar, desde que seja obtido por trabalhadores dependentes ou pequenos contribuintes, que não percebam outras rendas afectas ao imposto.
Isenção ou Exclusão	Chile	artigo 57 da LIR dispõe que as rendas de capitais mobiliarios consistentes, entre outras, em interesses e dividendos, que em seu conjunto sejam inferiores ou igual a 20 UTM anuais estão exentas do imposto Global Complementar, desde que sejam obtidos por trabalhadores dependentes ou pequenos contribuintes, que não percebam outras.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Chile	O DFL 2 de 1959 mediante seu artigo 15, exime de imposto à renda aos rendimentos derivados da exploração de moradias económicas, construídas de acordo às disposições estabelecidas em dito texto legal. Isto é, as rendas derivadas do arrendo destas moradias, estão exentas tanto dos impostos de Primeira Categoria como do imposto Global Complementar ou Adicional, qualquer seja a pessoa que as exploda.
Isenção ou Exclusão	Chile	No artigo 1 ° da Lei n ° 3 19 768 novembro 2001 afirma que isenta de imposto de renda o maior valor obtido na alienação de ações de emissão da presença no mercado SA. Esta medida estende-se a qualquer investidor (residentes ou estrangeiros), como haviam sido instituído pela Lei 19.738 antes de Julho de 2001, que só operado por investidores institucionais estrangeiros.
Isenção ou Exclusão	Equador	Rendimentos percebidos por pessoas maiores de sessenta e cinco anos, num monto equivalente ao duplo da fracção básica exenta do pagamento do imposto à renda
Isenção ou Exclusão	Equador	As asignaciones ou estipendios que, por conceito de bolsas para o financiamento de estudos, especialización ou capacitação em Instituições de Educação Superior e entidades governamentais nacionais ou estrangeiras e em organismos internacionais
Isenção ou Exclusão	Equador	As Décima Terça e Décima Quarta remuneração

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Equador	Ganhos de capital, lucros, lucros ou rendimentos distribuídos pelos fundos mútuos, fundos de indenização e de negócios de confiança para os seus beneficiários, desde que estes fundos e confia em negócios tenham sido cumpridas as suas obrigações como contribuintes a pagar o imposto rendimentos relativos
Isenção ou Exclusão	Equador	Cidadãos equatorianos e estrangeiros a deixar o país carregando dinheiro para um alívio básicos fração imposto sobre o rendimento das pessoas singulares são isentos deste imposto, no resto serão tributados
Isenção ou Exclusão	Equador	Os gerados pela enajenación ocasional de inmuebles, acções ou participações. Para os efeitos desta Lei considera-se como enajenación ocasional aquela que não corresponda ao giro ordinário do negócio ou das actividades habituais do contribuinte
Isenção ou Exclusão	Equador	Os interesses percebidos por pessoas naturais por seus depósitos de poupança à vista pagos por entidades do sistema financeiro do país
Isenção ou Exclusão	Equador	Os obtidos por discapitados, devidamente qualificados pelo organismo competente, num monto equivalente ao triplo da fracção básica gravada com tarifa zero do pagamento de imposto à renda.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Equador	Aqueles obtidos por trabalhadores por conta de bônus de indenização e compensação por despedimento ilícito, na forma a não exceder determinado pelo Código do Trabalho. Todos os bônus e remuneração que exceda os valores determinados no Código do Trabalho, incluindo as previstas em acordos coletivos fará com que o imposto de renda
Isenção ou Exclusão	Equador	Os provenientes de prêmios de loterías ou sorteios auspiciados pela Junta de Beneficencia de Guayaquil e por Fé e Alegria;
Isenção ou Exclusão	Equador	Os que percebam os beneficiarios do Instituto Equatoriano de Segurança Social, por toda classe de prestações que outorga esta entidade; as pensões patronales aposentares conforme o Código do Trabalho; e, os que percebam os membros da Força Pública do ISSFA e do ISSPOL; e, os pensionistas do Estado;
Isenção ou Exclusão	Equador	Rendimentos dos depósitos a prazo fixo de um ano ou mais, pagos por instituições financeiras nacionais para pessoas físicas e jurídicas, exceto instituições financeiras, bem como os rendimentos recebidos por pessoas físicas ou empresas de investimentos em títulos em obrigações, o período de um ano ou mais, que são negociadas em bolsas de valores do país.
Isenção ou Exclusão	Equador	Mandato Agrícola. Deduções por leis especiais
Isenção ou Exclusão	Equador	Pensões aposentações e outros rendimentos que percebam os beneficiarios do Instituto Equatoriano de Previdência social, por toda classe de prestações que outorga esta entidade.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Espanha	Quando se vende a moradia habitual, se obtém (normalmente) um benefício. Este benefício está exento sempre que o custo total obtido se reinvierta na aquisição de uma nova moradia habitual, o regulamento estabelece determinados requisitos (artigo 38 Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as ajudas percebidas pelos afectados pelo SIDA (vírus de imunodeficiência humana) (artigo 7.b Lei).
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentas ajudas por nascimento, a adoção de cuidados, de acolhimento ou de cuidados dos filhos menores (artigo 7.º. Letter Lei z)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Isentos bolsas pública para estudar na Espanha ou no estrangeiro (artigo 7.z Lei).
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as gratificaciones extraordinárias satisfeitas pelo Estado espanhol pela participação em missões internacionais de paz ou humanitárias, com determinados requisitos (artigo 7. letra ou da Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as indemnizações por despedimento do trabalhador, na quantia máxima (e com determinados requisitos) que seja obrigatória na Lei do Estatuto dos Trabalhadores (artigo 7. letra e da Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as pensões de invalidez, incapacidade permanente ou inutilidad percebidas do Estado (artigo 7. letras f e g da Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as pensões derivadas da Guerra Civil de 1936 a 1939 (artigo 7. letra c Lei)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as prestações económicas públicas para cuidados de familiares e para atenção às pessoas em situação de dependência (artigo 7. letra x Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as prestações percebidas por enterro ou enterro, com o limite do custo total dos gastos incorridos (artigo 7. letra r da Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as prestações por desemprego quando se percebem na modalidade de pagamento único para fomentar a criação de auto empresas, com o limite de 12.020 euros, com certos requisitos (artigo 7. letra n da Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as prestações públicas por actos de terrorismo e as pensões concedidas por actos de terrorismo (artigo 7. letra a de a Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as prestações públicas e as pensões de orfandade a menores de vinte e dois anos ou incapacitados. Também estão exentas as prestações públicas de maternidade, parto ou adopção (artigo 7. letra h Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos as rendas recebidas pelos incapacitados e contribuídas pelos familiares, para constituir um património (com determinados requisitos que estabelece o artigo 7. letra w da Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos os prémios das loterías organizadas pelo Estado, Comunidades Autónomas, Cruz Vermelha e a Organização Nacional de Cegos Espanhóis (artigo 7. letra ñ da Lei)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos os prêmios literários, artísticos ou científicos relevantes (com certos requisitos) e os prêmios Príncipe de Astúrias (artigo 7. letra l da Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Estão isentos os rendimentos do trabalho percebidos por trabalhos efectivamente realizados no estrangeiro, com determinados requisitos (artigo 7. letra p Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Isenção das indemnizações satisfeitas a particulares pelas Administrações públicas por danos. (Artigo 7.q Lei)
Isenção ou Exclusão	Espanha	Prestações públicas por acogimiento de incapacitados, maiores de 65 anos ou menores.
Isenção ou Exclusão	Espanha	São considerados isentos de assistência financeira para atletas de alto nível Conselho do Desporto (artigo 7.m Act).
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Isenção do ISR pelas compensações recebidas pelo contribuinte como resultado de morte ou incapacidade derivadas de acidentes e sócias a seguros que pago o contribuinte
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Isenção do pagamento de ISR como pessoas individuais em relação de dependência aos servidores públicos públicos no exterior, bem como os viáticos e gastos de representação dos servidores públicos que viajam em missões oficiais
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Os rendimentos que os contribuintes obtenham por pagamento de prestações de segurança social sócias ao pagamento de um seguro estão exentas do pagamento do ISR

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Por mandato constitucional não pagassem ISR as universidades legalmente autorizadas para funcionar no país.
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Todo rendimento percebido por herança, legado ou doação está exento do pagamento do ISR
Isenção ou Exclusão	México	1 salario mínimo por cada domingo laborado
Isenção ou Exclusão	México	50% das horas extras e até 5 salários mínimos para cada semana de serviço
Isenção ou Exclusão	México	INFONAVIT contribuições, as despesas da reforma do casamento ou de desemprego, entre outros
Isenção ou Exclusão	México	Contribuições para a previdência social dos trabalhadores pagos pelos empregadores
Isenção ou Exclusão	México	Bancos de poupança e fundos de poupança
Isenção ou Exclusão	México	Direitos de autor até por 20 S.M.A
Isenção ou Exclusão	México	Venda de ações na Bolsa de Valores

