

Gap Tributário das Contribuições PIS/COFINS

2015 a 2020



SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
Agosto de 2022

Projeto Tax Gap e Matriz de Insumos e Produtos Tributária

MINISTRO DA ECONOMIA

Paulo Roberto Nunes Guedes

SECRETÁRIO-EXECUTIVO DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA

Marcelo Pacheco dos Guaranys

SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Julio Cesar Vieira Gomes

GERENTE DO PROJETO TAX GAP

Marcelo de Sousa Silva

CHEFE DO CENTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS

Claudemir Rodrigues Malaquias

COORDENADOR DE ESTUDOS ECONÔMICO-TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS

Roberto Name Ribeiro

APOIO METODOLÓGICO DO FMI

Eric Hutton

Estudos Tributários

Gap Tributário das Contribuições PIS/COFINS – 2015 a 2020

(Relatório de Resultados n.1/2022)

Equipe Técnica do Projeto Tax Gap

Adriano Pereira Subira

Eric Lincoln Regis Vieira

Frederico Augusto Gomes de Alencar

Guilherme Dal Pizzol

Lucas Borges Monteiro

Márcio Gonçalves

Marcus Antônio Ferreira Araripe

Nelson Leitão Paes

Pablo Graziano Alvim Moreira

Ronaldo Lazaro Medina

Suelen Sperb Rozales

Sumário

Apresentação	4
1. Resultados principais em destaque	5
2. Conceitos e principais aspectos metodológicos	6
3. Arrecadação tributária e os grandes agregados das Contas Nacionais – 2015 a 2020	10
4. Arrecadações potenciais estimadas pelo modelo do FMI	15
5. Gaps tributários agregados 2015 a 2020 (% do PIB)	17
6. Gaps tributários ao nível 17 das atividades econômicas – 2015 a 2020	29
7. O caráter preliminar do presente relatório	58
8. Principais limitações intrínsecas às Contas Nacionais	59
9. Evolução do modelo e das estimativas de gap tributário	60

Apresentação

Este relatório apresenta os resultados do modelo baseado principalmente na metodologia de estimativa de gaps tributários do Fundo Monetário Internacional (FMI) para tributos sobre o valor agregado (VAT TAX GAP) aplicado às contribuições federais PIS e Cofins, nos anos 2015 a 2020.

Este é o segundo relatório do Projeto Tax Gap e Matriz de Insumo Produto com Enfoque Tributário, realizado pelo grupo de trabalho constituído pela Portaria RFB nº 283, de 7 de fevereiro de 2020.

A metodologia referida parte das Contas Nacionais (CN) para estimar as bases tributárias de incidência de um imposto tipo IVA. Sobre essas bases, então, são aplicadas as alíquotas vigentes, as hipóteses de isenção tributária, substituição, limitações ao crédito, entre outras, para se chegar à arrecadação potencial. Subtraindo-se da arrecadação potencial a arrecadação efetiva, estima-se o gap tributário.

Considerando que, no momento da realização dessas estimativas, não havia disponibilidade das referidas estatísticas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) para os anos 2019 e 2020 no nível mais desagregado (68 setores e 128 produtos), as bases tributárias obtidas para esses anos foram produzidas com bases em extrapolações das CN para esses dois anos, quando apenas os grandes agregados eram conhecidos e, portanto, também estão sujeitas a erros próprios dessas extrapolações. Anualmente, a Receita Federal atualizará as suas estimativas de gap tributário dessas contribuições, acompanhando o detalhamento e a revisão das estimativas das CN pelo IBGE, ou incorporando outros aperfeiçoamentos metodológicos ou no tratamento dos dados.

O método de estimação do FMI serve bem para impostos sobre o valor agregado. Considerando, porém, que as contribuições PIS e Cofins operam tanto em regimes não cumulativos como cumulativos, e que as empresas de um regime se relacionam com os dos outros, houve a necessidade de adaptações na metodologia. Dessa forma, os resultados ora apresentados são de fato o resultado de um método híbrido, que busca superar as deficiências do método do FMI no tratamento de tributos sobre bens e serviços mais complexos, como são os casos das contribuições objeto deste estudo.

Registre-se também que apenas os regimes tributários principais das contribuições sociais PIS e Cofins foram tratados nesta modelagem – não cumulativo, cumulativo e Simples Nacional. Os regimes especiais como o da Zona Franca de Manaus, Reidi, Reporto, Drawback e Recof não foram tratados, e deverão ser incorporados em futuras expansões deste trabalho a partir de novas bases de dados fiscais que a Receita Federal está preparando.

Para uma visão detalhada da metodologia deste trabalho e compreensão de seu alcance e de suas limitações, consulte a Metodologia do Gap Tributário – 2015 a 2020, produzida pela equipe responsável por este projeto.

1. Resultados principais em destaque

- A arrecadação potencial das contribuições PIS e Cofins em conformidade com a política tributária corrente em 2020 foi estimada em R\$ 385.369 milhões (5,17% do PIB), enquanto a arrecadação efetiva em regime de competência foi de R\$ 308.108 milhões (4,13% do PIB), resultando em um gap de conformidade de R\$ 77.363 milhões, equivalente a 20% da arrecadação potencial e a 1% do PIB.
- O gap tributário de conformidade variou, no período de 2015 a 2020, ao redor de 1,1% e 1,2% do PIB, e em torno de 22% da arrecadação tributária potencial em conformidade com a política tributária corrente, com uma tendência declinante em relação a essa arrecadação. O gap de conformidade de 2020 é o menor desde 2015.
- Cerca de 90% desse gap de conformidade é formado pelo gap de avaliação, ou de sonegação fiscal, denotando que seu segundo componente, o gap de arrecadação, é basicamente residual (variou entre 0,1% e 0,3% do PIB, no período, ou de 3% a 7% da arrecadação potencial).



- O gap de política (renúncias fiscais somadas às perdas de arrecadação pela informalidade econômica e produção não destinada aos mercados), variou com máxima e mínima respectivamente de 2,6% e 2,2% do PIB no período.
- A maior parte do gap de política é constituída pelo gap de não tributação (decorrente da economia informal, da não tributação dos serviços públicos e dos bens e serviços produzidos, mas não comercializados), e tem se mantido relativamente estável, em torno de 2,2% e 2,3% do PIB no período.
- O gap de aplicação, a segunda componente do gap de política, que se assemelha ao conceito de gasto tributário (renúncias fiscais), variou mais no período, entre 0,1% e 0,4% do PIB, tendo se tornado negativo em 2020, com -0,09% do PIB, provavelmente em função da retração econômica maior da economia nos regimes tributários cumulativo e Simples Nacional.
- Em termos dos setores de atividade econômica, o gap de conformidade está concentrado nos setores da Fabricação e do Comércio, respectivamente de 0,61% e 0,23% do PIB, na média dos anos analisados.

2.

Conceitos e principais aspectos metodológicos

O modelo do FMI para quantificação estimativa do gap tributário de impostos sobre o valor agregado parte das CN e compara os valores de arrecadação potencial estimada de acordo com as políticas tributárias corrente, normativa e plena, com diferentes medidas de arrecadação, para obter as medidas de gap tributário.

Nesse modelo, os débitos são gerados a partir das alíquotas vigentes dos produtos e serviços aplicadas sobre os valores da produção e das importações, subtraídas as exportações. E os créditos fiscais são obtidos pelas incidências das mesmas alíquotas sobre os produtos e serviços que compõem o consumo intermediário e o investimento de cada setor.

Numa visão bastante resumida, a base de cálculo potencial do imposto (PVB) pode ser expressa como a seguinte identidade a partir das CN:

$PVB = M + (O - X) - (N + I)$, onde:

M = valor das importações de bens e serviços;

O = valor da produção;

X = valor das exportações de bens e serviços;

N = valor do consumo intermediário;

I = valor dos investimentos.

Três estimativas de arrecadação potencial (PV)

Essas correspondem à:

- estrutura tributária corrente (PV1), levando em consideração os diversos regimes tributários, distintas alíquotas de produtos, coeficientes de retenção na fonte, coeficiente de restrição de créditos, alíquotas de créditos presumidos, etc., conforme a legislação de cada país;
- estrutura tributária normativa, que expressa um IVA clássico com uma única alíquota e pleno direito ao crédito tributário tanto para o consumo intermediário como para a formação bruta de capital fixo (PV2); e
- estrutura plena, que corresponde a um IVA clássico que tributa também o valor adicionado pelo setor público, o valor adicionado de bens e serviços produzidos pelas famílias (economia informal), mas confere ao governo e às famílias créditos plenos pelo consumo intermediário e pela formação bruta de capital fixo, como nos demais setores (PV3).

Registre-se ainda que, no conceito de um IVA clássico, tanto na estrutura tributária normativa como na plena, as exportações não são tributadas.

Duas medidas relevantes de arrecadação (AV)

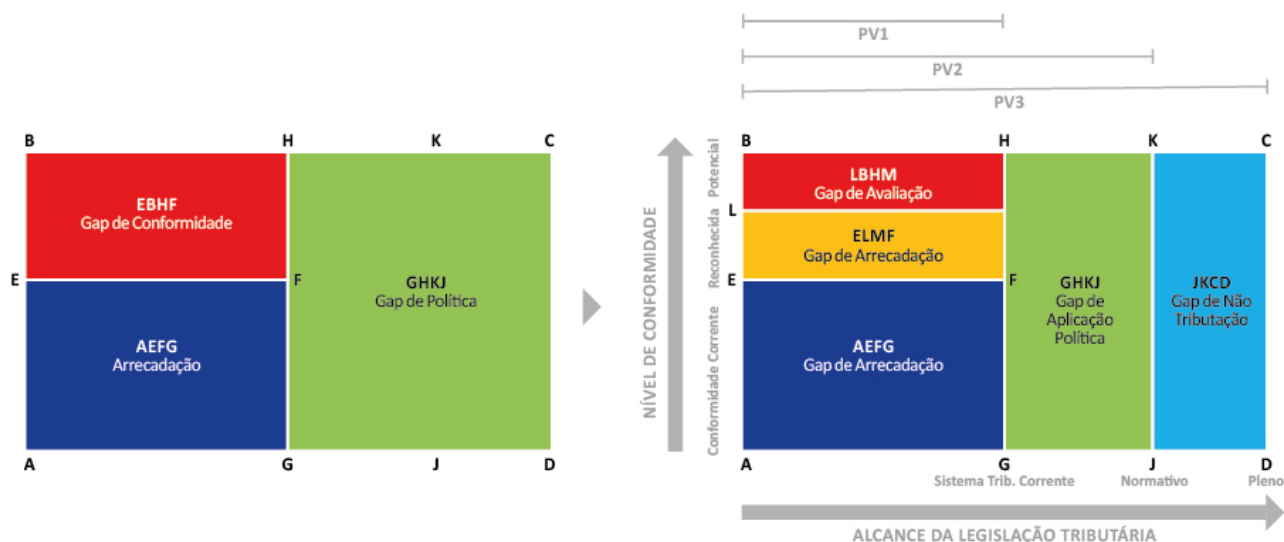
- AV4 - valor **efetivamente recolhido** pelos contribuintes, mais o valor dos créditos utilizados como pagamento, menos os créditos gerados no período e não utilizados, em regime de competência;
- AV3 - o valor **devido** pelos contribuintes (valor declarado adicionado do valor apurado pela administração em lançamentos tributários), menos os créditos gerados no período e não utilizados, em regime de competência.

Observe-se que a medida de AV3, por incluir lançamentos tributários, torna-se sensível à atuação da

fiscalização e, portanto, ao ponto na linha do tempo em que é tomada.

Considerando-se que essa fiscalização opera de forma defasada em relação aos fatos geradores, tudo o mais constante, os períodos mais antigos tendem a ter valores lançados maiores do que os mais recentes. Portanto, AV3 tende a ser menor nos períodos mais próximos, quando ainda as fiscalizações estão sendo realizadas.

Seis medidas de gap tributário



- **Gap da não tributação (non taxable gap), que corresponde à área JKCD do gráfico acima, igual a PV3 – PV2.**

Esse é o gap que decorre basicamente das imunidades tributárias (bens e serviços produzidos pelo setor público), da não tributação de aluguéis imputados às moradias próprias e não tributação da economia informal (por exemplo, as atividades de produção, comércio e serviços executadas pelas famílias, sem formalização), os serviços profissionais em geral prestados pelas pessoas físicas.

- **Gap de aplicação política (tax expenditure gap), que corresponde à área GHKJ do gráfico acima, igual a PV2 – PV1.**

Esse é o gap que decorre basicamente das isenções e subsídios dados pela legislação vigente. Porém, diferentemente do conceito de gasto tributário utilizado no Brasil, para o cálculo do gap de aplicação, subtraem-se os valores de arrecadação que correspondem ao excesso de arrecadação calculado pela alíquota padrão, nos casos de bens e serviços tributados com alíquotas superiores a essa, e são subtraídos os efeitos das restrições aos créditos. Dito de outra forma, para o cálculo da arrecadação potencial PV2, nenhum produto ou serviço leva alíquota superior à padrão, e todas as restrições de crédito são retiradas¹;

- **Gap de política (policy gap), que corresponde à área GHCD do gráfico acima, equivale à soma dos dois gaps de aplicação e de não tributação; e**
- **Gap de conformidade (compliance gap), que corresponde à área EBHF do gráfico acima, equivale a PV1 – arrecadação efetiva AV4, que se desdobra em duas medidas:**

- **Gap de avaliação (assessment gap), ou gap de sonegação fiscal, ou, ainda, gap de reconhecimento, que corresponde à diferença do valor dos tributos que seriam devidos de acordo**

¹ O cálculo do gasto tributário também exaure todos os dispositivos da legislação que produzem exoneração fiscal, ao passo que o cálculo do gap de aplicação neste trabalho apenas considera os principais regimes. Dessa forma, não é possível comparar diretamente os valores que correspondem a esses dois conceitos.

com a legislação vi-gente (PV1), e o valor dos tributos apurados pelos contribuintes mais os apurados pela administração tributária líquidos das restituições/ressarcimentos devidos, no regime de competência, que corresponde ao indicador AV3 (corresponde à área LBHM do gráfico acima); e

- **Gap de arrecadação (collection gap)**, que é a diferença entre o valor apurado dos tributos (pelo contribuinte e pela administração tributária) líquido das restituições devidas, no regime de competência, chamado AV3, e o valor efetivamente recolhido pelo contribuinte, mais o excesso de crédito usado como pagamento antes de declarar o débito tributário, líquido das restituições/ressarcimentos devidos, no regime de competência, chamado de AV4 (corresponde à área ELMF do gráfico acima).

Resumidamente:

Conceitos de gap tributário	Medidas
Gap de política =	PV3 – PV1
Gap de não tributação	PV3 – PV2
+ Gap de aplicação política	PV2 – PV1
Gap de conformidade =	PV1 – AV4
Gap de avaliação (sonegação)	PV1 – AV3
+ Gap de arrecadação	AV3 – AV4

Uma consequência da sensibilidade das medidas de AV3 ao ponto da linha do tempo quando são tomadas é a responsividade das medidas de gap de avaliação e de arrecadação aos lançamentos tributários. Conforme os lançamentos são realizados, gap de avaliação se transforma em gap de arrecadação (valores que não eram reconhecidos pelos contribuintes e pela administração tributária se tornam conhecidos). Portanto, como há, provavelmente, mais créditos lançados em anos mais antigos do que em anos recentes, haverá uma tendência a se observar gaps de arrecadação maiores nos primeiros na comparação com os últimos, e, em contrapartida, gaps de avaliação maiores nestes.

Evolução metodológica

Relativamente ao primeiro relatório de estimativa de gap tributário das contribuições PIS e Cofins produzido em 2021, abrangendo o período de 2015 a 2019, houve diversas modificações de aplicação da metodologia que expressam melhorias na forma de tratamento dos dados, correções de erros detectados posteriormente à edição do primeiro relatório e modificações tendentes a tratar de forma mais eficaz aspectos da tributação cumulativa dessas contribuições que o modelo do FMI não consegue tratar.

Essas alterações estão descritas no relatório metodológico já referido, porém, uma em particular merece ser destacada também neste relatório de resultados, uma vez que introduz uma variante de cálculo em relação à metodologia do FMI.

Trata-se da inclusão de uma base de cálculo adicional ao valor da margem de comércio nos segmentos de comércio, que corresponde ao giro comercial dos produtos nos segmentos do comércio, isto é, às vendas de produtos realizadas para os segmentos de comércio, ou operações de vendas de empresas comerciais para empresas industriais e de serviços.

Essa agregação corretiva ao valor do produto (ou melhor, à margem de comércio) é necessária para melhor aproximar a verdadeira base de cálculo dos segmentos do comércio cujo débito tributário para as contribuições estudadas é calculado a partir do valor das vendas – trata-se das operações de em-

presas do comércio que operam nos regimes cumulativos. Para esses segmentos, a utilização do valor do produto ou da margem de comércio das CN não permite capturar toda base de tributação efetiva dessas operações, subestimando-a.

Observe-se que, com o mesmo objetivo de se aproximar mais da base tributária do comércio no regime cumulativo, no primeiro relatório, que cobre o período de 2015 a 2019, esta equipe já havia adicionado ao valor da margem de comércio o valor do consumo das famílias (líquido da margem de comércio que já está embutida no valor do consumo final das famílias nas CN), aspecto que foi descrito em detalhes no primeiro relatório metodológico.

Nesta atual versão, portanto, além desse ajuste do consumo final das famílias (que subentende que todo o consumo final dessas foi vendido pelos setores de comércio), agregou-se também o valor das vendas para os setores de comércio, indústria e serviços, ou seja, o valor das vendas de produtos que não têm como destino a demanda final da economia (famílias, governo e resto do mundo). Tais valores foram obtidos nas fontes de dados fiscais da RFB, uma vez que as CN não dispõem dessa informação.

Aduza-se que tanto no primeiro relatório como neste, os valores agregados à margem de comércio também entraram como consumo intermediário do comércio, para reproduzir de forma mais próxima da realidade os mecanismos de formação de crédito tributário nas operações internas ao comércio, bem como nas operações desse setor para as indústrias e os serviços. Obviamente, ao se somar ao valor do consumo intermediário o que havia sido somado ao valor da margem de comércio, manteve-se inalterado o valor adicionado total na economia.

3.

Arrecadação tributária e os grandes agregados das Contas Nacionais - 2015 a 2020

Nesse período, as diferentes medidas de arrecadação tributária das contribuições aqui analisadas, em valores correntes e como proporção do PIB, estão registradas na tabela abaixo.

Medidas de Arrecadação (Avs)										
- valores correntes e % do PIB -										
Anos	AV0		AV1		AV2		AV3		AV4	
	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB
2015	222.042	3,70	259.972	4,34	261.302	4,36	250.482	4,18	235.529	3,93
2016	224.776	3,59	265.327	4,23	263.861	4,21	258.137	4,12	239.890	3,83
2017	242.605	3,68	285.509	4,34	286.085	4,34	277.798	4,22	263.388	4,00
2018	268.865	3,84	311.604	4,45	311.812	4,45	299.516	4,28	285.833	4,08
2019	276.901	3,74	327.083	4,42	325.121	4,39	312.356	4,22	300.471	4,06
2020	249.534	3,35	331.175	4,45	329.851	4,43	317.448	4,26	308.108	4,14

Fonte: RFB

Para informar as diferenças de conceitos entre as medidas de AV3 e AV4 utilizadas neste modelo e as demais medidas de arrecadação, segue o glossário abaixo:

AV0: recolhimento bruto efetivo no regime de caixa, incluídos juros e multas;

AV1: recolhimento bruto efetivo no regime de caixa, excluídos juros e multas;

- **mais** compensação como pagamento apurado no regime de caixa;
- **menos** restituições e ressarcimentos pagos pela administração tributária em regime de caixa;

AV2: recolhimento bruto efetivo no regime de competência, excluídos juros e multas;

- **mais** compensação como pagamento apurado no regime de competência;
- **menos** restituições e ressarcimentos pagos pela administração tributária em regime de competência;

AV3: saldo devedor declarado pelos contribuintes (DCTF e PGDAS);

- **mais** recolhimento de importação, excluídos juros e multas;
- **mais** recolhimentos de não obrigados a DCTF (órgãos públicos federais, condomínios, etc.), excluídos juros e multas;
- **mais** os créditos constituídos pela administração tributária no regime de competência;
- **mais** o saldo credor de períodos anteriores utilizados para abater débitos do período na escrituração;
- **menos** o saldo credor do período corrente do PIS/Cofins gerado e não utilizado no período;
- **menos** o valor do crédito solicitado via Pedido de Compensação/Restituição/Ressarcimento do período, apurado pelo contribuinte também no regime de competência;

AV4: AV2;

- **menos** o valor do crédito gerado e não utilizado no período corrente;
- **mais** o saldo credor de períodos anteriores utilizados para abater débitos do período na escrituração².

² Para explicações mais detalhadas sobre a obtenção dessas medidas de arrecadação, vide Metodologia do Gap Tributário PIS/COFINS – 2015 a 2019, disponível no sítio da RFB na internet.

Nos termos deste relatório preliminar, cumpre esclarecer alguns detalhes das medidas de arrecadação produzidas:

- Os recolhimentos realizados com atraso, sejam espontâneos ou para pagamento de lançamentos realizados pela fiscalização, compõem as medidas de AV3 e AV4. Dessa forma, o simples transcurso do tempo tende a aumentar essas medidas e a produzir gaps menores de conformidade;
- Na contabilização de AV3, os lançamentos são contabilizados independentemente de estarem sendo contestados em processos administrativos. Todavia, os créditos cancelados em julgamentos administrativos são deduzidos, de modo que, com o passar do tempo, AV3 tende a crescer pelos efeitos dos lançamentos acumulados, porém, posteriormente, é afetada negativamente pelos cancelamentos dos créditos nos processos do contencioso administrativo.

Assim, as medidas de arrecadação não são estritamente comparáveis ao longo do tempo. AV3 e AV4 são afetadas positivamente pela acumulação de recolhimentos em atraso ao longo do tempo (dentro de cada período de competência), e AV4 é afetada ora positiva ou negativamente pelo transcurso do tempo, à medida que se adiciona valores de lançamento e, depois, pelo cancelamento desses nos julgamentos administrativos. Para este relatório, as estatísticas de arrecadação foram levantadas em maio de 2021.

Com relação aos conceitos de arrecadação AV3 e AV4, a tabela seguinte ilustra o comportamento de seus valores em relação ao PIB e ao consumo.

PIB, Consumo e Arrecadação PIS/Cofins								
-R\$ milhões correntes -								
Anos	PIB		Consumo		AV3		AV4	
	R\$ milhões	Var. % real	R\$ milhões	% PIB	% PIB	% Consumo	% PIB	% Consumo
2015	5.995.787	-3,55	5.020.969	83,74	4,18	4,99	3,93	4,69
2016	6.269.328	-3,28	5.305.781	84,63	4,12	4,87	3,83	4,52
2017	6.585.479	1,32	5.575.017	84,66	4,22	4,98	4,00	4,72
2018	7.004.141	1,32	5.919.281	84,51	4,28	5,06	4,08	4,83
2019	7.407.024	1,14	6.284.282	84,84	4,22	4,97	4,06	4,78
2020	7.447.858	-4,10	6.197.193	83,21	4,26	5,12	4,14	4,97

Fonte: RFB e IBGE

No período analisado, apesar do crescimento nominal do PIB, os anos de 2015 e 2016 foram marcados por forte recessão, com fraca recuperação em 2017, 2018 e 2019 e, em 2020, ano da pandemia de covid-19, o PIB sofreu a segunda maior retração dos últimos 40 anos (em 1981, o PIB se reduziu em 4,39%).

Nesse contexto, a arrecadação das contribuições PIS e Cofins tende a se reduzir em relação ao consumo porque, à medida que as vendas se retraem, os estoques tendem a crescer em relação às vendas e as empresas tendem a acumular mais créditos tributários e a sofrer maiores restrições de liquidez financeira, reduzindo os recolhimentos mais do que proporcionalmente em relação à retração das vendas.

Porém, os dados demonstram que a arrecadação dessas contribuições, com exceção do ano de 2016, não sofreu redução significativa em relação ao PIB e ao consumo total, e até se recuperou, superando, nos anos de 2018 e 2019, os níveis de 2015. E, no ano de 2020, apesar da queda acentuada no PIB, as medidas de arrecadação cresceram tanto em relação ao PIB como em proporção do consumo, atingindo os pontos máximos na relação arrecadação/consumo desde 2015.

Esse comportamento da carga tributária é resultado complexo da atuação de muitas variáveis, cabendo destacar: as variações na economia das proporções dos regimes tributários não cumulativo, cumu-

lativo e Simples, que têm alíquotas e bases tributárias diferentes; a composição do perfil de consumo com relação às diferentes alíquotas e isenções de cada produto ou serviço; a majoração ou redução de alíquotas das contribuições; a atuação da administração tributária para aumentar os níveis de conformidade dos contribuintes; o impacto de decisões judiciais relativamente ao contencioso em torno das regras dessas contribuições etc.

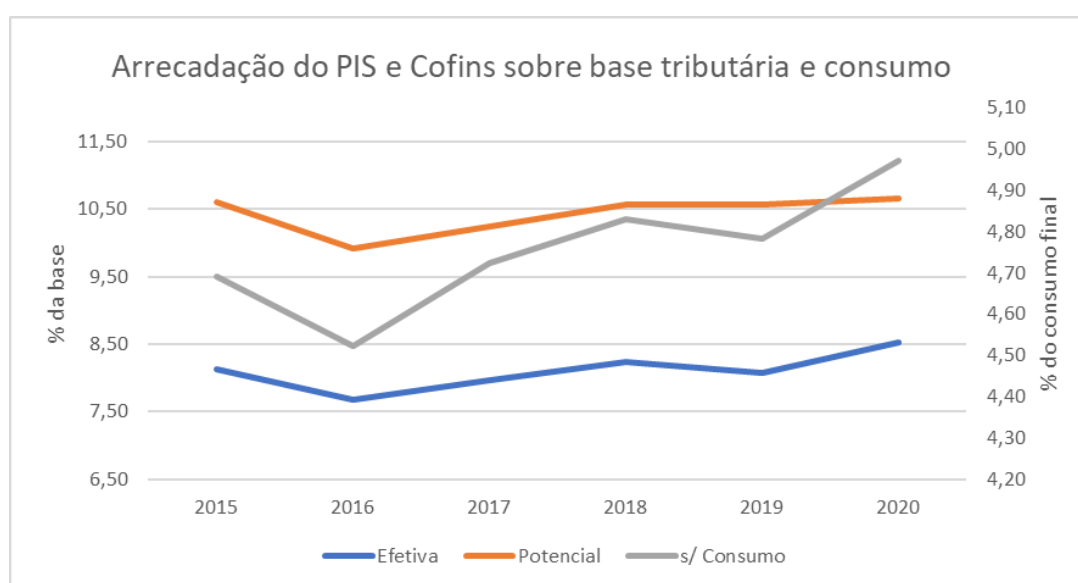
Os coeficientes de carga tributária sobre o PIB ou consumo são, porém, imprecisos, porque, obviamente o imposto não incide sobre o PIB, e mesmo considerando a base de consumo, há que se expurgar dela, por exemplo, o consumo de bens e serviços produzidos pelas famílias e que não passou pelos mercados, e o consumo que se refere à produção de serviços públicos. Então, para obter uma base tributária mais adequada para expressar a carga tributária sobre ela, considerou-se na tabela abaixo o que seria a base tributária de um IVA padrão sem isenções, isto é, somaram-se as importações à produção destinada ao mercado, subtraindo-se o consumo intermediário, as exportações e os investimentos. Sobre essa base, então, foram obtidas as alíquotas médias implícitas, considerando-se as medidas de arrecadação efetiva e potencial.

Base Tributária de IVA Padrão, Arrecadações Efetiva e Potencial e Respectivas Alíquotas Médias Implícitas							
- valores em R\$ milhões correntes -							
Anos	(1) Base tributária (*)	(2) Arrecadação AV4	(3) Arrec. Potencial PV1	(4) Consumo Final (IBGE-TRU)	Alíquotas % médias implícitas		
					(5) Efetiva = (2)/(1)	(6) Potencial = (3)/(1)	(7) s/ consumo final = (2)/(4)
2015	2.899.991	235.529	307.483	5.020.969	8,12	10,60	4,69
2016	3.122.237	239.890	309.591	5.305.781	7,68	9,92	4,52
2017	3.306.555	263.388	338.393	5.575.017	7,97	10,23	4,72
2018	3.473.951	285.833	367.371	5.919.281	8,23	10,58	4,83
2019	3.717.797	300.471	392.640	6.284.282	8,08	10,56	4,78
2020	3.617.417	308.108	385.369	6.197.193	8,52	10,65	4,97

Fonte: RFB

(*) A base tributária inclui as contribuições PIS e Cofins e os demais impostos indiretos líquidos de subsídios

As bases tributárias de um IVA padrão no Brasil são significativamente menores do que o consumo final (soma dos consumos das famílias, do governo, das instituições sem fins lucrativos). Em média, essa base é de 58,7% do consumo, com relativa estabilidade no período analisado.



Em termos gerais, o comportamento das alíquotas efetiva e potencial e da carga tributária sobre o consumo são semelhantes, movimentando-se com sincronia, e em todas as três séries os mínimos e máximos coincidem, respectivamente em 2016 e 2020. De 2016 para 2020, observa-se que todas essas

medidas de carga tributária tiveram incremento quase sem interrupção. Cabe destacar, porém, que com exceção do ano de 2017, quando o governo, buscando elevar a arrecadação, aumentou as alíquotas do PIS e Cofins sobre combustíveis, com efeitos a partir do ano seguinte, nos demais anos não houve aumento ou redução de alíquotas que possam explicar o aumento das alíquotas efetiva e potencial.

Podem explicar a variação das alíquotas efetivas na ausência de variações das alíquotas nominais a mudança de composição da economia em termos dos diferentes regimes tributários que vigoram para essa contribuição, bem como alterações na composição do consumo em termos das alíquotas ou isenções que se aplicam aos diferentes bens e serviços. Para demonstrar parcialmente esse aspecto, o quadro abaixo apresenta a composição das vendas na economia segundo o regime tributário da empresa.

Participação dos Regimes Tributários nas Vendas de Bens e Serviços			
- % das vendas -			
Anos	Não cumul.	Cumulativo	Simples
2015	62,47	26,22	11,31
2016	62,68	25,91	11,41
2017	62,88	25,36	11,76
2018	63,75	24,41	11,84
2019	63,44	24,56	11,99
2020	64,94	23,68	11,38

Fonte: RFB

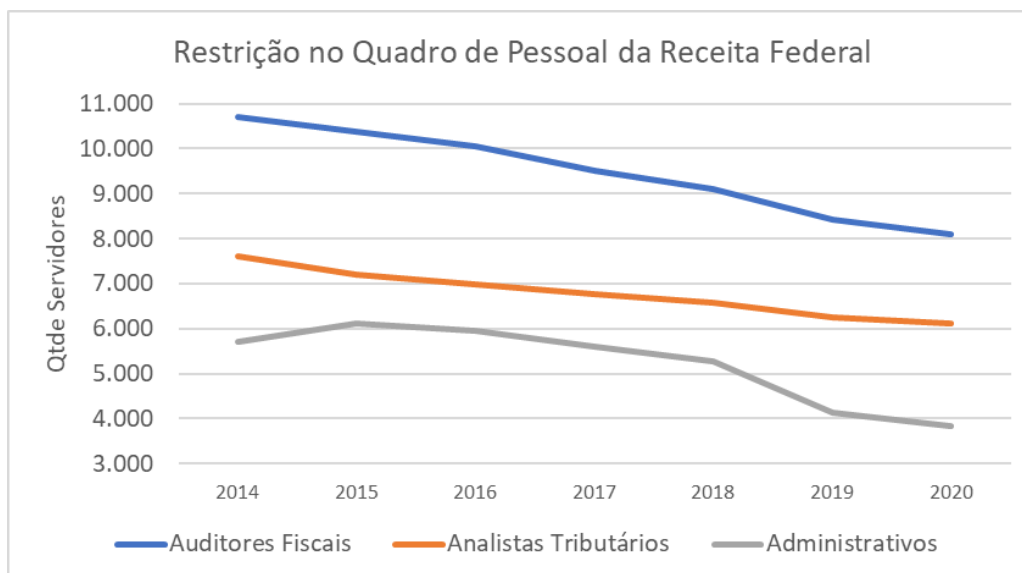
Os dados do quadro acima demonstram que os regimes não cumulativo e Simples apresentaram tendência de crescimento na composição da economia, enquanto o regime cumulativo se reduziu sistematicamente nesse período. A exceção a esse padrão ocorre apenas em 2020, quando o Simples Nacional, ao lado do regime cumulativo, apresentou significativa perda de participação na economia, cedendo espaço para o regime típico das grandes empresas. Considerando que a alíquota média implícita na base de um IVA típico do regime não cumulativo é maior do que as alíquotas médias implícitas dos outros dois regimes, o crescimento do regime não cumulativo tende a produzir a elevação da alíquota média, todo o mais constante.

A queda de participação do regime Simples Nacional em 2020, revertendo uma tendência de crescimento nos anos anteriores, pode ser resultante de medidas de restrição ao comércio adotadas por diferentes governos com o objetivo de frear a expansão da pandemia de covid-19. Essa política provavelmente favoreceu as plataformas de comércio digital, que tiveram grande ampliação no período. De acordo com o relatório Webshoppers da Ebit/Nielsen e do Bexs Banc, as vendas do comércio eletrônico cresceram 41% em 2020³.

Outro fator que pode explicar a elevação das alíquotas efetivas em 2017 foram as diversas medidas implementadas pela Receita Federal de 2015 a 2016 para melhorar o controle do crédito tributário e a cobrança fiscal (detalhadas nesse relatório na seção 5), que tenderam a sustentar a arrecadação tributária apesar do ambiente recessivo. Com efeito, ao final de 2017, as medidas de arrecadação AV3 e AV4 como proporções do PIB já eram iguais ou maiores do que os resultados de 2015.

Registre-se que a recuperação e a superação dos níveis de arrecadação em relação ao PIB e ao consumo devem ser vistas num contexto em que a Receita Federal sofreu severa redução nos seus quadros, como demonstra o gráfico seguinte.

³ <https://www1.folha.uol.com.br/seminariosfolha/2021/03/e-commerce-explode-durante-pandemia-mas-deve-continuar-crescendo-no-pais.shtml>



Portanto, nesse contexto de atividade econômica enfraquecida e de significativa redução da capacidade de trabalho da administração tributária, a recuperação da arrecadação e redução do gap tributário de conformidade devem ser explicadas por outros fatores, como se demonstrará a seguir.

4. Arrecadações potenciais estimadas pelo modelo do FMI

A tabela seguinte apresenta as três medidas de arrecadação potencial geradas pelo modelo, como percentuais do PIB.