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	México	Disposição de casa habitação
Isenção ou Exclusão	México	Alienação de direitos sobre a terra ou comunidade
Isenção ou Exclusão	México	Até 1 salário mínimo general do área geográfica do trabalhador elevado a 30 dias
Isenção ou Exclusão	México	Até 15 dias de salário mínimo
Isenção ou Exclusão	México	Até 15 dias de salário mínimo
Isenção ou Exclusão	México	juros
Isenção ou Exclusão	México	juros percebidos pelas as SIEFORES
Isenção ou Exclusão	México	Pensões de reforma e ativos de aposentadoria
Isenção ou Exclusão	México	Prêmios para competições científicas, literárias ou artísticas ou promover valores cívicos
Isenção ou Exclusão	México	Prêmios de antiguidade aposentadoria e demissão

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	México	Reembolso de despesas médicas
Isenção ou Exclusão	México	Rendas congeladas
Isenção ou Exclusão	México	Benefícios por incapacidade, bolsas de estudos, cuidados infantis, atividades culturais e desportivas,
Isenção ou Exclusão	Peru	Compensação por tempo de serviço - CTS
Isenção ou Exclusão	Peru	Ganhos de capital no mercado de ações
Isenção ou Exclusão	Peru	3% na remuneração afetada para entrar no Sistema de Gestão da Previdência Privada (SAFP)
Isenção ou Exclusão	Peru	Juros de poupança e cooperativas de crédito
Isenção ou Exclusão	Peru	Juros de depósitos
Isenção ou Exclusão	Peru	Juros de títulos - títulos do Tesouro e CDBCRP
Isenção ou Exclusão	Peru	Direitos autorais

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Isenções de ISR a serviços profissionais nas indústrias manufatureiras
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Isenções de ISR no mercado de ações
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Anualmente fixam-se uns monto por embaixo dos quais os contribuintes de IRPF não estão obrigados a apresentar a declaração jurada e pagar o saldo do imposto
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Determinadas operações relativas à venda de bens estão isentos de IRPF ao vender um imóvel é feito para a aquisição posterior de outro, ambos são o contribuinte e as operações domésticas não excedam o montante determinado.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Rendimentos provenientes de arrendamento de imóveis estão isentos do imposto de renda desde que certas condições sejam satisfeitas
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Os lucros distribuídos pelas empresas pessoais que ganham menos de certa quantidade estão isentos de imposto IRPF.
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	De acordo com a Lei n.º 18.392, de 1985, os proprietários ou sócios das empresas localizadas na Região XII limites estabelecidos pela própria lei pode diminuir o seu crédito de imposto complementar ou adicionais para a Primeira Categoria associados com supressões ou dividendos, mesmo quando as empresas estão isentos de primeira categoria.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	De acordo com a Lei n ° 19.149, de 1992, os proprietários ou sócios de empresas fisicamente localizados nos municípios de Porvenir e Primavera, localizada no território da Região XII, pode diminuir seu crédito fiscal complementares ou adicionais para a primeira categoria associada com retiradas ou dividendos, mesmo quando as empresas estão isentos de primeira categoria.
Regime simplificado, especial o promocional	Chile	A renda é determinado como uma percentagem (10%) da avaliação fiscal do imóvel.
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	A renda é determinado como uma percentagem (10%) sobre o valor atual de cada veículo em local estabelecido pelo SII em 1 de Janeiro de cada ano, sob certas condições.
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	A renda é determinado como uma percentagem (10%) sobre o valor atual de cada veículo em local estabelecido pelo SII em 1 de Janeiro de cada ano, sob certas condições.
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	Renda é determinada como uma percentagem das vendas anuais, dependendo do preço médio durante o ano foi cobre, ouro e prata de acordo com o mineral em questão (4%, 6%, 10%, ou 20%) sob certas condições.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	A renda é determinado como uma percentagem de explorações terrestres avaliação fiscal (10% do proprietário do imóvel ou usufrutuário, 4% de qualquer outra forma), sob certas condições.
Regime simplificado, especial ou promocional	Espanha	Empregadores que realizam atividades de pesca nas Canárias aplicar um desconto de 50% do imposto de renda bruta para derivados de produtos da pesca (que cumpram os requisitos da Lei 19/1994 sobre Regime Fiscal das Ilhas Canárias, artigo 26)
Regime simplificado, especial ou promocional	Espanha	Empresários em Ilhas Canárias os moradores pode ser uma reserva para investimentos e contribuir para o limite de 90% do lucro que não está sendo divulgado, conforme apropriado para estabelecimentos localizados nas Canárias. (Regime Lei 19/1994 Econômico e Fiscal das Ilhas Canárias, artigo 27)
Regime simplificado, especial ou promocional	México	Contribuintes que trabalham na agricultura, pecuária, pesca ou florestal. Comprar até 40 S.M.A.
Regime simplificado, especial ou promocional	México	Regime de caixa base para indivíduos com atividades empresariais e profissionais

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	México	Regime de Pequenos contribuintes (REPECOS) sujeitos a uma quota fixa
Regime simplificado, especial ou promocional	Uruguay	Que servem uma família pode optar por liquidar no âmbito deste tipo de imposto.

Anexo N° 8
Gastos tributários de Impostos sobre a Renda, Utilidades e Ganhos Capital aplicáveis sobre empresas ou sociedades³

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alícuota reduzida	Brasil	Redução 100% (de 25% a zero) das alíquotas do IR e adicional incidentes sobre o lucro da exploração, nas vendas efetuadas por pessoa jurídica beneficiária do PADIS.
Alícuota reduzida	Equador	Empresas que reinvestem os seus lucros no país poderão obter uma redução de 10 pontos percentuais a taxa de imposto de renda sobre o montante reinvestido, desde que a intenção de adquirir novos equipamentos ser utilizados para a atividade e realizar um aumento correspondente na capital.
Alícuota reduzida	Espanha	Taxa de imposto: 1% dos fundos de investimento e sociedades de investimento de capital variável governado se o número de membros ou líquido exigido é superior a 100 (artigo 28 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004 Imposto de Renda Pessoa Jurídica)
Alícuota reduzida	Espanha	Taxa de imposto: 1% dos fundos de investimento e sociedades de investimento de capital variável governado se o número de membros ou líquido exigido é superior a 100 (artigo 28 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004 Imposto de Renda Pessoa Jurídica)

³ Ano 2009 para Ecuador, Guatemala e Uruguai e 2010 para os restantes países.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Alícuota reduzida	Espanha	Taxa de imposto: 25% para a parcela do lucro tributável até EUR 120,202.41, o restante da base de tributação a uma taxa de 30%. Se a empresa cria postos de trabalho acima das taxas são reduzidas em 20% e 25%. Municípios é pequena e Médias Empresas (PME), que tem um volume de negócios inferior a 5 milhões de euros e menos de 25 trabalhadores moldada (artigo 114 ° e 12 ° Provisão Adicional de Real Decreto-Lei 4 / 2004 Imposto de Renda Pessoa Jurídica)
Alícuota reduzida	Peru	Taxa de 0%
Alícuota reduzida	Peru	Taxa de 10%
Alícuota reduzida	Peru	Taxa de 10% para las empresas en zonas de frontera
Alícuota reduzida	Peru	Taxa de 15 %
Alícuota reduzida	Peru	Taxa de 15% para la actividad de Acuicultura
Alícuota reduzida	Peru	Taxa de 5%
Crédito	Argentina	Regime para a promoção da indústria de software. Lei 25.922: a redução de 60% no imposto sobre lucros