Arrecadação Potencial PIS/COFINS			
- % PIB -			
Anos	PV1	PV2	PV3
	Sist. Trib. Atual	Sist. Trib. Padrão	Sist. Trib. Pleno
2015	5,13	5,36	7,34
2016	4,94	5,31	7,56
2017	5,14	5,25	7,49
2018	5,25	5,34	7,48
2019	5,30	5,37	7,56
2020	5,17	5,09	7,48

Fontes: IBGE e RFB

A medida de PV3 aproxima-se da alíquota padrão (9,25%) e apenas não se iguala a ela própria porque um IVA clássico não tributa o PIB, mas um agregado menor, que não computa a produção não destinada aos mercados, em que são excluídos as exportações e os investimentos e são incluídas as importações.

As medidas de PV1 e PV2 são bastante próximas e as diferenças entre ambas se reduziram entre o início e o fim do período analisado, sendo essa redução mais atribuível à queda de PV2 do que ao aumento de PV1. Com efeito, com exceção de 2017 e 2018, quando houve um aumento acumulado de PV1 de 0,3% do PIB considerando a base de 2016, enquanto PV2 praticamente se manteve estável, de 2018 a 2020, PV2 se reduziu em 0,25%, enquanto PV1 caiu apenas 0,08%, sendo ambas as medidas também tomadas como proporções do PIB.

O aumento de PV1 em 2017 e 2018 pode estar associado ao aumento expressivo das alíquotas incidentes sobre combustíveis que entrou em vigor a partir de agosto de 2017, produzindo efeitos plenos em 2018. Como as alíquotas dos combustíveis ficaram acima da alíquota padrão, embora impactem plenamente PV1, para o cálculo de PV2 a metodologia do FMI desconsidera todo excesso sobre a alíquota padrão, de modo que essa assimetria dos efeitos do aumento das alíquotas dos combustíveis produz de fato uma tendência à redução da diferença entre PV2 e PV1.

O aumento de PV1 e PV2 em 2019 são aproximadamente iguais (0,05%, 0,03%, respectivamente), o que permite inferir, na ausência de mudanças da legislação tributária, que esse efeito ocorreu em função de alterações da composição das bases tributárias, favorecendo potenciais de arrecadação maiores. Essas alterações podem ser, por exemplo, no sentido de maiores coeficientes de consumo no PIB, ou aumento da participação no consumo de produtos com carga tributária mais elevada.

Em 2020, as reduções de todas as arrecadações foram expressivas, de 0,13% para PV1, e de 0,28% e 0,08% respectivamente para PV2 e PV3. Na ausência de alterações na legislação tributária, essas mudanças também devem ser atribuídas a alterações da composição das bases tributárias. Notavelmente, PV2 ficou abaixo de PV1 em 2020, indicando que o efeito dos regimes cumulativos na base tributária de PV1 e as alíquotas superiores à alíquota padrão aplicadas em certos produtos superam a capacidade tributária de um IVA padrão, mesmo ao se eliminar todas as isenções e reduções da política tributária corrente.

Ressalte-se que, por não se admitir no cálculo de PV2 alíquotas maiores do que a padrão, o conceito de

gasto de aplicação que deriva dessa abordagem do FMI é menor do que o conceito de gasto tributário usualmente empregado pela RFB, em que a alíquota padrão é aplicada apenas para os bens e serviços que têm alíquotas menores ou são isentos e, para os bens e serviços tributados com alíquotas superiores à padrão, o cálculo do gasto tributário mantém essas alíquotas elevadas. Dito de outra forma, o cálculo do gasto tributário pela RFB usa assimetricamente as alíquotas, considerando a chamada alíquota padrão apenas para as incidências que estão abaixo dela, enquanto o gasto de aplicação do FMI aplica uniformemente a alíquota padrão.

5.

Gaps tributários agregados - 2015 a 2020 (% do PIB)

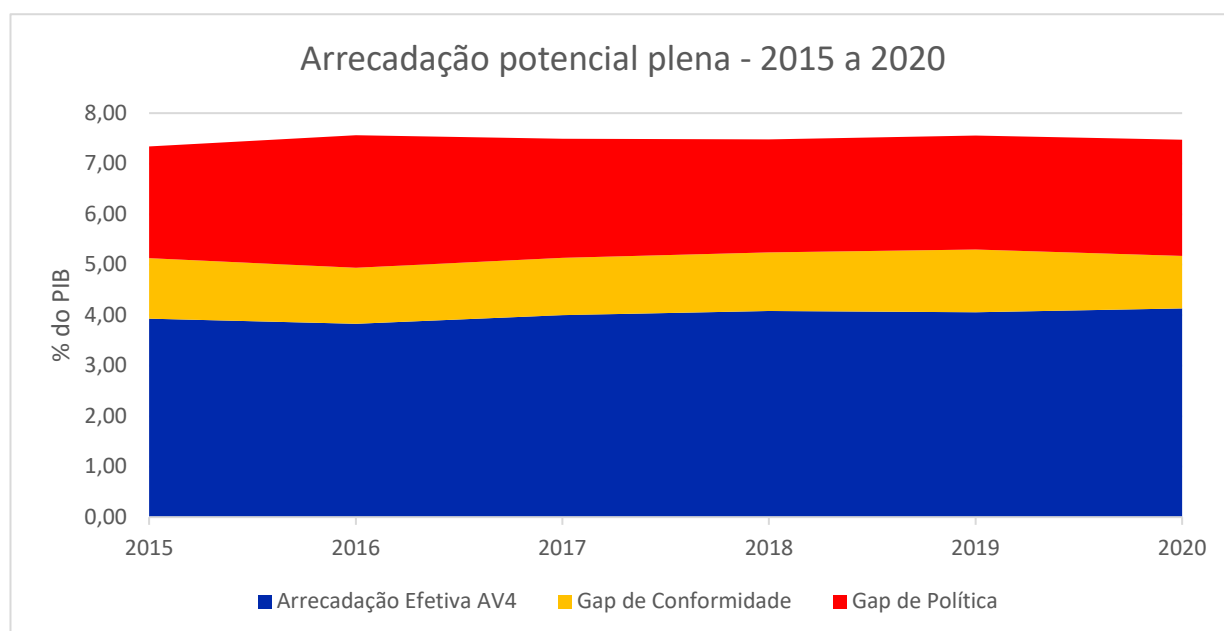
No período, o gap de conformidade, após uma redução significativa em 2016, ano de recessão econômica, apresentou aumento persistente até 2019, quando superou o nível de 2015. Mas então, em 2020, esse gap se reduziu em 0,20% do PIB, atingindo o mínimo da série, ou seja, 1,04% do PIB.

O gap de política tributária, por sua vez, após atingir um pico em 2016, reduziu-se significativamente até 2018, retomando uma trajetória de crescimento até 2020, mas ainda assim ficando bem abaixo do nível máximo de 2016. Esse gap apresenta o maior intervalo de variação no período analisado, que foi de 0,41% do PIB, contra 0,20% do gap de conformidade.

Considerando que os gaps de conformidade e política seguiram trajetórias opostas nos anos dessa série, o gap total apresenta um comportamento um pouco mais estável, mas com predomínio dos movimentos do gap de política, que teve a maior variabilidade entre 2015 e 2020.

Gaps Tributários Agregados - 2015 a 2020				
- % do PIB -				
Anos	Arrecadação Efetiva AV4	Gap de Conformidade	Gap de Política	Gap Total
2015	3,93	1,20	2,21	3,41
2016	3,83	1,11	2,62	3,74
2017	4,00	1,14	2,36	3,49
2018	4,08	1,16	2,24	3,40
2019	4,06	1,24	2,26	3,50
2020	4,14	1,04	2,30	3,34

Fonte: RFB



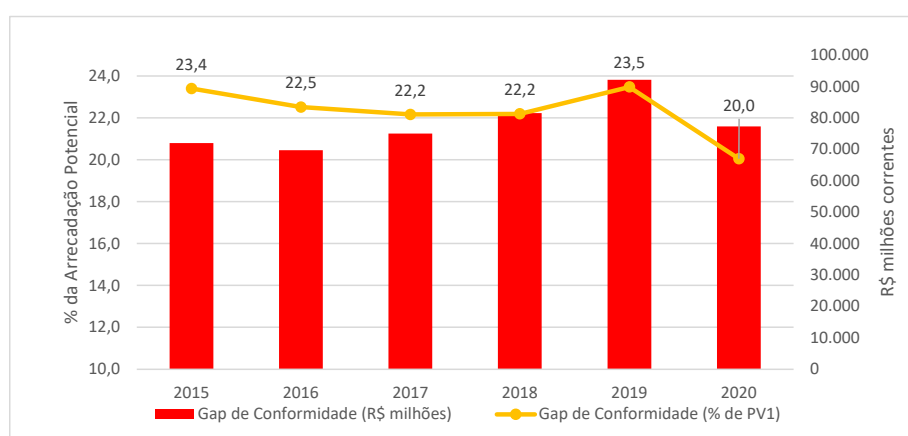
Evolução do gap tributário de conformidade – % do PIB e % da arrecadação potencial PV1 – 2015 a 2020

O gap de conformidade em 2020 foi estimado em cerca de R\$ 77 bilhões, o que representa 20% da arrecadação potencial com a política tributária corrente (PV1), e 25% da arrecadação efetiva (AV4).

O coeficiente de 20% da arrecadação potencial em 2020 é o menor desde 2015, embora, em termos nominais, o valor nominal desse gap não seja o menor dessa série anual, sendo esse mínimo localizado em 2016.

Gap de Conformidade Agregado - 2015 a 2020			
- % da arrecadação potencial (PV1) e % do PIB -			
Anos	Gap de Conformidade (R\$ milhões)	Gap de Conformidade (% de PV1)	Gap de Conformidade (% do PIB)
2015	71.954	23,40	1,20
2016	69.701	22,51	1,11
2017	75.005	22,17	1,14
2018	81.538	22,19	1,16
2019	92.169	23,47	1,24
2020	77.262	20,05	1,04

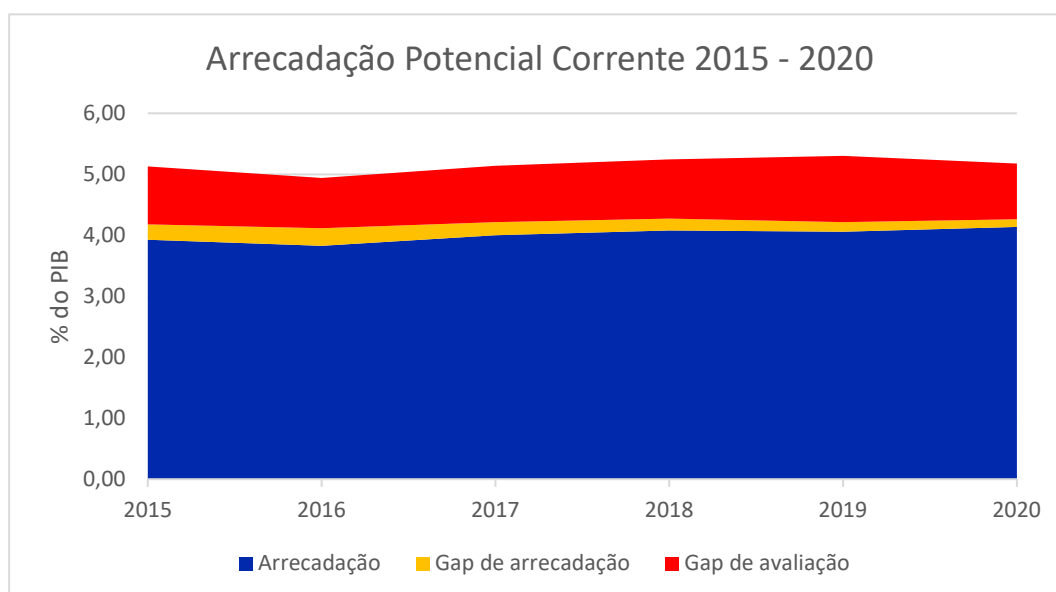
Fonte: RFB



Evolução do gap tributário de conformidade segregado em gaps de arrecadação e de avaliação como percentuais do PIB e do gap de conformidade de 2015 a 2020

A composição majoritária do gap de conformidade corresponde ao gap de avaliação, que representa mais de 80% do mesmo.

Entre 2015 e 2020, houve uma tendência clara e consistente de aumento da proporção do gap de avaliação em relação ao gap de conformidade e, conseqüentemente, de redução firme da proporção do gap de arrecadação.



Essa redução significativa e consistente do gap de arrecadação no período pode ser explicada por um viés de informação e um variado conjunto de aperfeiçoamentos dos instrumentos de controle fiscal e de cobrança da Receita Federal implementados a partir de 2015.

Quanto ao viés de informação, esse ocorre porque os anos mais antigos tendem a conter mais créditos lançados de ofício do que os anos mais recentes, em razão da defasagem temporal de atuação da fiscalização tributária. Desse modo, à medida que se recua no tempo, esses lançamentos “trocam” gap de avaliação por gap de arrecadação, produzindo uma tendência “natural” à redução do primeiro em relação ao segundo, mas que reflete apenas o fato de os anos mais recentes conterem provavelmente menos lançamentos do que os mais antigos, sob o prisma do período de competência.

Observe-se que o transcurso do tempo não afeta o cálculo de PV1, de modo que o total do gap de conformidade é menos “elástico” ao transcurso do tempo do que suas componentes de arrecadação e de avaliação. Todavia, considerando que o momento do tempo em que se mede a arrecadação de um período passado também o afeta (pelo efeito da acumulação dos pagamentos em atraso), todo o cálculo de gap de conformidade é sensível ao ponto na escala temporal em que é medido.

A tabela seguinte mostra os efeitos dos lançamentos de ofício nos gaps de avaliação (diminuindo-os), e dos gaps de arrecadação (aumentando-os), ao longo da série.

Efeitos dos Lançamentos de Ofício nos Gaps de Arrecadação e de Avaliação						
- % do PIB -						
Ano	Gap de arrecadação			Gap de avaliação		Gap de Conform.
	Total	Declarado	Lançado de ofício	Atual	Antes do Lançamento	
2015	0,25	0,13	0,124	0,95	1,07	1,20
2016	0,29	0,15	0,140	0,82	0,96	1,11
2017	0,22	0,15	0,068	0,92	0,99	1,14
2018	0,20	0,16	0,038	0,97	1,01	1,16
2019	0,16	0,15	0,006	1,08	1,09	1,24
2020	0,13	0,12	0,001	0,91	0,91	1,04

Fonte: RFB

Descontados os lançamentos de ofício, constata-se que não houve tendência de redução do gap de arrecadação e que, de fato, após um aumento desse gap em 2016, esse se manteve praticamente estável no patamar de 0,15% do PIB entre 2016 e 2019. Ressalte-se, porém, que em 2020, houve uma redução significativa, para 0,12% do PIB, alcançando-se o mínimo da série.

Numa economia que sofreu forte recessão e se recuperou apenas parcialmente de suas perdas, a manutenção dos níveis de conformidade não é um resultado “natural”, e depende também da atuação da administração tributária. Nesse sentido, cabe ressaltar o conjunto de aperfeiçoamentos dos instrumentos de cobrança e controle implementados a partir de 2015, cuja preparação, em alguns casos, retrocede a anos anteriores:

- Cobrança Administrativa Especial (Portaria RFB nº 1.265/2015), voltada à cobrança de débitos elevados (acima de R\$ 10 milhões) por meio de abordagem direta e personalizada junto aos contribuintes e aplicação de medidas coercitivas;
- entrada em produção do sistema Omissos PJ, que controla a omissão de entrega de declarações das pessoas jurídicas, aplicando restrições cadastrais aos contribuintes que não se regularizarem;
- inscrição otimizada, que corresponde à inscrição em Dívida Ativa da União de forma automática, sem necessidade de abrir demanda ao prestador de serviços para emissão de lotes de inscrição; e

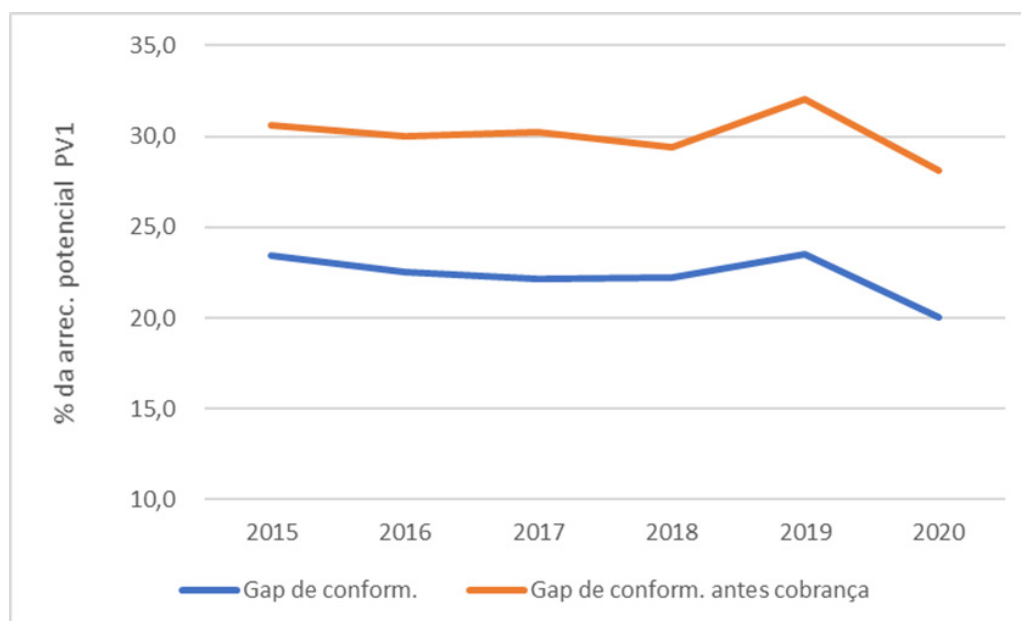
- incremento nos arrolamentos de bens e direitos e de representação para propositura de medida cautelar fiscal para a garantia da satisfação do crédito tributário.

Os efeitos diretos dessas ações, bem como das ações ordinárias de cobrança e de glosa de créditos tributários, são apresentados na tabela seguinte, e são quantificados na ordem de 10% da arrecadação potencial PV1 e 0,4% do PIB, na média entre 2015 e 2020.

Efeito das Ações da Administração Tributária sobre o PIS e Cofins					
- cobranças recebidas e glosas de crédito, em R\$ milhões -					
Anos	Cobrança (1)	Glosas (2)	Total (3) = (1) + (2)	% do Arrec. pot. PV1	% do PIB
2015	22.129	nd	22.129	9,40	0,37
2016	23.111	nd	23.111	9,63	0,37
2017	27.406	nd	27.406	10,40	0,42
2018	26.361	nd	26.361	9,22	0,38
2019	23.791	9.809	33.600	11,18	0,45
2020	24.357	6.593	30.951	10,05	0,42
Média	24.526	8.201	27.259	9,98	0,40

Fonte: RFB

O gráfico seguinte demonstra visualmente o impacto de redução do gap de conformidade das ações de cobrança e de glosas de créditos tributários das contribuições analisadas executadas pela administração tributária federal ao longo dos anos.



Nos últimos dois anos do período analisado, também se observou um substantivo crescimento de direitos creditórios registrados em PER/DCOMP com fundamento em decisões judiciais favoráveis aos contribuintes, notadamente pela exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições. Esses direitos podem ser utilizados para compensar débitos tributários existentes ou futuros e, dessa forma, podem também ter contribuído para se alcançar um nível maior de cumprimento das obrigações tributárias, como se demonstra nas duas tabelas seguintes.

Direitos Creditórios Obtidos Judicialmente e Reg. em PerdComp					
- R\$ milhões -					
Ano de transmissão da PerdComp	Crédito Judicial		AV3	AV4	Gap de Arrecadação (AV3-AV4)
	Total	Decorrente de exclusão do ICMS da base de cálculo			
2015	756	50	250.482	235.529	14.953
2016	1.701	124	258.137	239.890	18.247
2017	1.056	87	277.798	263.388	14.410
2018	2.389	733	299.516	285.833	13.683
2019	25.435	19.312	312.356	300.471	11.886
2020	61.337	54.984	317.448	308.108	9.340
Total geral	92.673	75.290			

Fonte: RFB

Não obstante o crescimento significativo dos créditos judiciais em 2019 e 2020, quando atingiram R\$ 25.435 e R\$ 61.337 milhões, respectivamente, vindo de uma base anterior de menos de R\$ 3 bilhões por ano, o impacto aparente nas arrecadações em AV3 e AV4 ficou muito aquém da escala de crescimento dos créditos judiciais.

Entretanto, o crescimento desses créditos judiciais de fato pode ter tido um efeito notável na redução do gap de conformidade, especialmente em 2020, conforme se mostra na tabela seguinte, em que se apresentam as compensações realizadas com base neles, ou seja, a quitação dos débitos das contribuições de PIS e Cofins com créditos judiciais.

Compensações das Contribuições PIS/Cofins com Créditos Judiciais					
- por regime de apropriação, em R\$ milhões correntes -					
Anos	Regimes		(1)/PIB %	Gap Conformidade % PIB	
	Competência (1)	Caixa (2)		Final	Antes compen.
2015	889,0	773,0	0,01	1,20	1,21
2016	1.745,0	1.473,8	0,02	1,11	1,14
2017	1.590,7	1.545,9	0,02	1,14	1,16
2018	2.899,2	1.752,7	0,03	1,16	1,19
2019	10.518,0	9.827,2	0,13	1,24	1,38
2020	34.447,5	31.245,5	0,42	1,04	1,46

Fonte: RFB

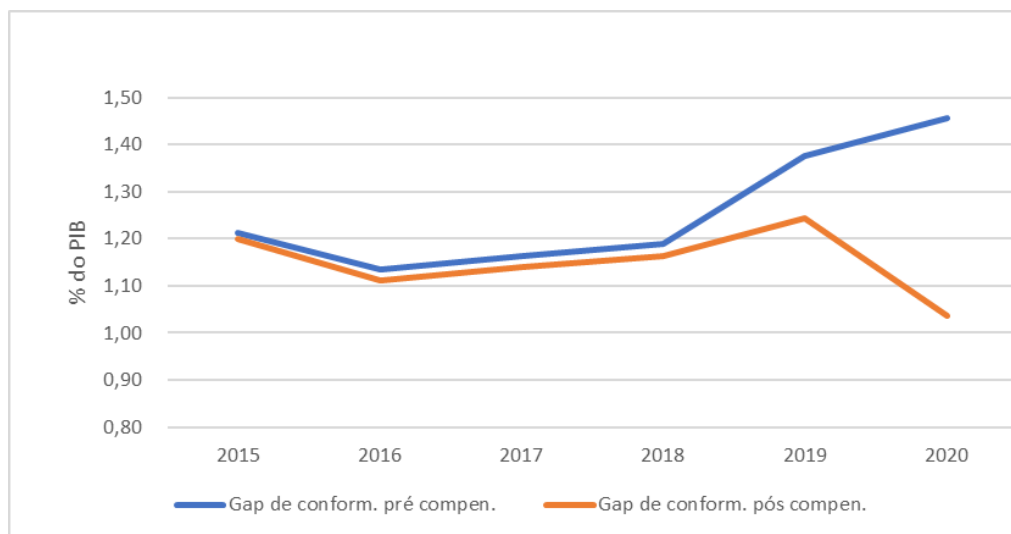
O impacto desses créditos, que era pouco significativo até 2018 (entre 0,01% e 0,03% do PIB), alcançou 0,13% e 0,42% do PIB em 2019 e 2020, respectivamente.

Nota-se também que as compensações apropriadas pelo regime de caixa são sistematicamente menores do que as apropriações por ano de competência do tributo. Esse efeito reflete apropriações de créditos judiciais usados retroativamente ou prospectivamente, isto é, para quitar débitos de anos anteriores ou seguintes ao ano em que foram reconhecidos. Com isso, ressalva-se que as medidas de gap de conformidade também são sensíveis ao ponto do tempo em que são tomadas. Medições que se distanciam muito do ano de competência podem sofrer maior impacto de créditos judiciais que nascem posteriormente ao período de competência e que são utilizados não apenas para compensar débitos com vencimento no ano corrente (gerando efeito caixa negativo para a arrecadação tributária), como também para quitar obrigações de períodos de apuração anteriores, sem efeito de caixa. Se os créditos forem utilizados para compensar débitos em anos futuros, o efeito caixa será postergado para o período em que forem utilizados.

Com os níveis de impacto das compensações observados em 2019 e 2020 principalmente, é provável

que esses créditos, ao poupar os recursos de caixa das empresas no pagamento dessas contribuições, também tenham alavancado o cumprimento das obrigações, reduzindo tanto a inadimplência como a sonegação tributárias.

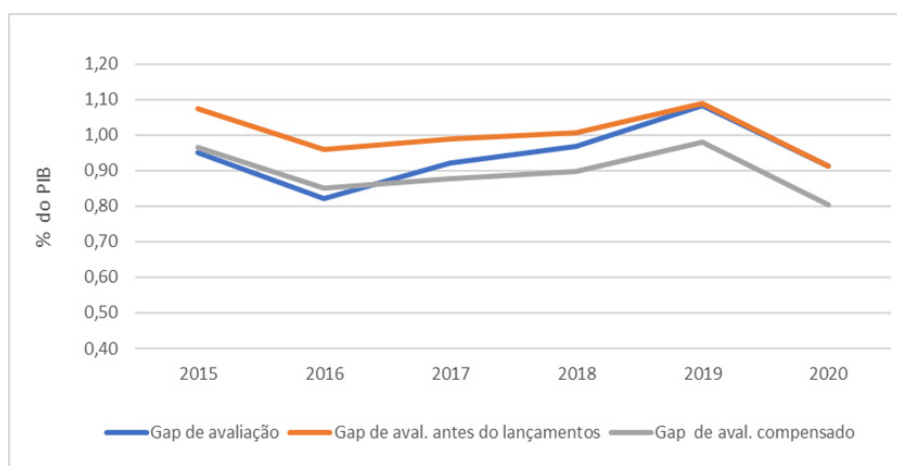
Embora não se possa afirmar que, na ausência dessas compensações, os contribuintes teriam inadimplido ou sonegado essas contribuições em igual montante, não se pode afastar a hipótese de que esses créditos tenham contribuído para a redução do gap de conformidade, especialmente em 2020, quando atingiram a cifra de R\$ 34,4 bilhões (com efeito caixa de R\$ 31,2 bilhões), mais do que dobrando o volume de compensações realizadas no ano anterior. Se essa hipótese for verdadeira, o volume de compensações em 2020 pode ter contribuído decisivamente para reverter o movimento de crescimento do gap de conformidade observado desde 2016, conforme se evidencia no gráfico seguinte.



Os créditos de PIS e Cofins foram utilizados para fazer compensações nessas contribuições e também nos demais tributos, e foram consumidos completamente até 2020 (totalizando mais de R\$ 99,1 bilhões entre 2015 e 2020). Com o esgotamento desses créditos, será possível verificar, em 2021 e 2022 especialmente, se a redução do gap de conformidade em 2020 foi de fato um fenômeno isolado atrelado à abundância de créditos judiciais originados em 2019 e 2020.

De volta ao gap de avaliação, esse teve uma redução significativa em 2016, quando chegou a 0,82% do PIB, mas voltou a subir continuamente até 2019, quando atingiu 1,08% do PIB, o seu ponto de máximo, e sofreu uma notável redução em 2020, atingindo 0,91%, o seu mínimo no período analisado. Nas competências de 2019 e 2020, os lançamentos ainda são diminutos, de forma que o nível atual desse gap é praticamente o mesmo da situação original pré-lançamentos, demonstrando-se que a comparação intertemporal desse gap deve sempre levar em conta os valores de lançamentos produzidos pela fiscalização tributária.

Considerando que o gap de avaliação é fortemente afetado pelos lançamentos de ofício, com efeitos retroativos aos anos de competência, o gráfico abaixo apresenta o comportamento do gap de avaliação expurgado dos valores lançados de ofício, bem como as medidas estimadas a partir da média dos lançamentos no período de 2015 a 2017 (0,11% do PIB), descontadas dos valores efetivamente lançados em cada ano. Dessa forma, o gráfico permite visualizar os efeitos para trás dos lançamentos, bem como os prováveis efeitos de lançamentos futuros sobre os anos dessa série.

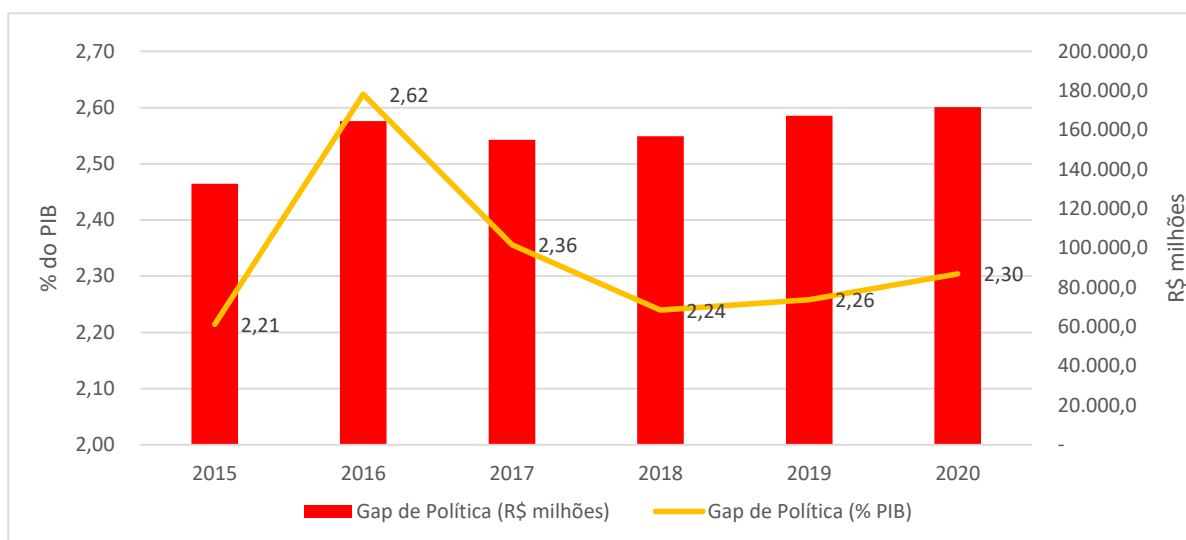


Destaque-se a magnitude da redução do gap de avaliação em 2020, ano em que praticamente não houve lançamentos de ofício. Provavelmente, essa redução também possa ser atribuída pelo menos em parte à elevação dos créditos judiciais disponibilizados em 2019 e 2020, favorecendo o cumprimento das obrigações tributárias.

A maior parte do crédito habilitado judicialmente é recente (2019 e 2020), e a maior parte do seu valor ainda não foi aproveitado em compensações. Isso implica em provável redução da arrecadação corrente nos próximos anos (AV0), ao se utilizar a compensação desses créditos. Por outro lado, isso tende a reduzir o gap tributário de arrecadação, pois tais pagamentos por meio de compensações são efetivamente pagamentos nos conceitos de AV3 e AV4.

Evolução do gap de política tributária, aberto pelos gaps de aplicação e de não tributação como percentuais do PIB e do gap de política – 2015-2020

O gap de política tributária teve redução no período, partindo de 2,21% do PIB em 2015, com um pico de 2,62% em 2016, e se reduziu significativamente em 2017 e 2018, atingindo 2,36% e 2,24%, respectivamente, quase 0,4% do PIB abaixo do nível nos anos iniciais do período. Em 2019 e 2020, o gap de política voltou a apresentar um pequeno crescimento, atingindo 2,3% do PIB em 2020, patamar bastante inferior ao máximo observado em 2016.



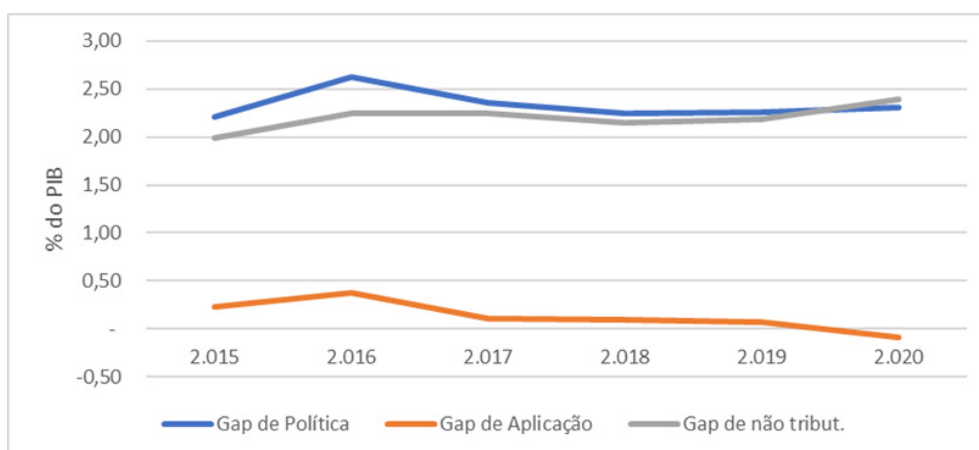
Variações no gap de política tributária podem ocorrer como respostas a alterações nos parâmetros da política tributária, como as alíquotas de produto/serviço, alterações nas isenções, nos créditos presumidos ou nas limitações de apropriação de crédito. Além das mudanças nos parâmetros da política tributária, esse gap também pode variar de acordo com as alterações na composição da economia em

termos do maior ou menor predomínio de produtos e setores com menor ou maior carga tributária, e variações nos níveis de formalização da atividade econômica.

Em termos de composição, esse gap pode ser decomposto em gap de aplicação e gap de não tributação. O primeiro surge da diferença de arrecadação potencial considerando um IVA padrão (PV2), conforme já explicitado neste relatório, e a arrecadação potencial da política corrente (PV1). E o segundo surge da diferença entre a arrecadação potencial de um IVA que tributaria até mesmo as produções das famílias, das entidades sem fins lucrativos e do governo (PV3) e a arrecadação potencial de um IVA padrão (PV2).

Em termos de composição, esse gap pode ser decomposto em gap de aplicação e gap de não tributação. O primeiro surge da diferença de arrecadação potencial considerando um IVA padrão (PV2), conforme já explicitado neste relatório, e a arrecadação potencial da política corrente (PV1). E o segundo surge da diferença entre a arrecadação potencial de um IVA que incide até mesmo as produções das famílias, das entidades sem fins lucrativos e do governo (PV3) e a arrecadação potencial de um IVA padrão (PV2).