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Brasil	Aplicação de percentual do IR Devido em Fundos de Desenvolvimento Regional
Crédito	Brasil	Dedução da remuneração integral pago à empregada, durante os 60 dias de prorrogação da licença maternidade.
Crédito	Brasil	Dedução do imposto de renda devido, das contribuições feitas aos Fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacionais dos Direitos da Criança e do Adolescente.
Crédito	Brasil	Dedução do imposto devido de valor equivalente à aplicação da alíquota cabível sobre a soma das despesas de custeio realizadas em Programas de Alimentação do Trabalhador.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido das quantias referentes ao patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.
Crédito	Brasil	Dedução do IR Devido de parcela dos dispêndios em atividades de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico industrial e agropecuário.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido dos valores despendidos a título de doação ou patrocínio a projetos culturais.
Crédito	Brasil	Dedução dos valores despendidos a título de doação, no apoio direto a projetos desportivos e para desportivos.
Crédito	Brasil	Empreendimento industrial ou agrícola que tenha sido instalado, ampliado, modernizado ou diversificado na área de atuação da SUDENE e SUDAM.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Chile	De acordo com a Lei 19.518 empresas envolvidas em programas de formação profissional em conformidade com as disposições desse corpo de leis, pode diminuir o imposto Primeira Categoria despesas devido ou pago para o financiamento de tais programas, desde que tenham sido feitas dentro do território nacional. A menor quantidade não pode exceder 1% da remuneração paga tributável para fins de pensão pessoal, no exercício da realização do treinamento. Se o limite acima é menos de 13 UTM, as empresas podem deduzir por conta de crédito, até a última paragem (13 UTM)
Crédito	Chile	O artigo 13 da Lei N° 18.768 prevê que os exportadores pagam imposto adicional dos artigos 59 e 60 da LIR, ou, com uma taxa de 35% ou 20% para a contratação de assessoria técnica no exterior que estão integrados em custo das mercadorias ou serviços para exportação, o imposto poderá ser recuperado como um pagamento pessoal anualmente, atribuível aos impostos que afetam o exportador contribuinte no exercício fiscal respectivo.
Crédito	Chile	O artigo 20° N° 1 da LIR prevê que as empresas podem deduzir os impostos da Primeira Categoria pago por meio de impostos territorial. Deve-se notar que a Lei 19.578 de 1998, suspendeu temporariamente o crédito para anos fiscais de 1999 a 2003, exceto para as empresas do sector agrícola e exploração dos não-agrícolas imobiliário. Esta suspensão adquiriu uma final com a Lei 19.738 de 2001. Em suma, este crédito aplica-se apenas as empresas do sector agrícola e exploração de bens não-agrícolas.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Chile	Artigo 20 ° N ° 1 da LIR prevê que as empresas podem deduzir os montantes Primeira Categoria imposto pago por meio de impostos sobre a propriedade. Deve-se notar que a Lei 19.578 de 1998, suspendeu temporariamente o crédito para anos fiscais de 1999 a 2003, exceto para as empresas do sector agrícola e exploração dos não-agrícolas imobiliário. Esta suspensão adquiriu uma final com a Lei 19.738 de 2001. Em suma, este crédito aplica-se apenas as empresas do sector agrícola e exploração de bens não-agrícolas.
Crédito	Chile	Artigo 31 ° N ° 7 do LIR suporta como uma dedução de despesas com doações feitas em qualquer espécie, cujo único propósito é a realização de programas de instrução básica, a mídia livre, técnica, profissional e universitário no país, sejam eles privados ou fiscais , assim como não exceda 2% do lucro tributável, ou 1,6 por mil de capital próprio da empresa no final do exercício determinado de acordo com o artigo 41 da LIR. Ele também admite expressamente a dedução de doações para o Corpo de Bombeiros do Republic National Fundo de Solidariedade, Fundo de Abastecimento e comunitário Instalações, SENAME Habitação Comunitária e Comitês.
Crédito	Chile	O artigo 33bis da LIR prevê que a renda efetiva filers com a contabilidade completa tem direito a um crédito equivalente a 4% do valor dos ativos físicos activos immobilizados adquiridos ou concluídos novo edifício durante o ano. Lei 19.578 de 1998 estendeu esse benefício para permitir ano fiscal de 1999 a 2003, o crédito adicional para ocorrer em um determinado ano pode ser deduzido do imposto nos anos subseqüentes. A percentagem do crédito a ser progressivamente aumentada em 8% ao ano fiscal de 2012. Em seguida, novamente em 4%.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Chile	Artigo 69 da Lei 18.681 de 1987 permite que os contribuintes declaram sua renda real por meio de contas integral ou abreviada pode reduzir crédito contra imposto de Primeira Categoria de 50% das doações em dinheiro feitas às universidades e institutos profissionais públicas e privadas reconhecidas pelo Estado, com um limite de 14.000 UTM anual. Além disso, a lei prevê que um partido que não pode ser creditado como um cartão de crédito podem ser deduzidos como despesa fiscal para o ano, sujeita aos mesmos limites estabelecidos no artigo 31 ° N ° 7 da LIR.
Crédito	Chile	Artigo 8 ° da Lei 18.985 de 1990 permite que os contribuintes a declarar os seus rendimentos através de uma contabilidade completa pode reduzir o crédito fiscal contra a Primeira Categoria de 50% das doações em dinheiro ou em espécie a realizar em universidades e institutos profissionais Estado e indivíduos reconhecidos pelo Estado e corporações e fundações sem fins lucrativos cujo único objetivo é a pesquisa, desenvolvimento e difusão da cultura e da arte, e de outras instituições ou entidades que a lei diz. O crédito não pode exceder 2% da matéria colectável do exercício fiscal ou 14.000 UTM.
Crédito	Chile	Lei 20.365 publicada em agosto de 2009 fornece uma isenção fiscal que permite às empresas de construção para deduzir do montante dos pagamentos intermédios necessários da Lei de Imposto de Renda, um crédito de igual para todo ou parte do valor dos Sistemas Solares térmica e instalação de seu passeio em bens tangíveis para o quarto construído para eles, de acordo com as regras e nos limites e condições estabelecidos na lei.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Chile	A lei 18.885 estabelece uma série de disposições para regular as já existentes doações de pessoas jurídicas que dão direito a benefícios tributários (doações a Universidades e Institutos Profissionais, doações com fins educacionais, doações com fins culturais e doações com fins desportivos) e os estende a outros fins sociais e públicos. Entre outras medidas, esta lei estabelece um limite geral para as doações, obriga a destinar um terço da doação a um fundo estabelecido de apoio social, e obriga aos doadores e donatarios a proporcionar antecedentes ao SII. Dado que esta lei entrou em operação em 2003, as doações que aplicarão ao novo marco legal farão a contar da Operação Renda 2004.
Crédito	Chile	A Lei 19.606, de 1999 estabelece que os contribuintes da Primeira Categoria que declarem a renda efectiva determinada segundo contabilidade completa, terão direito, até o 31 de dezembro do ano 2008, a um crédito tributário pelos investimentos que efectuem nas Regiões XI e XII e na província de Palena, destinadas à produção de bens ou prestação de serviços nessas regiões e província. A percentagem do crédito a aplicar sobre o monto de investimento depende das categorias e montos dos projectos, fluctuando dito percentagem entre um 10% e um 40%.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Chile	A Lei 19.712, de 2001 (Lei do Desporto) estabeleceu um benefício tributário para aquelas pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes de Primeira Categoria em base a contabilidade completa, ou do Global Complementar, que declarem sobre a base de renda efectiva, quando façam doações em dinheiro ao Instituto do Desporto ou para financiar projetos esportivos avalados por esse. O benefício é um crédito contra os impostos de 50% da doação. O total de crédito para doações de um contribuinte individual não pode exceder 2% do lucro tributável de um ano ou 2% do lucro tributável de complementar, nem exceder o montante equivalente a 14 mil UTM um ano. Por outro lado, que parte da doação não pode ser usado como crédito, é considerado uma despesa necessária para produzir renda. Além disso, as doações são isentas do imposto sobre heranças acima e doações.
Crédito	Chile	Lei N ° 19.420 de 1995 prevê um crédito fiscal para investimentos nas províncias de Arica e Parinacota para a produção de bens ou serviços nas províncias. O crédito é igual a 30% ou 40%, dependendo do projecto de investimento em questão, o valor dos activos fixos ativos físicos correspondentes a edifícios, máquinas e equipamentos, incluindo os edifícios usados exclusivamente para exploração comercial para o turismo.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Chile	A Lei N° 20.241, publicada o 19 de janeiro de 2008 no Diário Oficial, estabelece um incentivo tributário para os contribuintes de primeira categoria (empresas) que declarem renda efetiva segundo contabilidade completa, equivalente a um crédito pelo 35% dos pagamentos que realizem em Contratos de Investigação e Desenvolvimento acordos com centros de pesquisa credenciados pela CORFO (Corporação de Fomento). O montante anual desse crédito não pode exceder 15% do rendimento bruto anual de cada contribuinte, ou o equivalente a 5.000 UTM de acordo com o valor da unidade no final do respectivo ano.
Crédito	Chile	Lei n ° 20.351 foi publicado em Maio de 2009 e estabelece um incentivo temporário extra para os custos de treinamento para as empresas não reduziram o número de trabalhadores empregados por mês da publicação da lei. O primeiro instrumento é a criação de um incentivo de retenção e de treinamento onde as empresas podem deduzir do seu pagamento mensal provisória (PPM) 2,5 vezes o montante de crédito mensal para despesas de formação incorridas em relação aos seus empregados, cuja compensação não ultrapassar US \$ 380.000. Ele também cria um incentivo para a formação de pessoas durante o pré-contrato que estão a caminho de tornar-se empregados de uma empresa. Isso aumenta a quantidade máxima da isenção fiscal destinadas a este tipo de treinamento em 25%.
Crédito	Espanha	Bônus de participação de 99% da renda por exportação produção cinematográfica, audiovisual, livros e panfletos (que deve atender outras exigências estabelecidas no artigo 34 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Espanha	Bonificação de 50% da renda taxa de ganho em Ceuta e Melilla, onde as empresas operam efetivamente nessas cidades (artigo 33 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004)
Crédito	Espanha	Bonificação de 80% da quota integra às cooperativas agrariás especialmente protegidas (artigo 14 da lei 19/1995 e na lei 20/1990)
Crédito	Espanha	Bônus de 85% do imposto bruta correspondente aos rendimentos derivados da habitação para arrendamento (as empresas devem atender a certos requisitos e também casas). Se eles são imóveis de aluguel para pessoas com deficiência, o bônus será de 90% (artigo 53 e 54 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da quota: 12% (se a empresa é tributada à alíquota de 30%, 7% se tributados a 25% e 2% se tributados a 20%) do produto da transferência de propriedade os ativos da empresa e a transferência de ações do capital social de outras empresas. Tudo deve ser investido em outros ativos ou capitais próprios (outros requisitos devem ser atendidos no artigo 42 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004 Imposto de Renda Pessoa Jurídica)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução da quota) por atividades de exportação: de 12,5% do custo dos investimentos para criar sucursais no estrangeiro ou a aquisição de participações (mínimo 25% do capital) de sociedades estrangeiras relacionadas com a exportação ou com serviços turísticos em Espanha (devem cumprir-se outros requisitos que deve cumprir os outros requisitos previstos no artigo 37 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004).

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) de quota de 1% dos custos de formação para o pessoal. Se os gastos supera a média dos últimos 2 anos, o excesso aplicado a 2% de dedução. Além disso, esta e outras deduções estabeleceram limite de 35% ou 50% de participação (requisitos previstos no artigo 40 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004).
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) na parcela de 15% para investimentos e despesas para a promoção da tecnologia da informação e comunicação (aquisição de sistemas, treinamento de pessoal, comércio eletrônico, etc .. e cumprimento de certos requisitos, conforme estabelecido artigo 36 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) de quota de 2% dos investimentos locais e as despesas para fornecer o serviço de creche júnior para filhos de funcionários da entidade. Além disso, esta e outras deduções estabeleceram limite de 35% ou 50% de participação (requisitos do artigo 38,6 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da quota entidades sem fins lucrativos: 35% das contribuições, a base dessa dedução não poderá exceder 10% do valor tributável do período de tributação. (A regulamentação específica para doações a entidades sem fins lucrativos é regulada pela Lei 49/2002)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da taxa de pesquisa, desenvolvimento e inovação (I + D + i) tecnológico: Deduzir 30% do custo do seguro de tal (deve atender outras exigências estabelecidas no artigo 35 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da taxa de contribuições do empregador para planos de pensão, reduzida a 2% do valor das contribuições para planos de previdência para os empregados com salários abaixo de 27.000 € (há um limite de 35% do a) A taxa e devem cumprir os outros requisitos previstos no artigo 43 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da taxa de criação de empregos para trabalhadores com deficiência: Permite deduzir do montante de 6.000 euros por pessoa / ano em aumentar a força de trabalho deficiente média, com um contrato permanente (há um limite de 35% da taxa e devem cumprir os outros requisitos previstos no artigo 41 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da taxa de investimento ambiental, aplicar 2% dos investimentos para evitar a poluição (ar, água e resíduos) em novos veículos para reduzir poluição do ar e em ativos tangíveis para o uso de fontes de energia renováveis (sol, vento, biogás, etc ..). Além disso, esta e outras deduções estabeleceram limite de 35% ou 50% de participação (deve respeitar o disposto no artigo 39 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004 do Imposto sobre as sociedades)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da taxa: 2% dos investimentos em sistemas de navegação e localização por satélite do veículo a ser incorporado transporte industrial ou comercial de veículos rodoviários. Também os investimentos em transporte público adaptados para facilitar o acesso com mobilidade condicionada (há limites e outras exigências veja o artigo 38,4 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004 Imposto de Renda Pessoa Jurídica)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da quota: 5% por investimentos em edição de livros que permitam a confecção de um suporte físico, prévio a sua produção industrial seriada (artigo 38 do Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) da cota por investimentos em produções cinematográficas: aplicam o 18% do custo em produções espanholas cinematográficas e de séries audiovisuais (deve ajustar-se, ademais, ao estabelecido no artigo 38 do Real Decreto Legislativo 4/2004 do Imposto sobre Sociedades)
Crédito	Espanha	Crédito (ou dedução) por investimentos em bens de interesse cultural: deduzem na quota íntegra de 15% do custo dos investimentos ou gastos de bens do património histórico espanhol e adquiridos no estrangeiro (deve ajustar-se, ademais, ao estabelecido no artigo 38 do Real Decreto Legislativo 4/2004 do Imposto sobre Sociedades)
Crédito	Espanha	Estão isentas a subvenciones agrárias e pesqueiras da Comunidade Europeia: pelo cese definitivo na atividade (devem cumprir-se outros requisitos que estabelece a Disposição adicional terça do Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	Espanha	Transações financeiras com a bonificação de ações: Algumas empresas (Concessionárias particularmente autoestradas, etc) que emitiu títulos de longo prazo do empréstimo, eles mantêm o benefício é que as empresas, os proprietários desses títulos, que recebem juros, pode aplicar um crédito (ou dedução) de 22,8% (o bônus é de 95% acima dos 24% refere-se a pré-1979 disposto e é recolhido na prestação de transição de 11 de Real Decreto-Lei / 2004 Imposto 4 empresas)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	Espanha	Para o ano 2010 podem citar-se os acontecimentos: Barcelona World Race, Bicentenário da Constituição de 1812 e Ano Aposentar Guadalupense 2007 e vários mais. (existe regulamento específico para a cada acontecimento, entre outra a Disposição adicional 53ª da Lei 26/2009).
Crédito	Espanha	Saldo pendentes: recolhem-se neste conceito os créditos (ou deduções) da quota pendentes de diferentes modalidades ou de exercícios anteriores por passar determinados limites. Estes saldos trasladam-se aos exercícios posteriores (Disposições transitórias terça, quarta, quinta e oitava do Real Decreto Legislativo 4/2004 do Imposto sobre sociedades).
Crédito	México	Estímulo a projetos de investimentos produtivos no cinema nacional.
Crédito	México	Incentivos fiscais para os contribuintes fabricantes, montadores e distribuidores autorizados de ônibus e caminhões para modernizar frota da indústria de caminhões e dos passageiros. A) unidade de tratores quinto tipo de roda, caminhões de 2 eixos de 3 eixos unidade única caminhões, ônibus e capacidade integral convencional de 30 lugares, bem como plataformas e chassis para eles. B) Novos veículos concebidos para transportar 15 passageiros ou mais, bem como plataformas e chassis para eles. C) Incentivar equivalente ao montante dos rendimentos tributáveis provenientes de imposto de renda para o montante que recebe o veículo usado.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Crédito	México	Estímulo fiscal a trabalhadores sindicalizados equivalente ao ISR correspondente às quotas de segurança social que somadas a seus demais rendimentos obtidos pelo mesmo patrão. pela prestação de um serviço pessoal subordinado, excedem de uma quantidade equivalente a 7 vezes o SMGA
Crédito	México	Estímulo fiscal que consiste em um crédito fiscal de ISR de 80% que devem ser retidos e consciente, os residentes no México aeronaves que utilizam alugadas do exterior para ser explorado comercialmente, o que é garantido o uso temporário por residentes no exterior, desde que por contrato é estabelecido que o montante do imposto de renda será suportado fazendo com que o residente no México
Crédito	Peru	Crédito de reinvestimento para instituições de ensino privado
Crédito	Peru	Crédito de Reinvestimento Fiscal para editores - Lei Livro
Crédito	Peru	Reinvestimento em Amazônia
Dedução	Argentina	Promoção da atividade mineira - Lei 24.196. Dedução de 100% dos investimentos em gastos de prospecção, exploração, estudos e demais trabalhos destinados a determinar a factibilidade técnico-econômica Reinvestimento em Amazônia