Conceitos de gap tributário	Medidas
Gap de política =	PV3 – PV1
Gap de não tributação	PV3 – PV2
+ Gap de aplicação política	PV2 – PV1



O gap de aplicação, após uma elevação no ano de 2016, vem apresentando reduções sistemáticas desde esse ano. Em 2018, essa redução pode ter sido influenciada pela elevação das alíquotas dos combustíveis no final de 2017. Mas as reduções em 2019 e 2020 provavelmente decorrem de alterações na composição da economia, considerando que não houve alterações nos parâmetros de política tributária.

No ano de 2020, o gap de aplicação se tornou negativo (PV2 menor do que PV1), equivalendo a -0,09% do PIB. Na ausência de alterações na política tributária, essa situação pode ser explicada por uma maior concentração da economia em produtos e serviços ou em regimes tributários com maior carga tributária. Com efeito, como já observado nesse relatório, a participação do regime não cumulativo cresceu significativamente em 2020 quando comparado com os regimes cumulativo e Simples Nacional.

É de se observar que, no cálculo de PV2, apenas se considera a existência do regime não cumulativo e de uma única alíquota (a padrão). Dessa forma, alterações na composição da economia em termos de produtos e serviços não afetam os níveis de arrecadação potencial PV2, pois todos os produtos e serviços são igualmente tributados. No entanto, todas essas alterações de composição impactam PV1, afetando, portanto, o gap de aplicação (PV2-PV1).

O gap de não tributação (PV3 – PV2), após um aumento significativo de 2015 para 2016, veio se reduzindo no período analisado, voltando a se elevar significativamente em 2020, quando atingiu seu nível

máximo, de 2,39% do PIB.

Considerando que PV2 e PV3 são calculados com a mesma alíquota padrão, sem isenções tributárias, as diferenças entre ambos decorrem apenas das diferenças de composição da economia em termos de participação do governo, economia informal e de produção para não mercado. Para o cálculo de PV2, as produções das famílias e do governo não são tributadas, enquanto em PV3 são. Dessa forma, a depender de como evoluíram as bases econômicas tributadas numa e noutra estrutura de política tributária, o gap de não tributação pode aumentar ou diminuir. Um crescimento da informalidade na economia, por exemplo, pode explicar, todo o mais constante, um aumento do gap de não tributação, pois PV2 se reduz em relação a um PV3 constante.

O aumento do gap de não tributação em 2020 provavelmente está associado a um aumento da participação do governo na economia, especialmente pela implementação de medidas emergenciais de enfrentamento aos efeitos econômicos da pandemia, como a instituição do Auxílio Emergencial. Dada a forte recessão de 2020 (-4,1% do PIB), é provável que também tenha se ampliado a economia informal, o que também concorreria para um aumento do gap de não tributação.

• Evolução da arrecadação (AV4) e dos quatro gaps elementares - % do PIB – 2015 a 2020

Resumidamente, no período analisado, houve um aumento da arrecadação em cerca de 0,2% do PIB, como resultado do aumento das alíquotas dos combustíveis, com efeitos a partir de 2018, da concentração da atividade econômica no regime não cumulativo em 2020, de medidas de controle fiscal e cobrança fiscal implementadas a partir de 2016, e da elevada disponibilidade de créditos judiciais disponibilizados em 2019 e 2020.

A despeito da aparente redução do gap de arrecadação, conforme demonstrado acima, quando descontados os valores dos lançamentos, restando apenas os valores espontaneamente declarados, esse gap se manteve praticamente constante como proporção do PIB entre 2016 e 2019, ao redor de 0,15% do PIB, apresentando uma redução significativa em 2020, para 0,13% do PIB.

Evolução da Arrecadação Efetiva e dos Gaps Elementares						
- % do PIB -						
	Arrecad (AV4)	Gaps Tributários				Arrec. Potencial Plena
		Arrecad.	Avaliação	Aplicação	Não Tributação	
2015	3,93	0,25	0,95	0,23	1,98	7,34
2016	3,83	0,29	0,82	0,37	2,25	7,56
2017	4,00	0,22	0,92	0,11	2,24	7,49
2018	4,08	0,20	0,97	0,09	2,15	7,48
2019	4,06	0,16	1,08	0,07	2,19	7,56
2020	4,14	0,13	0,91	-0,09	2,39	7,48

Fonte: RFB

Diante da conjuntura recessiva do período, é demonstrável que mesmo a manutenção deste gap em níveis estáveis possa ser atribuída aos esforços de controle fiscal e cobrança manejados a partir de 2016, e especialmente em 2017. Em 2019 e 2020, sua redução provavelmente se deve à concentração de créditos tributários reconhecidos pelo Judiciário.

De fato, é possível determinar com exatidão os efeitos sobre a arrecadação das ações de controle e cobrança aplicadas pela Receita Federal e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre os contribuintes. Ele representa 10% da arrecadação potencial corrente e 0,4% do PIB.

Observe-se que esses efeitos são apenas os medidos diretamente pelo recebimento de ações de controle e cobrança fiscal, observadas na forma de recolhimentos em atraso, inclusive pelo parcelamento de dívidas, somado ao valor das glosas de crédito. Registre-se que os valores recebidos em atraso não

incluem os valores de multas e juros de mora, e de multas de lançamento de ofício que acompanham os recebimentos dessas ações de fiscalização, que também estão expurgados dos valores das arrecadações das contribuições PIS e Cofins nos diferentes conceitos aqui apresentados.

Além desses efeitos, há ainda os efeitos da indução de comportamento dos contribuintes pela pressão da fiscalização tributária, cuja mensuração está fora do escopo desse trabalho. Esses efeitos induzidos podem ser estimados por métodos estatísticos ou econométricos sobre a arrecadação espontânea e tempestiva tanto dos contribuintes diretamente atingidos pelas ações de controle e cobrança e da indústria desses contribuintes (efeito difusor setorial das ações de cobrança e fiscalização), como sobre a arrecadação espontânea não tempestiva de outros contribuintes da indústria não afetados diretamente pelas ações do fisco.

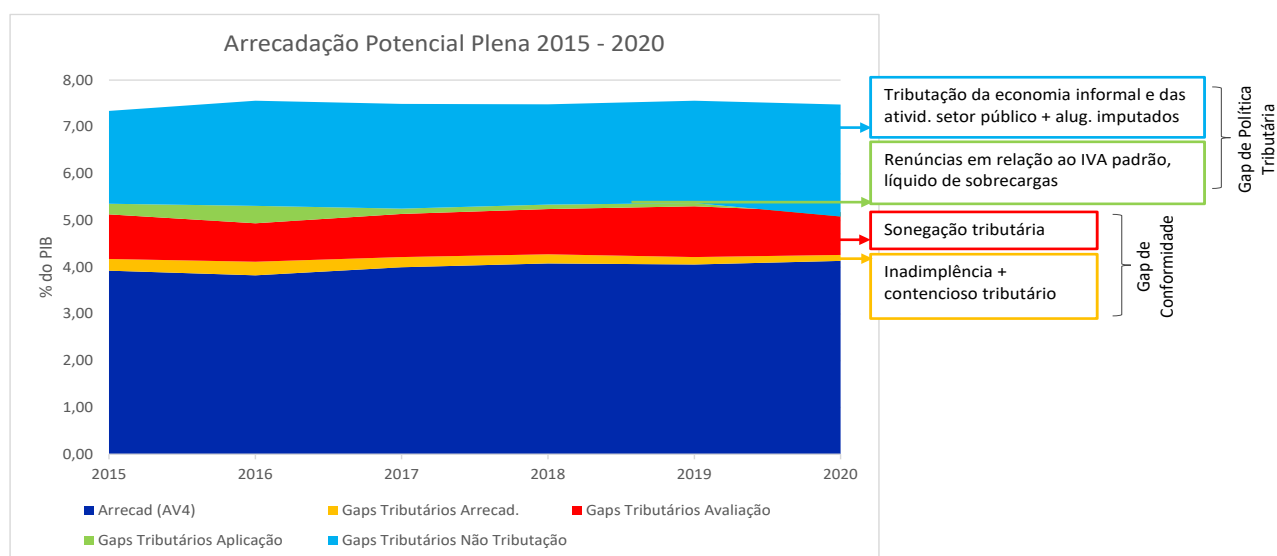
Ressalte-se que as medidas de gap de arrecadação são precisas e não dependem das qualidades do modelo e das bases econômicas do IBGE, pois são extraídas diretamente das declarações dos contribuintes e dos valores efetivamente arrecadados.

No período, o gap de avaliação apresenta um comportamento errático, sem tendência aparentemente definida. Partindo de 2015, quando atingiu cerca de 1% do PIB, apresentou redução significativa em 2016, quando chegou a 0,82%, mas voltou a subir sistematicamente até 2019, quando atingiu 1,08%, o seu ponto de máximo, e sofreu uma notável redução em 2020, atingindo 0,91% do PIB, o seu mínimo no período analisado.

A forte redução do gap de avaliação em 2020, ano em que praticamente não houve lançamentos de ofício, provavelmente possa ser atribuída à elevação dos créditos judiciais disponibilizados em 2019 e 2020, favorecendo o cumprimento das obrigações tributárias.

O gap de aplicação no Brasil vem se reduzindo sistematicamente desde 2016, ano de pico da série (0,37% do PIB). Provavelmente, a redução desse gap decorra da combinação de múltiplos fatores, notadamente da elevação das alíquotas de combustíveis acima da alíquota padrão, e da concentração da economia em regimes e produtos com maior carga tributária. Em 2020, observou-se expressivo aumento da participação do regime não cumulativo, e concomitante redução dos regimes cumulativo e Simples Nacional. Essa combinação de fatores gerou um gap negativo de -0,09% do PIB em 2020.

O gap de não tributação se manteve estável no período, flutuando ao redor de 2,2% e 2,3% do PIB. Essas flutuações refletem apenas variações da composição da economia, especialmente no tocante à produção das famílias (economia informal) e do setor governo, setores que entram no cálculo de PV3, mas não compõem PV2, tampouco PV1.



Em 2020, esse aumento significativo do gap de não tributação provavelmente está associado a um aumento da participação do governo na economia como efeito das medidas de enfrentamento da pandemia e ao possível aumento da economia informal nesse ano de forte recessão econômica, conforme já comentado.

Gaps por regime tributário

Metodologicamente, o modelo do FMI não trata de regimes cumulativos, mas de impostos do tipo valor adicionado exclusivamente.

O modelo do FMI permite tratar a tributação unifásica por produto, restrições à tomada de crédito na visão produto/setor, créditos presumidos, obrigação de retenção na fonte (recolhimento do imposto pelo adquirente dos bens e serviços), entre outros aspectos, mas não consegue tratar um regime como o cumulativo do PIS/Cofins ou o Simples Nacional, em que as alíquotas incidem sobre a receita das empresas, sem direito a créditos.

O tratamento desses regimes cumulativos pela equipe do projeto, conforme explicitado no relatório de metodologia, deu-se pelo desmembramento (split) dos produtos/serviços da Tabela de Recursos e Usos (TRU) do IBGE em três regimes: não cumulativo, cumulativo e Simples Nacional. Essa divisão em cada setor foi feita considerando a participação do regime nas receitas e nas compras, permitindo-se, assim, estimar tanto a produção por regime como o consumo intermediário do setor econômico considerado.

Porém, no caso do comércio, o modelo do FMI estima as bases de cálculo dos setores pelo valor das margens realizadas por produto, conforme a TRU. Para um IVA típico, esse tratamento é bastante satisfatório. Mas, para o comércio nos regimes cumulativos, esse método não consegue estimar as bases de cálculo, que são as receitas. Isso ocorre porque as TRU não informam o valor das receitas.

Para corrigir esse problema, desde a rodada 33 (abrangendo 2015 a 2019), que também foi objeto de relatório, somou-se à margem do comércio o valor do consumo das famílias líquido da margem de comércio (apropriada proporcionalmente pela razão entre o consumo das famílias na demanda total). Para neutralizar o efeito dessa adição sobre o PIB, somou-se essa diferença ao consumo intermediário do comércio. Dessa forma, os cálculos de PV2 e PV3, que consideram apenas o valor adicionado, não são viesados.

Porém, esse ajuste não é suficiente para corrigir a base de cálculo do comércio nos regimes cumulativo e Simples Nacional, porque parte da receita do comércio é realizada em operações com outras empresas comerciais (ora no regime não cumulativo, ora nos regimes cumulativo e Simples Nacional), antes de chegar aos demandantes finais.

Nesta rodada, para estimar o valor das vendas do comércio para o próprio comércio, a equipe do projeto utilizou o valor conhecido dessas vendas a partir da escrituração fiscal das empresas e o comparou com o valor estimado das vendas a partir da TRU (valor do produto + margem de comércio). Nos casos em que o valor fiscal das vendas era superior ao valor estimado pelo TRU, criou-se um código de produto no setor para receber essa diferença. Para não adulterar o valor adicionado do setor (base de cálculo de PV2 e PV3), o valor criado artificialmente para esse produto também foi somado ao seu consumo intermediário, zerando, assim, o efeito da operação sobre o valor adicionado setorial.

Dessa forma, foi possível reestimar as receitas das empresas nos regimes cumulativos, garantindo-se que essas estimativas não fossem menores do que os valores consignados pelas próprias empresas nos seus instrumentos de escrituração fiscal. Porém, por se basear nas informações fiscais das próprias empresas (EFD e DASN), esse método não assegura que toda a receita do comércio esteja abarcada, tampouco permite conhecer a distribuição dessas receitas entre os regimes não cumulativo, cumulativo e Simples Nacional, distribuição essa que segue baseada nas informações fiscais disponíveis.

Essa deficiência metodológica limita a aplicação do modelo para avaliar os gaps de avaliação por regime tributário, e leva a subestimá-lo. Praticamente, quase todo o gap de avaliação acaba contabilizado

no regime não cumulativo, porque este é o único que dispõe de fontes externas de informação (as CN) para ser estimado.

Essa situação, que predomina no comércio, também afeta outros setores, notadamente os serviços e as indústrias de transformação nos regimes cumulativo e Simples Nacional, quando também realizam operações de intermediação comercial com outras empresas comerciais.

Não obstante, a estimativa do gap de arrecadação não é afetada por essa deficiência, já que o cálculo desse gap depende exclusivamente de informações fiscais (valores de débitos declarados – pagamentos e compensações).

Já os cálculos das arrecadações potenciais PV2 e PV3 não são afetados pelas limitações dos regimes cumulativos, uma vez que em ambos a economia opera apenas um IVA padrão (não cumulativo), e as CN suprem completamente as necessidades de informações para os respectivos cálculos. Porém, como o cálculo de PV1 é subestimado para os regimes cumulativos, conforme acima explicado, o cálculo do gap de aplicação (PV2 – PV1) resulta superestimado.

6. Gaps tributários ao nível 17 das atividades econômicas – 2015 a 2020

• Gap de conformidade em % do PIB - 2015 a 2020

O gap de conformidade encontra-se concentrado na indústria de transformação (Fabricação) e no Comércio, com uma média de 0,61% e 0,23% do PIB total, no período analisado, respectivamente.

Gap de Conformidade por Atividade Econômica							
- % do PIB -							
Atividades econômicas	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Média
Administração pública, defesa e seguridade social	0,13	0,12	0,11	0,11	0,11	0,12	0,12
Agricultura, Silvicultura, Pesca	0,00	-0,01	0,00	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Alojamento, Alimentação	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,03	0,01
Atividades Imobiliárias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Comércio	0,20	0,22	0,23	0,26	0,26	0,21	0,23
Construção	0,04	0,04	0,02	0,02	0,01	-0,01	0,02
Educação	0,02	0,02	0,03	0,03	0,03	0,02	0,03
Eletricidade, Água, Resíduos	-0,03	-0,02	-0,02	-0,04	-0,03	-0,02	-0,03
Fabricação	0,67	0,60	0,58	0,66	0,65	0,50	0,61
Finança	0,01	0,01	0,03	-0,01	-0,02	0,00	0,00
Mineração	0,00	0,01	0,00	-0,01	0,00	-0,04	-0,01
Negócios, Serviços Profissionais	0,00	0,01	-0,02	-0,01	-0,01	-0,06	-0,02
Oleo, Gas, Comb	-0,04	-0,07	-0,02	-0,06	0,04	0,13	0,00
Outros Serviços	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Saúde	0,04	0,04	0,04	0,05	0,05	0,04	0,04
Telecomunicações, Informações	0,03	0,02	0,03	0,02	0,04	0,04	0,03
Transporte	0,11	0,10	0,11	0,10	0,09	0,06	0,10
Total geral	1,20	1,11	1,14	1,16	1,24	1,04	1,15

Fonte: RFB

A indústria mantém o nível de gap de conformidade ao longo da série, sem uma tendência no período, com uma redução significativa em 2020, quando se decresceu 0,15% do PIB, atingindo o coeficiente de 0,5% do PIB.

Ressalve-se que o fato de vários regimes especiais afetos à indústria, como Zona Franca de Manaus, Reidi, Repetro, Reporto, Recap, Repes e Retaero, que ainda não foram tratados nesta modelagem, ao serem incorporados, deverão reduzir o gap de conformidade da indústria e aumentar o seu gap de aplicação. Dessa forma, em especial os gaps de conformidade da fabricação devem ser vistos como superestimados nesta etapa.

O Comércio elevou significativa e consistentemente o seu gap de conformidade até 2019, quando atingiu 0,26% do PIB, mas, em 2020, também apresentou significativa redução, praticamente retornando aos níveis de 2015 e 2016, isto é, 0,21% do PIB.