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Brasil	As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda eleitoral, poderão excluir do lucro líquido, para efeito da determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de propaganda eleitoral gratuita.
Dedução	Brasil	Dedução como despesa operacional dos gastos com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda.
Dedução	Brasil	Dedução como despesa operacional das contribuições pagas pela pessoa jurídica a plano PAIT por ela instituído.
Dedução	Brasil	Dedução como despesa operacional das doações efetuadas a entidades civis sem fins lucrativos e a Organizações da Sociedade Civil de interesse público.
Dedução	Brasil	Dedução como despesa operacional das doações efetuadas às instituições de ensino e pesquisa.
Dedução	Brasil	Dedução como despesa operacional de parcela das doação ou patrocínio a projetos culturais.
Dedução	Brasil	Dedução como despesa operacional de parcela do patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Brasil	Dedução como despesa operacional dos Gastos realizados com contribuições, não compulsórias destinada a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.
Dedução	Brasil	Dedução como despesa operacional dos Gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social.
Dedução	Brasil	Dedução do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.
Dedução	Brasil	Dedução do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.
Dedução	Brasil	Exclusão do lucro líquido dos custos e despesas com capacitação de pessoal que atua no desenvolvimento de programas de computador (software) das empresas dos setores de tecnologia de informação - TI e de tecnologia da informação e da comunicação – TIC, sem prejuízo da dedução normal.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Chile	<p>Artigo 31 ° n ° 7 da LIR suporta como uma dedução de despesas com doações feitas em qualquer espécie, cujo único propósito é a realização de programas de instrução básica, a mídia livre, técnica, profissional e universitário no país, sejam eles privados ou fiscais , assim como não exceda 2% do lucro tributável, ou 1,6 por mil de capital próprio da empresa no final do exercício determinado de acordo com o artigo 41 da LIR. Também admite expressamente a dedução de doações para o Corpo de Bombeiros do Republica, fundo de solidariedade nacional, Fundo de Abastecimento e comunitário Instalações, SENAME Habitação Comunitária e Comitês.</p>
Dedução	Chile	<p>O Artigo 69 da Lei 18.681 de 1987 permite que os contribuintes declaram sua renda real por meio de contas integral ou abreviada pode reduzir crédito contra imposto de Primeira Categoria de 50% das doações em dinheiro feitas às universidades e institutos profissionais públicas e privadas reconhecidas pelo Estado, com um limite de 14.000 UTM anual. Da mesma forma, a lei declara que partes das doações não podem ser credenciadas como créditos podem ser deduzidos como despesa, sujeita aos mesmos limites estabelecidos no artigo 31 ° n ° 7 do LIR discutido na seção anterior.</p>

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Chile	O Artigo 8 ° da Lei 18.985 de 1990 permite que os contribuintes a declarar seus rendimentos através de uma contabilidade completa pode reduzir o crédito fiscal contra a Primeira Categoria de 50% das doações em dinheiro ou em espécie a realizar em universidades e institutos profissionais do Estado e particulares reconhecidos pelo Estado e corporações e fundações sem fins lucrativos cujo único objetivo é a pesquisa, desenvolvimento e difusão da cultura e da arte, e de outras instituições ou entidades que a lei diz. Lei 19.721 de 2001 (Lei Valdes II) também permitiu como um reconhecimento despesa dedutível para a doação não meritório.
Dedução	Chile	A lei 18.885 estabelece uma série de medidas para regulamentar as doações de pessoas jurídicas existentes têm direito a benefícios fiscais (doações para as universidades e institutos profissionais, doações concede fins educacionais, doações e subvenções para fins culturais e esportivos) e se estende até outros fins públicos e sociais. Entre outras medidas, essa lei estabelece um limite geral para doações, forçados a atribuir um terço da doação para um fundo de apoio social estabelecida, e exige que os doadores e receptores para fornecer fundo para a SII. Uma vez que esta lei entrou em operação em 2003, as doações para aplicar o novo quadro legal que irá dizer de Operação Renda 2004.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Chile	A Lei 19.712 de 2001 (Lei de desporto) estabeleceu um benefício fiscal para aqueles indivíduos ou corporações, os contribuintes Primeira Categoria com base na contabilidade completa, ou complementar, para declarar, com base em lucro real, quando fazem doações de dinheiro ao Instituto do Desporto ou para financiar projetos esportivos apoiados por ele. Que parte da doação não pode ser usado como crédito, é considerado uma despesa necessária para produzir renda. Além disso, as doações são isentas do imposto sobre heranças acima e doações.
Dedução	Equador	Dedução por leis especiais
Dedução	Equador	A dedução de salários e benefícios dos quais a contribuição para o Instituto de Segurança Social de aumento líquido de postos de trabalho devido à contratação direta de trabalhadores, será deduzida a 100% e 50% extra para deficientes físicos
Dedução	Equador	Empresas, indivíduos que tenham a manter contabilidade indivisível e escrituração necessária para manter as perdas podem compensar o ano fiscal com lucro tributável que tenham obtido no cinco anos fiscais seguintes, sem exceder em cada período 25% dos lucros obtidos. Para este efeito deve ser interpretada como ganhos ou perdas resultantes diferenças entre o lucro tributável que não está isento menos custos e despesas dedutíveis.
Dedução	México	100% do ISR pago por trabalhadores com capacidades distintas

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	México	25% dos salários pagos aos trabalhadores com 65 anos ou mais, e os trabalhadores com deficiência
Dedução	México	Doações não onerosas e remuneradas concedidas aos donatários autorizados
Dedução	México	Pagamentos pelo uso ou gozo dos carros até US \$ 250,00 por dia por veículo
Dedução	Peru	Despesas por doações oferecidas pelo setor público nacional, as organizações sem fins lucrativos e da Igreja Católica.
Dedução	Peru	Investimento em indivíduos localizados na Amazônia
Dedução	Peru	Com investimentos em infraestrutura de mineração que constitui serviço público
Dedução	Peru	Reinvestimento de lucros por empresas de mineração
Dedução	Rep. Dominicana	Doações deduzidas

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Uruguai	Através do Decreto 204/008 abril de 2008, o executivo exerce a autoridade conferida no artigo 2 ° da Lei 18.261 e estabelece que, para os exercícios findos entre 30 de junho de 2007 e 31 de maio 2008 é opcional realização da correção monetária na liquidação de IRIC e IRA.
Dedução	Uruguai	Em novembro de 2007 uma nova regulamentação da lei de investimentos mudou os critérios de abatimento do IRAE com respeito ao vigente até esse momento, podendo agora deduzir os montos investidos diretamente do imposto a pagar no exercício até atingir certa percentagem do mesmo.
Dedução	Uruguai	O regulamento (Art. 78 e 79 do Título 4 TO 1996) permite deduzir o 75% de uma doação aos organismos do ensino (Primária, Secundária, Técnico Profissional, Formação Docente, Universidade e outros institutos dependentes destes)/destes) como pagamento de IRAE e o 25% restante como gasto decibél para o cálculo de dito imposto.
Dedução	Uruguai	Os artigos 53 e 54 do Título 4 do TO 1996 permite deduzir da renda gerada no exercício até o 40% do investimento em maquinaria e equipas e até o 20% do investimento em propriedades para alguns setores (hoteleira e indústria e agropecuária).
Dedução	Uruguai	Os artigos 58 a 64 do título 4 do TO de 1996 estabelecem um regime de deduções especiais para o rendimento as entradas de capital para as empresas que solicitam, o poder executivo está sendo habilitada a implementar este benefício.
Dedução	Uruguai	Os contribuintes podem optar por ajustar para a inflação, para programar a variação nos preços para o índice de consumidor (CPI) ou índice preço ao produtor de produtos nacionais (IPPN)