O gap de conformidade do Comércio é, provavelmente, maior, pois esse gap nos regimes cumulativo e Simples Nacional está subestimado, conforme já explicado, considerando que os dados de vendas foram obtidos a partir de escriturações fiscais. É possível obter informações sobre as vendas mais próximas da realidade a partir das notas fiscais eletrônicas. No entanto, nesta fase do projeto, essa fonte de dados ainda não está plenamente disponível, especialmente no tocante às NFC-e.

Registre-se, ainda, que a cumulatividade afeta não apenas o comércio, mas também a indústria e os serviços, de forma que os setores com maior participação de empresas no regime Simples Nacional provavelmente estão com os seus coeficientes de gap de conformidade subestimados.

A Administração Pública também surge com um gap relativamente estável, na média do período, de 0,12% do PIB, que se explica basicamente pelo descumprimento das regras de retenção na fonte sobre a aquisição de bens e serviços, já que os serviços produzidos por esse setor não são tributados. Ressalte-se, porém, que, pelo modelo aplicado, toda aquisição de bens e serviços (consumo intermediário)

estaria sujeita a retenção das contribuições pela administração. Tal hipótese é uma simplificação das regras legais e gera um gap de avaliação superior ao efetivo. Esse aspecto será tratado com maior refinamento em etapa futura dessa modelagem.

Administração Pública - Gap de Conformidade							
" - R\$ milhões correntes -							
Anos	PIB	Arrecadação AV4		Arrecadação PV1		Gap de Conformidade	
		R\$ milhões	% do PIB	R\$ milhões	% do PIB	R\$ milhões	% do PIB
2015	5.995.787	1.698	0,03	9.202	0,15	7.504	0,13
2016	6.269.328	1.874	0,03	9.386	0,15	7.513	0,12
2017	6.585.479	2.011	0,03	9.320	0,14	7.309	0,11
2018	7.004.141	2.102	0,03	10.147	0,14	8.045	0,11
2019	7.407.024	2.078	0,03	10.441	0,14	8.363	0,11
2020	7.447.858	1.952	0,03	10.665	0,14	8.713	0,12

Fonte: RFB

Os setores de Eletricidade, Água e Resíduos apresentam gap negativo que flutua sem tendência em torno de até -0,03% do PIB nos anos do período, o que se pode atribuir a erros de medição e de classificação de atividade, e do fato de que o modelo estima sempre créditos decorrentes de retenção na fonte nas vendas para o setor público que pode, de fato, não ocorrer, resultando, portanto, em uma arrecadação aparentemente maior do que a devida pelo setor retido.

O setor de Óleo, Gás e Combustíveis também apresenta gaps negativos na maior parte dos anos. Nos últimos dois anos, esses gaps se tornaram positivos.

Os gaps negativos desse setor podem decorrer de diversos aspectos, mas notadamente do fato de que o IBGE contabiliza o valor da produção do gás por meio da multiplicação de uma base física de produção pelo preço internacional dessa mercadoria, enquanto as bases tributárias efetivas podem operar com preços que não obedecem a essa cotação, e que podem ser maiores do que o valor do gás no mercado internacional. Outro aspecto importante é que a produção de energia por empresas nesses setores é contabilizada pelo IBGE no setor de Eletricidade, o que reduz a base de cálculo do setor de Óleo, Gás e Combustíveis comparativamente às suas arrecadações tributárias, todas contabilizadas como Óleo, Gás e Combustíveis.

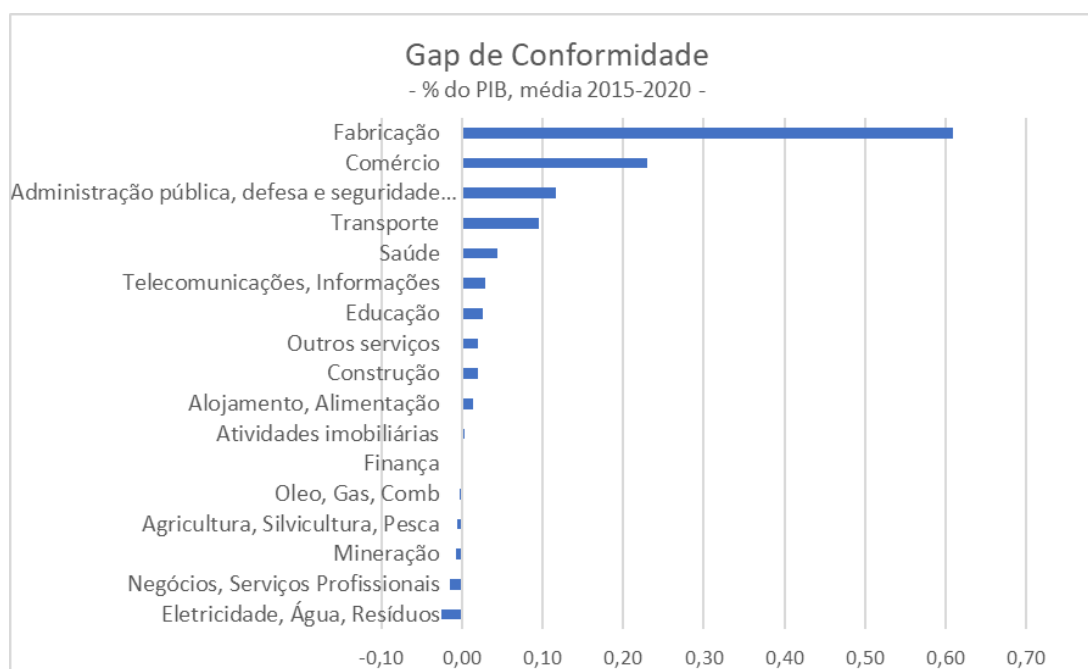
O setor de Finanças apresenta gaps próximos a zero nos anos iniciais da série e negativos em 2018 e 2019, voltando a zero em 2020. Em geral, esse é um setor com um nível de controle fiscal mais elevado, aplicado por meio de instrumentos como a e-Financeira e as obrigações decorrentes do Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Contudo, esses números muito baixos e até mesmo negativos nos dois últimos anos provavelmente decorrem de erros de medida da base tributária (o valor do produto do setor nas CN é menor do que o da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins informadas à Receita Federal) e de um erro de classificação da arrecadação das empresas holdings de entidades não financeiras.

O produto das holdings de entidades não financeiras, bem como de outras sociedades de participações, é classificado pelo IBGE nas CN na atividade de Finanças. Contudo, diversas empresas cujo CNAE primário é de holding possuem filiais em outros setores econômicos e a produção dessas filiais é classificada nas CN nas respectivas atividades econômicas. Por outro lado, como a arrecadação e a modelagem aplicada neste estudo consideram apenas os dados da matriz, todos os valores declarados e a consequente arrecadação são atribuídas à atividade de Finanças. Esse descasamento entre produto e arrecadação contribui, portanto, para a estimativa de gaps de avaliação baixos ou até negativos no setor de Finanças. Em termos médios, os CNAEs destas atividades de holding representam apenas 4% da receita da atividade de Finanças, mas representam 14% da arrecadação da atividade.

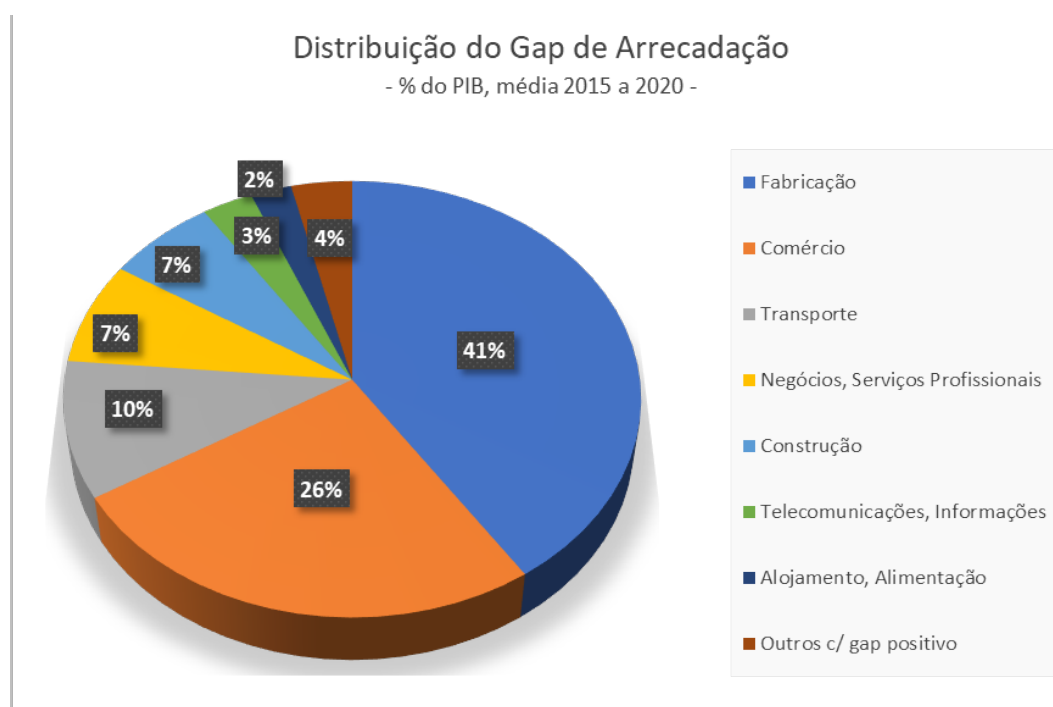
O desvio da contabilização da arrecadação das empresas holding acima mencionado tem como contrapartida um gap de conformidade maior em outros setores. Esses erros serão provavelmente reduzidos

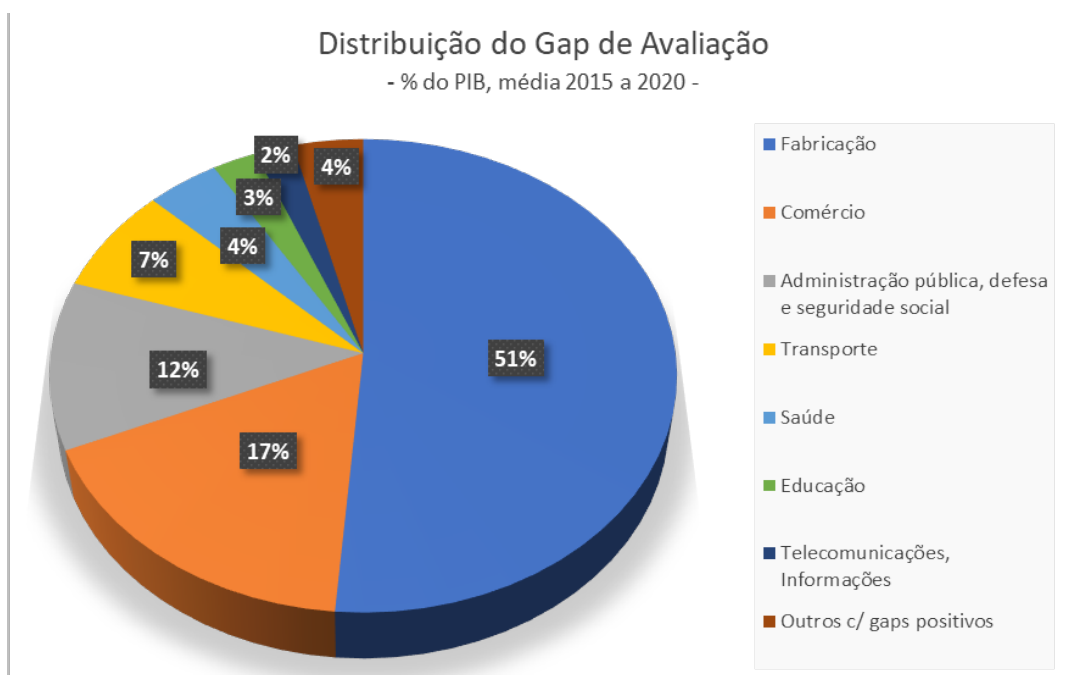
em uma etapa futura deste projeto, quando os resultados econômicos serão apurados em nível de estabelecimento, assim como a classificação da arrecadação tributária.

O gráfico seguinte traz uma visualização melhor da composição setorial do gap de conformidade com base na média dos seis anos analisados. E nele é possível observar diretamente a ordem de importância de cada setor para o referido gap.



Na composição setorial do gap de conformidade, há notáveis diferenças quando se apresenta os setores nos gaps de arrecadação e avaliação, mas a ordem de importância dos dois primeiros setores é a semelhante, com destaques para a Fabricação, Comércio e Transporte, que respondem por aproximadamente 76% dos gaps de arrecadação e de sonegação, na média dos cinco anos do período analisado.





Mas há diferenças notáveis entre os dois gaps, pois o setor Negócios e Serviços, praticamente irrelevante na composição do gap de avaliação (de fato, apresenta gap negativo), representa 7% do gap de arrecadação. Já os setores Saúde e Educação, que respondem por cerca de 7% do gap de avaliação, representam menos de 1% do gap de arrecadação.

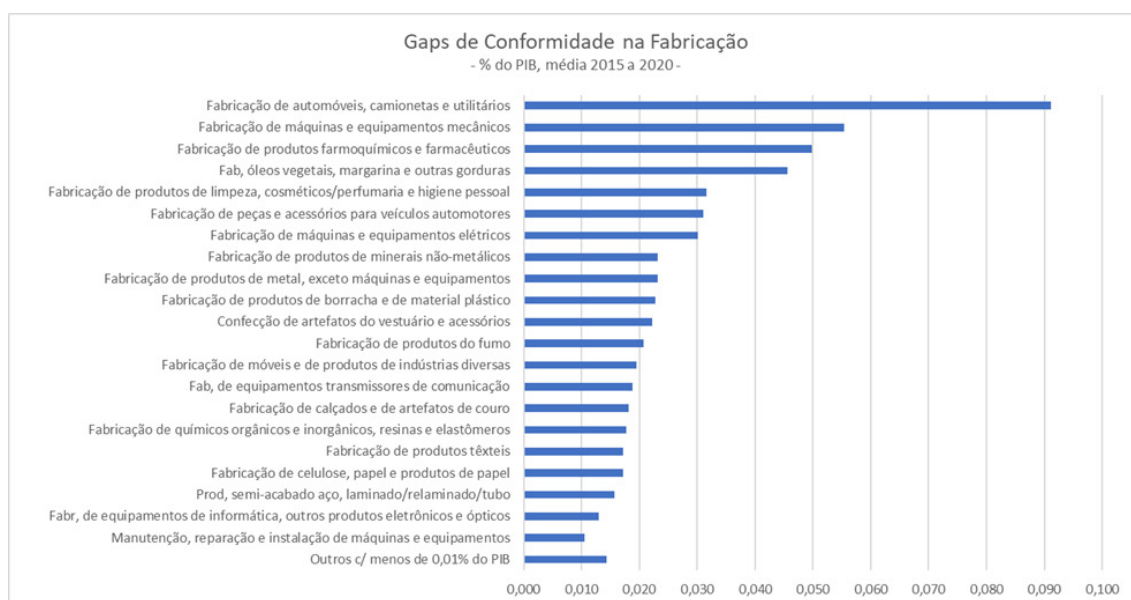
Não há, em princípio, muitas hipóteses razoáveis para explicar o porquê de diferenças tão significativas entre as ordens de importância na formação dos gaps de arrecadação e de avaliação. É possível que diferenças de classificação setorial entre o IBGE, nas CN, e a RFB, nas estatísticas fiscais, possam dar conta de parte delas, bem como as diferenças de participação de empresas nos regimes cumulativos, em que as medidas de gap de avaliação podem estar subestimadas, conforme já explicado neste relatório.

No caso da posição elevada do setor Administração Pública, Defesa e Seguridade Social no gap de avaliação, isso pode ser o resultado de uma estimativa excessiva das obrigações de retenção na fonte sobre as aquisições de bens e serviços, conforme mencionado anteriormente. E, em contrapartida, essa posição superestimada de gap de avaliação no setor público pode resultar em gaps negativos em setores que têm receitas elevadas de fornecimentos para os governos, como pode ser o caso de Negócios e Serviços Profissionais.

Com essas considerações, é razoável supor que a ordem de distribuição do gap de conformidade seja mais próxima da ordem verificada no gap de arrecadação do que no de avaliação. Excluídos os erros de classificação setorial, o gap de arrecadação é uma medida bastante precisa, conforme já demonstrado acima.

Gap de conformidade dentro do setor de Fabricação

Considerando que este setor é o que apresenta o maior gap de conformidade, uma análise desagregada por seus ramos de indústria demonstra que o referido gap está concentrado em ramos de fabricação de automóveis, caminhonetes e utilitários, de máquinas e equipamentos mecânicos, de produtos farmacológicos e farmacêuticos, e de fabricação de óleos vegetais, margarina e outras gorduras. Esses quatro ramos responderam por cerca de 40% do gap da Fabricação, e representaram, na média do período analisado, 0,25% do PIB.



Ressalve-se que as medidas de gap mais desagregadas setorialmente estão mais sujeitas aos erros de classificação setorial decorrentes da predominância do setor da matriz na classificação setorial das estatísticas fiscais, agregando toda a atividade econômica dos estabelecimentos filiais sob o mesmo código da CNAE.

Registre-se que o gap de conformidade das atividades de Fabricação da indústria é quase totalmente formado pelo gap de avaliação, que representou 85,8% do gap de conformidade.