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Dedução	Uruguai	Para promover o emprego é permitida a dedução em forma crescente mudanças positivas em alguns indicadores que emergem do montante dos salários pagos ou o número de funcionários de um exercício com relação ao anterior (Art. 57 bis Dec. 150/007 e g de Lit. No. o 2 do Art. 23 título 4 A 1996)
Devolução ou reembolso	Argentina	Devolução nacional de vendas de bens de equipamento de fabricação: o benefício é a percepção de um imposto de bônus a ser aplicado ao pagamento de impostos sobre os rendimentos, o imposto sobre os lucros mínimo alegada, imposto sobre o valor acrescentado (IVA), receitas internas em uma questão de equilíbrio do depoimento e avanços. M. 379/2001.
Diferimento	Chile	De acordo com os princípios da contabilidade financeira, os bens arrendados devem ser contabilizados como ativo imobilizado do locatário, que pode reduzir os custos como a depreciação dos ativos e interesses nas ações objeto do contrato. Entretanto, a lei fiscal permite para fins de determinação do lucro tributável é deduzido como despesa os honorários contratos por inteiro, enquanto os produtos só são ativados quando você paga a última parcela e o valor da mesma, o que pode ser depreciado. Este tratamento é o diferimento do imposto, uma vez que, em geral, a duração dos contratos de leasing é significativamente menor do que a vida dos ativos adquiridos. No entanto, deve-se afirmar que quando uma propriedade é adquirida através de um contrato de arrendamento, o tratamento fiscal do imposto dedutível permitindo até mesmo o valor da terra, que não é exatamente um diferimento do imposto, mas sim uma dedução e permanentemente mais baixos pagamentos de impostos.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Diferimento	Chile	Artigo 31 ° n ° 5 da LIR fornece um mecanismo de depreciação acelerada consiste em uma taxa anual para depreciação de ativos fixos ativos como uma despesa necessária para produzir renda, determinado de acordo com o tempo de vida definido pelo Serviço de Receita Federal para que o bem.
Diferimento	Chile	A lei do imposto de renda permite que os custos de organização e posta em marcha, os custos de investimento e desenvolvimento, e as despesas incorridas na promoção e colocação de produtos, a deduzir de imediato, a partir do utilitário. Na contabilidade financeira, no entanto, esses investimentos são amortizados ao longo de vários períodos. Por outro lado, os ativos intangíveis como direitos fundamentais, marcas, patentes e similares, são amortizados na contabilidade financeira, mas não são dedutíveis como despesa na contabilidade tributária, resultando em um pagamento maior de impostos ser revertida quando esses ativos são vendidos.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Diferimento	Chile	<p>Pode haver outras diferenças temporárias entre contabilidade financeira e fiscal, tais como custos de produção (mão de obra indireta e materiais indiretos podem ser deduzidos como despesas no período, enquanto a contabilidade financeira desses gastos fazem parte do custo de produção , passando a tornar-se apenas quando as mercadorias são vendidas) receitas antecipadas (receitas cobradas antes da entrega dos bens ou a prestação de serviços deve ser reconhecida como receita tributária do período em que perceberam, ao mesmo tempo reconhecido como financeiramente tal alocação no período em que são reconhecidos) Provisões (para devedores duvidosos, feriado, de indenização por anos de serviço, a obsolescência do inventário, etc.) do valor residual do ativo imobilizado para fins contábeis, contabilização de reservas florestas, ajuste contábil de investimentos pelo valor de mercado de seguros, etc.</p>
Diferimento	Equador	<p>Em caso de deterioração, obsolescência, intensivo acelerada ou outras razões devidamente justificadas, o respectivo director regional da Receita Federal poderá permitir que os coeficientes de depreciação anual superior a indicada, que são fixados na resolução aprovada para o efeito. Depreciação acelerada pode ser considerada apenas no caso de novos bens, e uma expectativa de vida de pelo menos cinco anos.</p>

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Diferimento	Equador	As novas empresas ou sociedades recém-criadas serão objecto de pagamento do adiantamento após o segundo ano de funcionamento efetivo, entendida como o início de seu processo produtivo e comercial. No caso em que o processo de produção assim o exigir, este período pode ser prorrogado mediante aprovação do Diretor-Geral da Receita Federal, em conformidade com o definido acima. Uma exceção a esse tratamento ou desenvolvedores de construção estão vendendo terrenos ou de edifícios a terceiros e as empresas a atingir seu objetivo de curta duração em um período inferior a dois anos, que começam a pagar o adiantamento do período imediatamente seguinte que eles começam suas operações.
Diferimento	Espanha	Empresas de pequeno porte podem implementar a liberdade de resgate ou qualquer entidade para a compra de ativos deteminados (edifícios de propriedade sociedades anónimas, os ativos de mineração, investigação ativos fixos, etc.) Depreciação acelerada podem ser feitas. Entre as exigências impostas, em alguns casos, aumentando a força de trabalho. Esta despesa fiscal é calculada como uma redução no ano fiscal (artigo 11.2, e os artigos Small Business 109-113 do Real Decreto Legislativo 4 / 2004)
Diferimento	México	Contribuintes que trabalham na agricultura, pecuária, pesca e silvicultura. Dedução terra antecedência consagrada à agricultura
Diferimento	México	Contribuintes que trabalham na agricultura, pecuária, pesca e silvicultura. Dedução dos investimentos no regime intermediário

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Diferimento	México	Contribuintes que trabalham na agricultura, pecuária, pesca e silvicultura. Dedução imediata dos investimentos em ativos fixos
Diferimento	México	Contribuintes envolvidos em caminhões de terra. Dedução dos investimentos no regime intermediário
Diferimento	México	Contribuintes envolvidos em caminhões de terra. Dedução imediata dos investimentos em ativos fixos
Diferimento	México	De terra para as incorporadoras imobiliárias no período em que o ganho
Diferimento	México	Dedução imediata dos investimentos em ativos fixos
Diferimento	México	Contribuições para fundos de pensão e aposentadoria
Diferimento	México	Regime de consolidação fiscal
Diferimento	Peru	10% de depreciação real de instalações de alojamento
Diferimento	Peru	Até 20% de depreciação de ativos fixos e até 10% em imóveis
Diferimento	Peru	Depreciação de até 20% da infra-estrutura hidráulica e irrigação

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Argentina	Ganhos de títulos emitidos ou a emitir no futuro, por entidades governamentais, onde há uma lei geral ou especial o preveja ou quando tal for decidido pela Lei 20.628 Executivo art. 20 inc. k)
Isenção ou Exclusão	Argentina	Os ganhos que obtenham as associações, fundações e entidades civis, desde que esses lucros e ativos líquidos sejam para sua criação o em nenhum caso se distribui entre os socios. Excluindo os recursos provenientes da exploração de shows públicos, jogos, corridas de cavalos e atividades similares.
Isenção ou Exclusão	Argentina	Promoção industrial. Decreto 2054/92, 804/96, 1553/98 e 2009/04: Isenção de Imposto de Renda
Isenção ou Exclusão	Argentina	Promover a não-industrial. Lei 22.021 e suas alterações: Isenção de Imposto de Renda
Isenção ou Exclusão	Argentina	Promover a não-industrial. Lei 22.021 e suas alterações: Isenção de Imposto de Renda
Isenção ou Exclusão	Brasil	Empreendimento industrial ou agrícola que tenha sido instalado, ampliado, modernizado ou diversificado na área de atuação da SUDENE e SUDAM.
Isenção ou Exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Imunes. Instituições de assistência social.
Isenção ou Exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Imunes. Instituições de educação

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Associação civil, filantrópica y recreativa
Isenção ou Exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Associações de poupança e empréstimo (vivienda)
Isenção ou Exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Científica
Isenção ou Exclusão	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Cultural
Isenção ou Exclusão	Brasil	Isenção da contribuição à instituição privada de ensino superior, com ou sem fins lucrativo, que aderir ao PROUNI.
Isenção ou Exclusão	Brasil	Isenção do imposto à instituição privada de ensino superior, com ou sem fins lucrativo, que aderir ao PROUNI.
Isenção ou Exclusão	Brasil	Previdência privada fechada
Isenção ou Exclusão	Chile	De acordo com o artigo 1 ° da Lei n ° 6 de 19.768 é isento de imposto de 4% sobre os juros nas operações em que o devedor é uma instituição financeira no país, desde que os recursos associados têm sido usadas para colocar um crédito no exterior.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Chile	Artigo 40 ° n ° 6 isenta de Primeira Classe para as empresas, não abrangidos pelo artigo 14 bis simplificado ou para a ter 14, cuja receita líquida determinado para fins de imposto não exceda 1 UTA.
Isenção ou Exclusão	Chile	O artigo único da Lei 13.713 de 1959 estabelece que estão isentos de qualquer imposto ou contribuição para a Universidad do Chile e de outras universidades reconhecidas pelo Estado sobre a renda de seu negócio de ensino superior, tudo em conformidade com as disposições pelo artigo 14 do DL N ° 1.604, de 1976.
Isenção ou Exclusão	Chile	O N ° 4 do artigo 39 da LIR, de acordo com o disposto no último parágrafo do mesmo artigo, isenta de Primeira Classe para os juros auferidos pelos contribuintes envolvidos em actividades abrangidas pelo artigo 20 ° n ° 1, ou seja, , as pessoas que exploram fazenda de propriedade agrícolas e não-real, se pagam impostos com base no lucro real ou suposta.
Isenção ou Exclusão	Chile	O número 3 do artigo 39 da LIR prevê que a renda da propriedade agrícola real, para os contribuintes que não seja SA, estão isentos de primeira categoria, desde que a renda real gerada não exceda 11% do seu valor fiscal. No entanto, estas receitas são destinados ao Imposto complementares ou adicionais.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Chile	Lei 20.190 publicada em 2007 em seu primeiro artigo apresenta uma transição de regime excepcional para determinar a tributação dos ganhos de capital na alienação de certas ações relacionadas ao capital de risco. Desta forma a renda é considerada renda não constituem renda para os ganhos de capital derivados produto que se destina a investir em projetos de alto risco inovador com retorno esperado alto para ser novo ou planos de estar em um estágio incipiente de exploração. Este incentivo fiscal é destinado a ambos os investidores de capital de risco que decidem investir através de fundos mútuos e os acionistas entrando em uma empresa de capital de risco, numa primeira fase.
Isenção ou Exclusão	Equador	Instituições privadas sem fins lucrativos, legalmente constituída, tal como são definidos nos regulamentos, desde que os seus rendimentos e bens destinados para os seus fins específicos e só em parte ao investir diretamente neles.
Isenção ou Exclusão	Equador	Ganhos de capital, lucros ou rendimentos distribuídos pelos fundos mútuos, fundos de indenização e de negócios de confiança para os seus beneficiários, desde que estes fundos e confia em negócios tenham sido cumpridas as suas obrigações como contribuintes a pagar o imposto rendimentos relativos
Isenção ou Exclusão	Equador	Dividendos e lucros, calculados após o pagamento do imposto de renda, distribuídos, pagos ou creditados por sociedades nacionais, em favor de outras sociedades nacionais ou indivíduos, nacionais ou estrangeiras, residentes ou não no Equador

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Equador	A venda ocasional gerada por imóveis, ações ou unidades. Para os fins desta Lei considera-se que a venda ocasional não correspondente ao curso normal dos negócios ou atividades habituais do contribuinte.
Isenção ou Exclusão	Equador	A renda de fonte equatoriana a ser recebido por empresas com ou sem residência no Equador, serão isentos de imposto em estrita relação com o que foi estabelecido por acordos internacionais de reciprocidade fiscais incentivos fiscais equivalentes para empresas nacionais e para evitar dupla tributação internacional.
Isenção ou Exclusão	Equador	Aquelas produzidas por instituições do Estado. No entanto, sujeito ao imposto de renda nas empresas do setor público, que não oferecem serviços públicos, ou competir com o setor privado, explorar mineração comercial, industrial, agrícola, turismo, transporte e serviços geral
Isenção ou Exclusão	Equador	Aquelas recebidas por faculdades do Estado, auxiliado pela Lei do Ensino Superior.
Isenção ou Exclusão	Equador	Rendimentos dos depósitos a prazo fixo de um ano ou mais, pagos por instituições financeiras nacionais para pessoas físicas e jurídicas, exceto instituições financeiras, bem como os rendimentos recebidos por pessoas físicas ou empresas de investimentos em títulos em obrigações, o período de um ano ou mais, que são negociadas em bolsas de valores do país.
Isenção ou Exclusão	Equador	Mandato Agrícola.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Isenção de rendimentos obtidos pelas agências Estado
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Isenção de imposto de renda sobre rendimentos de capital da dívida pública, quando aplicável
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Pessoas jurídicas para iniciar atividades de negócios, para os primeiros quatro meses de operação não pagam imposto
Isenção ou Exclusão	Guatemala	As pessoas jurídicas que operam com margens brutas inferiores a 4% da receita bruta não pagam imposto
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Os proveitos resultantes para as instituições autorizadas pelo conceito de instrumento financeiro (obrigações hipotecárias)
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Juros sobre as contas das agências do Estado não paga um imposto sobre estes rendimentos, excepto para as pessoas jurídicas de capital misto
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Os juros das contas das universidades e escolas não pagam um imposto sobre essa renda.
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Instituições constitucionalmente não pagam imposto de renda dedicada ao fornecimento de pré-primário, primário e secundário (não incluindo as universidades)
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Por sua natureza, são sem fins lucrativos, isenção do pagamento do ISR

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Por sua natureza, são sem fins lucrativos, isenção do pagamento do ISR
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Isenta as operações feitas entre os membros da cooperativa e isentando aqueles que são feitos com os países terceiros
Isenção ou Exclusão	Guatemala	Sempre que a lei de sua criação tenha expressamente concedido-lhes isenção de todos os impostos.
Isenção ou Exclusão	México	Juros vencidos aos estados federal, municípios, partidos políticos, as agências descentralizadas e os doadores
Isenção ou Exclusão	Peru	Benefício para programas de investimento na Amazônia
Isenção ou Exclusão	Peru	A empresas que estejam constituídas ou estabelecidas no ZOFRATACNA e desenvolver industrial, agro-industriais e de serviços maquila
Isenção ou Exclusão	Peru	Universidades privadas, sem fins lucrativos
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	desenvolvimento fronteiriço
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Instituições sem fins lucrativos
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Fabricação têxtil

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Outras industrias
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Turismo
Isenção ou Exclusão	Rep. Dominicana	Zonas Francas
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Dic. 84/1999
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Capítulo XII do Título 4 de TO 1996 inclui regras relativas às isenções que beneficiam florestal. Há um certo conjunto de atividades florestais têm seus rendimentos isentos para fins de IRAE. Existem outras atividades relacionadas ao processamento industrial da madeira que são cultivadas alcançado da mesma isenção.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Lit A) do artigo 52 do Título 4 de TO de 1996, prevê a isenção sobre o lucro para as empresas de transporte e ar. No caso de empresas estrangeiras, desde que a isenção abrange o país de sua nacionalidade, as empresas uruguaias mesmo objeto, beneficiar da mesma franquía.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	J Lit) do artigo 52 do Título 4 de TO de 1996, isenta os rendimentos obtidos pelas instituições de cuidados de saúde coletiva (IAMC) e associações civis de qualidade, sem inverter as mesmas atividades. Em ambos os casos, exige que as entidades à falta de lucro.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Uruguai	A T Lit) do artigo 52.o do Título 4 a 1996, isenta os rendimentos obtidos pela fundação criada Institut Pasteur em Paris, em conformidade com a lei 17 792 de 14 de julho de 2004, como uma relação direta com seu objeto .
Exención o exclusión	Uruguai	O segundo parágrafo do Lit A) do artigo 52 do Título 4 de TO 1996, autorizando o executivo a isentar os transportes terrestre empresas estrangeiras em seu imposto de renda na condição de reciprocidade no país de origem.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Esta é uma isenção geral prevista no artigo 69 da Constituição da República (TO 1996 Título. 3 Capítulo 1 Art. 1) e se estende a todas as instituições culturais e educacionais.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Esta isenção é baseada na renda do R literal) do artigo 52 do Título 4 A de 1996.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Estas empresas são uma dimensão económica inferior sob E item (mencionados acima). As regras estabelecem que deve fazer um substituto para o pagamento mensal fixo de contribuições para a segurança social e todos os impostos nacionais existentes.
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Empresas, tamanho muito pequeno que se inserem no Lit E. Título 4 do artigo 52º a 1996, estão isentos da IRAE 07/01/07. Até essa altura tinha um imposto de renda simplificado de resolução através de um pagamento mensal fixo.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Isenção ou Exclusão	Uruguai	Os rendimentos obtidos pela atividade de produção de software e serviços ligados a eles, conforme determinado pelo Poder Executivo, estão isentos de IRAE, desde que essas atividades são aproveitadas pleno no exterior (Art. 52 Lit Título 4 S PARA 1996)
Regime simplificado, especial ou promocional	Argentina	Promoção das PME. L. 24.467. Deduções no imposto sobre os lucros e as contribuições de capital para risco do fundo de proteção e parceiros que participam na garantia mútua.
Regime simplificado, especial ou promocional	Argentina	Promoção das PME. L. 24.467. Isenção de imposto de renda de garantia mútua.
Regime simplificado, especial ou promocional	Argentina	Promoção econômica de Tierra del Fuego. Lei 19.640. Isenção de imposto de Renda
Regime simplificado, especial ou promocional	Brasil	Regime de tributação diferenciado para Micro e Pequenas Empresas