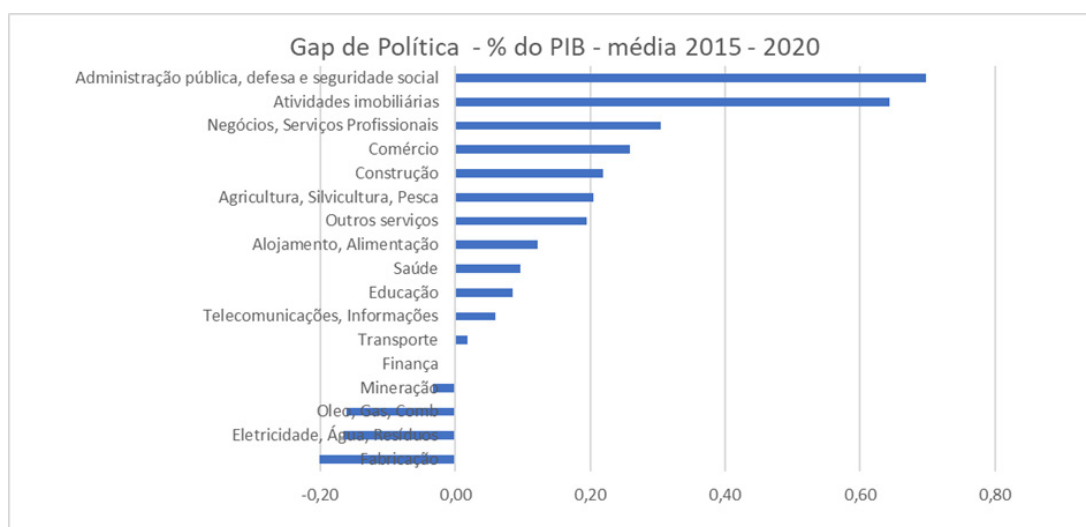
A predominância desses quatro ramos no gap de conformidade da Fabricação corresponde em certa medida à sua importância econômica dentro da indústria, mas também está afetada por erros de medida decorrentes da falta de tratamento, nesta etapa, dos regimes especiais, especialmente aqueles voltados aos investimentos, como o Reidi, Reporto, Repetro, entre outros. Sem o tratamento explícito desses regimes pelo modelo, estimam-se débitos superiores aos devidos, levando à superestimativa do gap de avaliação.

No caso da fabricação de produtos farmacológicos e farmacêuticos, é possível que nem toda a desoneração de matérias-primas tenha sido capitada pelo modelo por causa dos níveis de agregação dos insumos, e, no tocante aos produtos farmacêuticos propriamente ditos, a forma de desoneração, que consiste num crédito presumido igual ao valor do débito do PIS e Cofins sobre a venda de medicamentos de tarjas vermelha e preta de uma lista limitada de produtos, provavelmente pode ter sido subestimada também por causa da insuficiente desagregação dos produtos finais.

Para a indústria de óleos vegetais, margarinas e outras gorduras, que operam com aquisições de matérias-primas da agricultura que não são tributadas, mas que conferem créditos presumidos, pode existir, de fato, evasão fiscal, mas não se pode descartar também erros de calibragem do modelo para o cálculo do crédito dos insumos, tendo em conta também problemas de nível de desagregação desses insumos e as proporções assumidas em cada tipo de destinação nessa indústria, pois essas diferenças podem afetar as proporções de crédito presumido nos insumos adquiridos da agropecuária.

- **Gap de política tributária em % do PIB - 2015 a 2020**

Em média, no período analisado, esse gap atingiu 2,33% do PIB. Embora sendo mais que o dobro do gap de conformidade (1,15% do PIB), não tem importância prática maior do que este, considerando que em nenhum país se cogita tributar todo o valor agregado gerado na economia, em particular os serviços prestados diretamente pelo governo.



Nesse gap, em primeira posição, destaca-se exatamente a Administração Pública, Defesa e Seguridade social, com um gap de 0,70% do PIB. Seguem, em ordem decrescente do gap, as Atividades Imobiliárias, com 0,64% do PIB, que refletem duas situações: os aluguéis imputados dos imóveis residenciais próprios nas CN, que não são de fato uma base de transação econômica tributável, e as de aluguéis das pessoas físicas, que geralmente não são tributados pelo IVA, mas sim pelo Imposto de Renda.

Em terceira posição, destaca-se o gap de Negócios e Serviços Profissionais, com 0,30% do PIB, em que, como nos aluguéis recebidos pelas famílias, há uma fração elevada de serviços prestados por essas, que vão desde os serviços domésticos até serviços prestados por profissionais liberais, que em geral os países, inclusive o Brasil, tributam com o Imposto de Renda, e/ou com impostos unifásicos sobre o valor da prestação profissional.

A Construção Civil, que teve um gap de política de 0,22% do PIB, também tem elevada participação da produção familiar no setor (variando entre 35% e 40% do valor da produção no período analisado), tem significativa participação da construção para uso próprio (que variou entre 10% e 13% do valor da produção), que é praticamente impossível de ser alcançada por um tributo do tipo IVA.

Essas quatro atividades econômicas comentadas acima, que totalizam 1,91% do PIB, e representam 81,7% de todo o gap de política no período, demonstram que esse gap precisa ser analisado com grande reserva, porque não se recomenda a tributação dos serviços públicos, porque não há transações econômicas que gerem receitas monetárias, ou porque a tributação de transações realizadas por pessoas físicas prestadoras do serviço é muito difícil de ser aplicada, levando os países a dispensá-la de um forma geral, ou tributando-as por meio de outras espécies de impostos.

Nas demais atividades econômicas que apresentam gaps positivos, destacam-se o Comércio, a Agricultura, os Outros Serviços, e Alojamento e Alimentação, respectivamente com 0,26%, 0,20%, 0,19%, e 0,12% do PIB, que basicamente refletem a maciça presença de regimes tributários especiais (cumulativos) no comércio, e nos serviços, bem como as não incidências e isenções tributárias, especialmente presentes na agricultura, que resultam em cargas tributárias menores do que a padrão. Não obstante, nesses setores também existem participações significantes das famílias na produção, notadamente na Agricultura, o que também explica o viés da não tributação, já que os IVAs são geralmente impostos suportados por empresas.

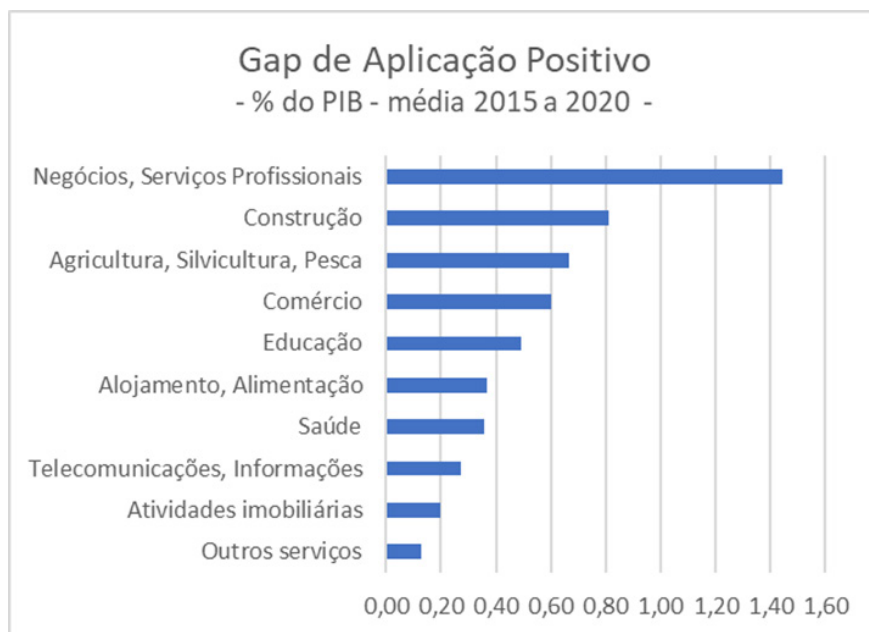
Já os setores com gaps de política negativos – Mineração; Óleo; Gás e Combustíveis; Eletricidade, e Fabricação, respectivamente com -0,03%, -0,16%, -0,17% e -0,21% do PIB –, refletem basicamente cargas tributárias mais elevadas do que as alíquotas padrão, ou, nos de setores com predominância das exportações nas receitas, como é o caso da Mineração, a acumulação de créditos tributários não utilizados.

Esses coeficientes negativos e suas causas fazem notar, à primeira vista, que o gap de política no Brasil é basicamente um gap de não tributação, posto que o gap de aplicação (o que reflete mais de perto as

isenções e outros benefícios tributários) foi de apenas 0,13% do PIB na média dos anos 2015 a 2020, contra 2,20% do gap de tributação no mesmo período.

Porém, os 0,13% do gap de aplicação no período não revelam toda a complexidade do tema e os volumes de renúncias fiscais que de fato existem. Para evidenciar isso, cabe desagregar o gap de aplicação para evidenciar que, apesar de sua reduzida expressão no total, de fato contém setores com elevadas renúncias fiscais, paralelamente a setores com gaps negativos expressivos.

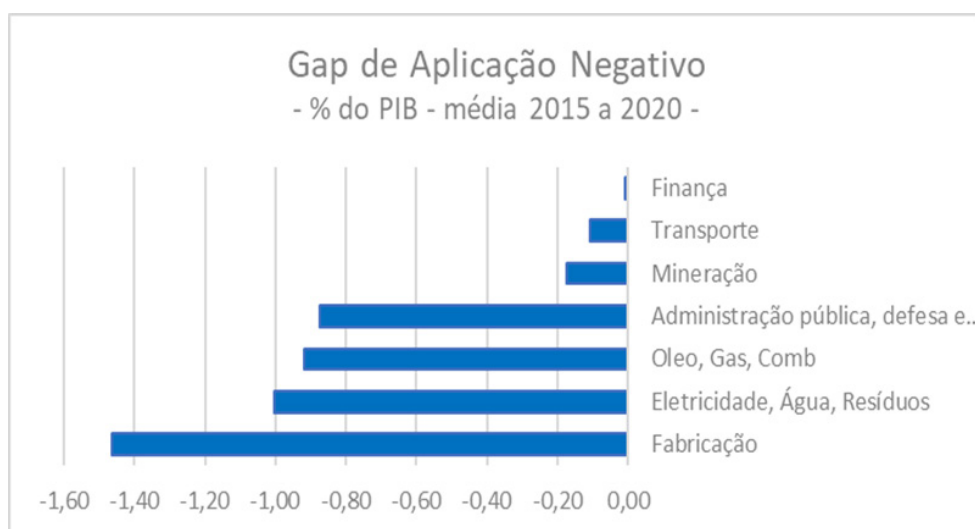
A composição do gap de aplicação, na sua parcela positiva, que totalizou 5,34% do PIB, basicamente reflete os gastos tributários dos regimes especiais de tributação, notadamente o Simples Nacional, e as isenções tributárias, conforme já mencionado, uma vez que os setores com os maiores gaps são os que apresentam essas características de maneira mais intensa (anote-se que, para o cálculo desse gap, o modelo considera apenas a parcela formal da economia, isto é, os contribuintes registrados).



Observe-se, portanto, que os setores com os maiores gaps de aplicação no PIB, que são Negócios e Serviços Profissionais, e Construção, respectivamente com 1,44% e 0,81% do PIB, são fundamentalmente setores tributados por regimes especiais (Simples Nacional e tributação cumulativa), que fazem superar até mesmo a renúncia fiscal das isenções tributárias na Agricultura, de 0,67% do PIB. Ainda dentro dos regimes especiais, cumpre destacar a posição das atividades econômicas de Comércio, em que esse gap foi de 0,60% do PIB.

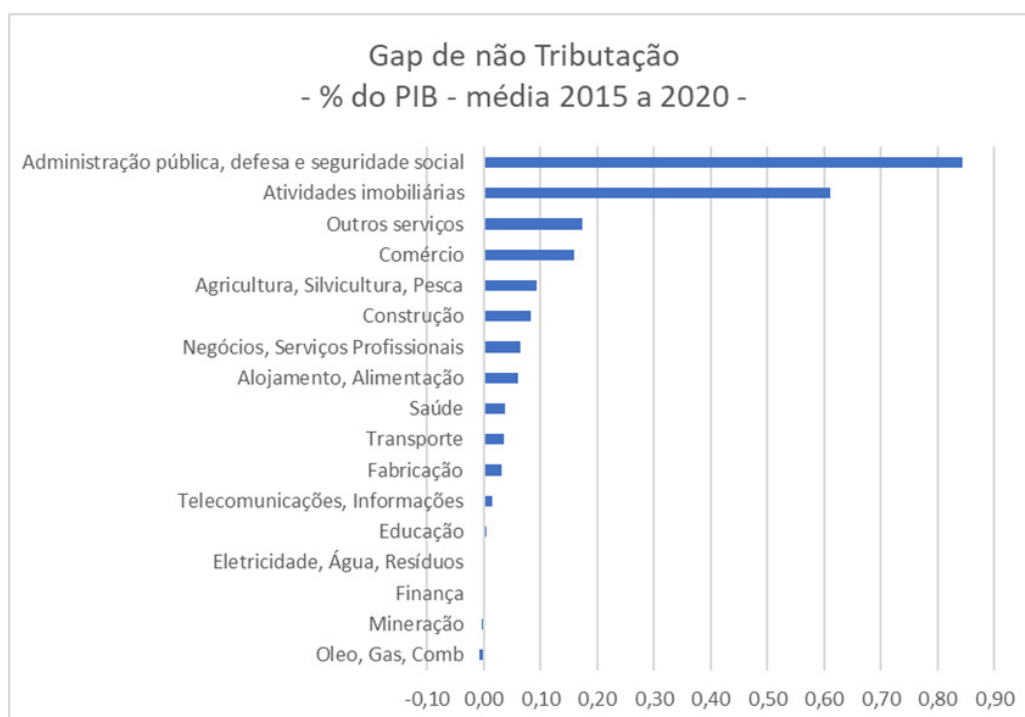
Já quanto aos gaps negativos, que perfazem -4,45% % do PIB, os mais relevantes ocorrem nos setores de Fabricação, Eletricidade, Água e Resíduos, e de Óleo, Gás e Combustíveis, que conjuntamente somam -3,39% do PIB e são os setores que suportam cargas tributárias maiores que a alíquota padrão, seja por causa de alíquotas acima da padrão para seus produtos/serviços, seja por causa de restrições na tomada de créditos tributários.

O setor público também surge com um expressivo gap de aplicação negativo (-0,87% do PIB) em razão de uma característica específica da política corrente no Brasil – a obrigação de os governos recolherem na fonte as contribuições sobre parcela de suas aquisições de bens e serviços, que é totalmente eliminada no cálculo de PV2, isto é, da arrecadação potencial do IVA padrão. Assim, sendo o cálculo de PV2 desse setor será zero, e a diferença com a arrecadação potencial PV1 sempre negativa.



Quanto ao gap de não tributação, este somou 2,20% do PIB no período analisado, e se constitui no componente mais expressivo, representando cerca de 63% do gap tributário total das contribuições sociais analisadas de 2015 a 2020. O gráfico seguinte desdobra esse gap pelas 17 atividades econômicas consideradas neste estudo.

89% desse gap está concentrado nos setores de Administração Pública, Defesa e Segurança, de Atividades Imobiliárias, Outros Serviços, Comércio e Agricultura, Silvicultura e Pesca, cujos gaps médios entre 2015 e 2020 foram respectivamente de 0,84%, 0,61%, 0,17%, 0,16% e 0,09% do PIB.



Excluído o interesse na Administração Pública, o gap de não tributação se reduz a 1,36% do PIB, que ainda é uma expressão elevada, mas não surpreendente, tendo em conta a elevada expressão dos aluguéis imputados na economia (em 2019, representaram mais de 6% do PIB) e os níveis de informalidade econômica presentes em Outros Serviços e Comércio (em 2019, a produção das famílias para o mercado representou respectivamente 23,1% e 13,6% do valor da produção desses setores).

As divisões da produção da economia entre formal e informal no modelo, e entre a destinada ao mercado e a não mercantil, foram obtidas com base nas informações da Tabela 17 das CN, que apresentam o valor da produção, do consumo intermediário, remuneração dos empregados, excedente operacional bruto, rendimento misto bruto e ocupações ao nível 12 das atividades econômicas.

De fato, a Tabela 17 não apresenta o conceito de economia informal, mas apresenta os agregados setoriais divididos em setores institucionais (empresas, famílias, governos e instituições sem fins lucrativos a serviço das famílias), de modo que se pode obter uma aproximação da economia informal por meio das informações das famílias. Quanto à produção não mercantil, essa tabela fornece diretamente, ao nível 12 de atividades econômicas, o valor da produção, e o modelo estima o consumo intermediário dessa produção apropriando proporcionalmente os valores totais desse consumo de acordo com as proporções entre o valor da produção não mercantil no valor total da produção.

As proporções da economia informal e da produção não mercantil no nível 12 de atividade econômica foram aplicadas até o nível de atividade mais desagregado da TRU publicada pelo IBGE. E, dentro de cada setor, foram estimados os valores da produção da economia informal e não mercantil para cada produto do setor, observando as mesmas proporções já referidas.

A tabela seguinte apresenta, para cada uma das 12 atividades da Tabela 17 das CN, a participação do agregado da produção familiar para mercado com a produção total não mercantil (para uso ou consumo próprio das unidades econômicas) no valor da produção total da economia, na média dos anos 2015 a 2019.

Nessa tabela se pode verificar, apesar da diferença dos níveis de agregação 17 e 12, que há grande coincidência na ordem do gap de não tributação dos setores econômicos com a participação no valor total da produção da soma dos valores da produção mercantil das famílias e da produção não mercantil, confirmando que esse gap é determinado basicamente pelo nível de informalidade econômica e o valor da produção não mercantil. Essas são as frações da economia não capturadas pelos conceitos de arrecadação potencial corrente e normativa, e que estão presentes no conceito de arrecadação potencial plena, de onde se extrai o valor do gap de não tributação.