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	O ano de 2007 foi publicada a Lei N ° 20.170 que inclui a Lei sobre o Lucro assinado um novo artigo 14-B como artigo. Este artigo estabelece que as empresas cujas vendas e serviços de seus negócios nos últimos três anos de actividade não ultrapassou a média anual de 5.000 UTM, pode optar por declarar e pagar o Imposto de Primeira Categoria e Imposto complementares ou adicionais, conforme o caso com base no seu rendimento anual líquido auferido (receitas menos despesas) e imediatamente deduzir como despesas de investimento e compras. Contribuintes de qualificação para este artigo são liberados para manter o FUTA, tornando a prática de correção física de depreciar o imobilizado, a prática de inventário e preparar o balanço total anual.
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	O artigo 14 bis da Lei de Imposto de Renda prevê que as empresas cujas vendas e serviços de seus negócios nos últimos três anos de actividade não ultrapassou a média anual de 5.000 UTM, pode optar por pagar tanto o Imposto de Primeira Categoria como o imposto complementar ou imposto adicional sobre todas as retiradas ou distribuições feitas, sem distinção ou considerar sua origem ou proveniência, ou se é ou não é isento ou não-tributáveis. Contribuintes de qualificação para este artigo são liberados para manter o FUTA, realizar correção monetária, depreciar os bens físicos do ativo imobilizado, a prática de inventário anuais e preparar o balanço total anual.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	O D.S. 341 isenta as empresas de primeira categoria estabelecida em zonas francas de Iquique e Punta Arenas, sobre os lucros gerados nessas áreas. No entanto, esses rendimentos são tributados com o imposto do artigo 21 da LIR e complementares ou adicionais direito não aplicar o crédito fiscal para Primeira Categoria para a isenção de tais impostos.
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	Lei N ° 18.392, de 1985 isenta a Primeira Categoria, por um período de 50 anos, as empresas que estão fisicamente instalados no território da Região XII cuja precisão os limites da lei, que se desenvolvem exclusivamente industrial de mineração, , a exploração das riquezas do mar, transportes e turismo. No entanto Categoria isentos de imposto Primeira Categoria, essas rendas têm direito ao crédito para o conceito de tal imposto contra os impostos complementares ou adicionais, o equivalente a primeiro depósito Categoria fiscais e de pagamento ter correspondido (crédito fictício).
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	Lei n ° 19.149, de 1992 isenta a Primeira Categoria, por um período de 44 anos, as empresas que estão fisicamente instaladas nas cidades de Porvenir e Primavera, localizado no território da Região XII, que se desenvolvem exclusivamente industrial, agronegócio, agricultura, pecuária, mineração, exploração das riquezas do mar, transportes e turismo. No entanto Categoria isentos de imposto Primeiro, essas rendas têm direito ao crédito para o conceito de tal imposto contra os impostos complementares ou adicionais equivalentes a apresentação Primeira Categoria de impostos e pagamento ter correspondido (crédito fictício).

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	A lei também estabelece um imposto de renda presumida sobre a exploração dos imobiliário não-agrícolas. Efectivamente, os contribuintes que dêem em arrendamento bens imóveis não agrícolas de sua propriedade, sendo as rendas de arrendamento inferiores ou iguais ao 11% do avalúo fiscal, podem optar por declarar uma renda suposta equivalente ao 7% do avalúo fiscal do inmueble vigente ao 01 de janeiro da cada ano, ou tributar sobre a renda efectiva. Em qualquer caso, observa que ao abrigo das disposições do n.º 3 do artigo 39 da renda LIR listados acima são isentos de Primeira Categoria afetou apenas o Imposto Complementar Global ou imposto adicional.
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	Podem acolher-se a este regime as empresas de transporte de ónus alheio cujos serviços anuais sejam inferiores a 3.000 UTM. A renda suposta tanto faz a um 10% do valor corrente em praça do veículo determinado pelo SII ao 1 de janeiro da cada ano. Sobre esta renda aplica-se o Imposto de Primeira Categoria, a nível das empresas e o Imposto Global Complementar ou Imposto Adicional a nível dos proprietários ou sócios
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	Podem acolher-se a este regime as empresas de transporte de passageiros qualquer que seja o monto de seus rendimentos. A renda suposta tanto faz a um 10% do valor corrente em praça do veículo determinado pelo SII ao 1 de janeiro da cada ano. Sobre esta renda aplica-se o Imposto de Primeira Categoria, a nível das empresas e o Imposto Global Complementar ou Imposto Adicional a nível dos proprietários ou sócios.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	Podem acolher-se a este regime as empresas mineiras cujas vendas anuais não excedam de 36.000 toneladas de mineral metálico não ferroso ou de 6.000 UTA (A contar do Ano Tributário 2002, o limite se reduz a 2.000 UTA segundo o disposto pela Lei 19.738 de 2001 o caso dos produtores de cobre, a renda suposta tanto faz a um 4% do valor neto da venda, desde que o preço média da libra de cobre no ano respectivo não exceda de 209,79 centavos de dólar. Se o preço excede de dito valor, aplicam-se taxas que fluctúan entre 6% e 20% das vendas netas, de acordo a uma escala estabelecida no N° 1 do artigo 34 da Lei de Imposto à Renda. Sobre a renda suposta aplica-se o Imposto de Primeira Categoria, a nível das empresas, e o Imposto Global Complementar ou Imposto Adicional, a nível dos proprietários ou sócios.
Regime simplificado, especial ou promocional	Chile	Podem acolher-se a este regime os agricultores cujas vendas netas anuais não excedam de 8.000 UTM e que não tenham outros rendimentos gravados baixo o regime de renda efectiva determinada mediante contabilidade completar. Tratando-se de sociedades, comunidades, cooperativas ou outras pessoas jurídicas, estas devem estar formadas só por pessoas naturais para poder se acolher ao regime de renda suposta. A renda suposta no caso do proprietário ou usufrutuário do bem, tanto faz ao 10% do avalúo fiscal do inmueble vigente ao 01 de janeiro da cada ano. Quando o predio é arrendado ou explodido a qualquer outro título, ao arrendatario se lhe presume uma renda igual ao 4% do avalúo, enquanto o arrendador declara a renda efectiva acreditada mediante o respectivo contrato. Sobre a renda suposta determinada pela lei aplica-se o Imposto de Primeira Categoria, a nível das empresas, e o Imposto Global Complementar ou Imposto Adicional, a nível dos proprietários ou sócios.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Equador	RISE
Regime simplificado, especial ou promocional	Espanha	Bonificação de 90% da quota pela parte da base imponible que proceda da exploração desenvolvida em Canárias pelas empresas navieras (Artigo 76 da Lei 19/1994 do Regime Económico e Promotor das Ilhas Canárias)
Regime simplificado, especial ou promocional	Espanha	Bonificação: de 50% da quota aos empresários que estabelecidos em Canárias e pelos rendimentos derivados das actividades agrícolas ganaderas e pesqueiras (cumprindo os requisitos que estabelece o artigo 26 da Lei 19/1994 de Regime Fiscal de Canárias)
Regime simplificado, especial ou promocional	Espanha	Dedução (ou redução) da base para constituir a sociedade uma reserva para investimentos nas Ilhas Canárias: minoram o 90% do benefício não distribuído e proceda de estabelecimentos situados em Canárias. (regulamento específico ver Lei 19/1994 do Regime Económico e Promotor de Canárias).

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	Espanha	Para incentivar a actividade nas Ilhas Canárias, as entidades com domicílio fiscal ou com estabelecimentos permanentes em Canárias têm como incentivo adicional um crédito (ou dedução) da quota iguais que as que se aplicam no resto de Espanha (que se analisam em outros apartados deste documento) mas incrementadas num 80% (existem limites e outros requisitos estabelecidos no artigo 94 da Lei 20/1991 do Regime Económico Fiscal de Canárias).
Regime simplificado, especial ou promocional	Guatemala	As pessoas jurídicas que operam nas actividades de zonas francas e maquilas não pagam o imposto de solidariedade.
Régimen simplificado, especial o promocional	Guatemala	Se exonera do pagamento do ISR às zonas francas e as maquiladoras legalmente estabelecidas no país.
Regime simplificado, especial ou promocional	México	Contribuintes dedicados à agricultura, ganadería, pesca ou silvicultura. Isenção de 20 S.M.A. pela cada sócio ou integrante com um limite de 200 vezes o salário mínimo geral (S.M.G) do D.F.

Tipo de gasto tributário	País	Disposições Tributárias
Regime simplificado, especial ou promocional	México	Contribuintes dedicados à agricultura, ganadería, pesca ou silvicultura. Redução de 30% do ISR
Regime simplificado, especial ou promocional	México	Isenção parcial do ISR para maquiladoras ao estimar a utilidade fiscal como o 3% do valor total dos activos ou do monto total dos custos e gastos de operação e redução da base ao excluir os inventarios
Regime simplificado, especial ou promocional	Uruguai	Os usuários das zonas francas estão exentos de todo tributo nacional, criado ou a se criar, inclusive daqueles em que por lei se requeira exoneração específica, respecto das actividades que desenvolvam na mesma (Art. 19 Lei 15,921 – Art. 143 Cáp. 29 Título 3 TO 1996).

Todo o material e conteúdo da presente publicação foi elaborada, construída e impresso no Centro de Publicações da Secretaria Executiva do CIAT, PO Box 0834-02129, Cidade do Panamá, Panamá.

Esta publicação consiste de 100 cópias.