Valor da Produção Mercantil das Famílias + Valor da Produção não Mercantil no Valor da Produção			
% do valor das produção - média 2015 a 2019			
Atividade econômica	% do valor da produção	Part. % da atividade no total	Ordem do gap de não tributação
Administração, defesa, saúde e educação públicas e	11,56	41,25	1
Atividades imobiliárias	4,91	17,53	2
Outras atividades de serviços	4,19	14,95	3
Agropecuária	2,15	7,69	5
Construção	1,97	7,02	6
Comércio	1,48	5,27	4
Indústrias de transformação	0,70	2,51	11
Transporte, armazen e correio	0,70	2,50	10
Informação e comunicação	0,15	0,55	12
Indústrias extrativas	0,12	0,44	16
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacior	0,06	0,22	15
Eletricidade e gás, água, esgoto, atividades de gestão	0,02	0,06	14
Total	28,01	100,00	

Fonte: IBGE (Tabela 17 das Contas Nacionais). Elaboração RFB.

À primeira vista, não deveria haver gaps de não tributação negativos, como ocorre com os setores de Mineração e de Óleo, Gás e Combustíveis, porque a base econômica do cálculo de PV3 tende a ser maior do que a de PV2, na medida em que aquela inclui toda a economia informal, que falta nesta.

Porém, para setores com níveis de informalidade baixos ou praticamente nulos, como são os dois casos referidos, a tributação do setor informal (operações realizadas pelas famílias) praticamente não acrescenta débitos dessas contribuições, mas acrescenta créditos novos, que são os gerados pela inclusão das aquisições de bens e serviços das famílias na base geradora dos créditos. Então, por exemplo, a parcela de aluguéis atribuídos a pessoas físicas pagos por essas indústrias, que não gera créditos no cálculo de PV2, passam a gerar créditos em PV3. Assim, se do lado dos débitos a inclusão do setor informal da

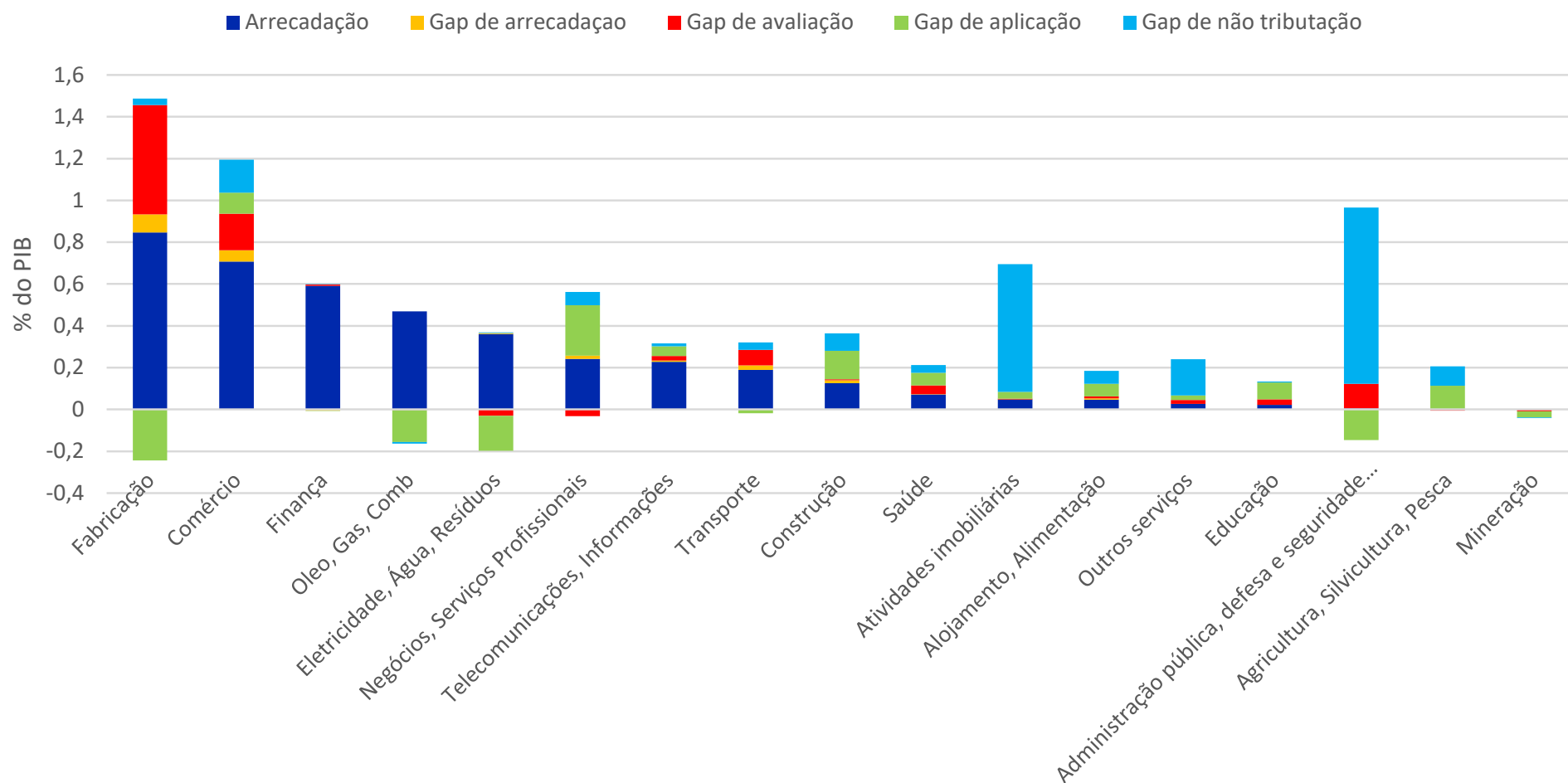
economia na base tributária não aumenta os débitos desses setores, essa mesma inclusão aumenta seus créditos e reduz PV3 em relação à PV2, gerando, assim, gaps de tributação negativos.

- **Aspectos principais dos gaps tributários por atividade econômica – 2015 a 2020**

No gráfico seguinte, visualiza-se a arrecadação tributária (em regime de competência) e os quatro gaps elementares em relação ao PIB, para cada uma das 17 atividades econômicas, com os setores apresentados em ordem decrescente da arrecadação no PIB, da esquerda para a direita, considerando-se as médias dos seis anos analisados. Neste gráfico pode se observar, entre outros aspectos, que:

- A importância relativa dos gaps em cada setor varia significativamente.
- Os gaps mais variáveis são os gaps de aplicação e de não tributação, fato que se deve à diversidade de tratamento tributário (regimes e alíquotas) na comparação entre os setores, e da maior ou menor presença de bases econômicas fora do mercado (serviços públicos e aluguel imputado), bem como da importância econômica dos negócios informais.
- O gap de aplicação pode ser negativo em alguns setores – e isso se verifica por causa da presença importante de alíquotas superiores à alíquota padrão, bem como às restrições de crédito na política corrente (não apenas no regime cumulativo, mas também no não cumulativo e no Simples Nacional). Para se calcular o gap de aplicação, toma-se sempre a alíquota padrão e são eliminadas as restrições de crédito, podendo isso gerar gaps negativos como de fato se verifica.

Arrecadação e Gaps Tributários por Atividade Econômica - % do PIB - média 2015 a 2020 -





Setor Fabricação

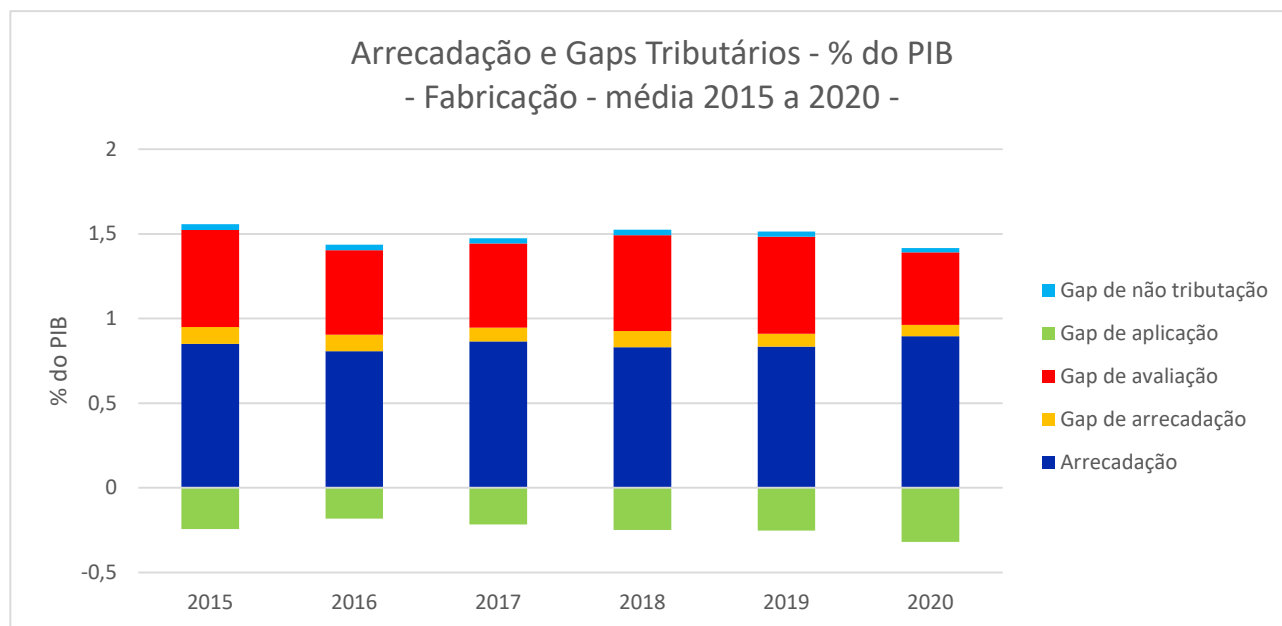
Esse setor se destaca pelo mais elevado gap de avaliação e o menor gap de aplicação (negativo) na média do período, com 0,52% e -0,24% do PIB. Entretanto, devido às limitações de tratamento dos regimes especiais neste relatório preliminar, o gap de avaliação deve estar superestimado, e o de aplicação subestimado, como já explicado, razão pela qual a informação sobre a tendência do gap de avaliação é mais relevante do que sobre o nível.

O gap de avaliação na Fabricação pode ser associado à grande diversidade dos tratamentos tributários aos produtos e insumos do setor, o que reduz a efetividade dos controles fiscais e, portanto, há maiores possibilidades de evasão fiscal.

Nesses seis anos, não se define claramente uma tendência do gap de avaliação, podendo-se se afirmar, pelo menos, que não tem crescido, sendo que o ano de 2020 marca o menor gap da série, 0,42% do PIB.

O gap de aplicação negativo se explica por dois aspectos principais: as restrições normativas à apropriação de créditos tributários e a presença em alguns segmentos de produtos industriais com alíquotas mais elevadas do que a alíquota padrão. Provavelmente, após a inclusão dos diversos regimes especiais que beneficiam a indústria, esse gap de aplicação seja zerado, ou até se torne positivo.

Desde a mínima em 2016, esse setor vem recuperando sua arrecadação/PIB, sendo que, em 2020, atingiu o máximo da série, 0,84% do PIB.



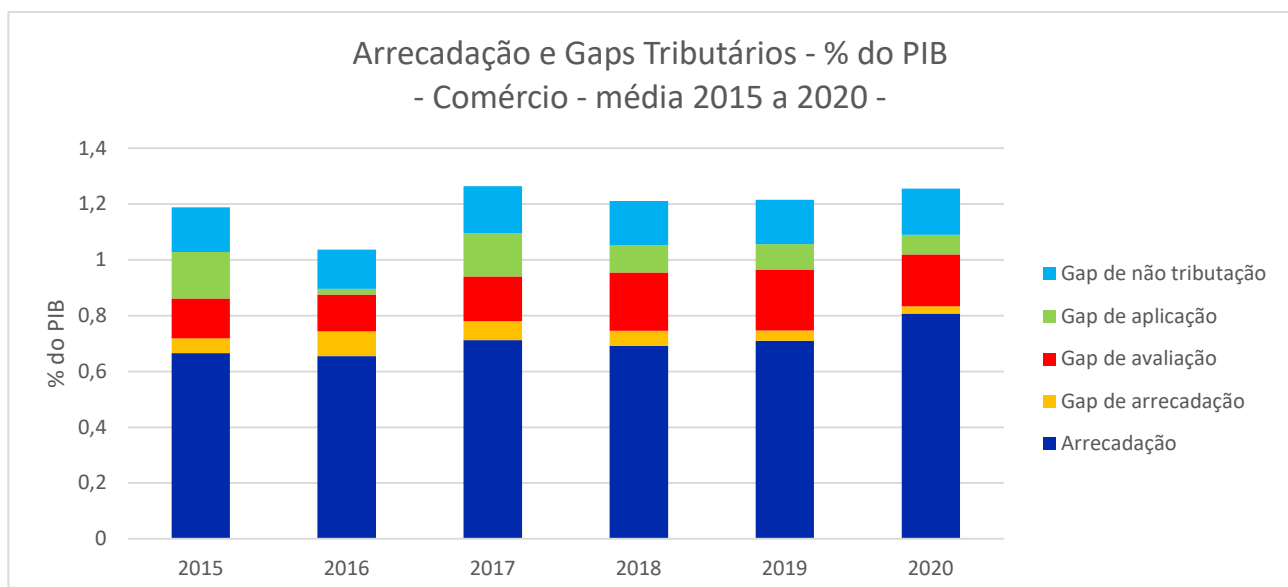


Setor Comércio

Esse setor se caracteriza por gaps de aplicação elevados na comparação com a Indústria e com os principais setores em termos de arrecadação, girando em torno de 0,1% do PIB, entre 2015 e 2020, provavelmente associado com a presença mais significativa do regime Simples Nacional em comparação com a Fabricação.

O gap de avaliação do Comércio é o segundo mais elevado na comparação setorial, atrás apenas da Fabricação, mas tal como neste caso, não apresentou tendência definida no período, flutuando em torno de 0,17% do PIB, enquanto o gap de arrecadação se reduziu ano a ano entre 2018 e 2020, quando atingiu o mínimo da série, 0,03% do PIB.

Outro aspecto que destaca o Comércio na comparação com os principais setores em termos de arrecadação é o seu gap de não tributação, que ficou em torno de 0,16% do PIB no período, e que deve refletir basicamente os níveis de informalidade existentes no setor.





Setor Finança

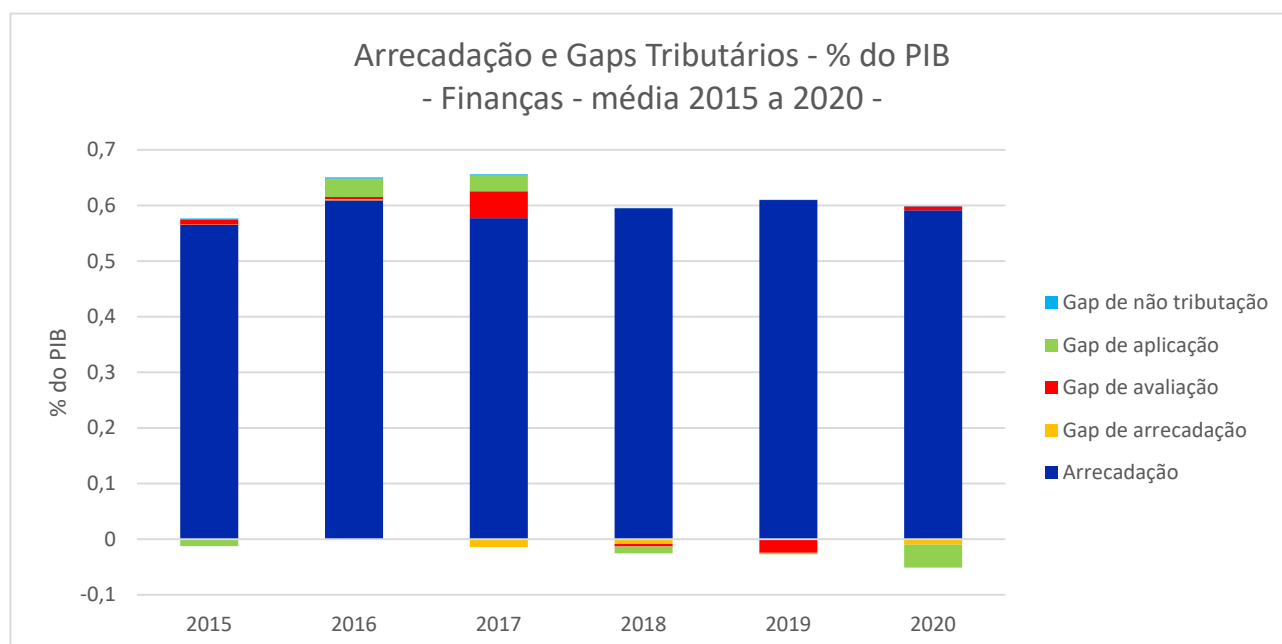
Esse setor aparece com os mais elevados níveis de conformidade, com de gap de avaliação de menos de 0,01% do PIB, e gap de arrecadação negativo na média do período (-0,005%). Os demais gaps também são desprezíveis, sendo o seu gap de política praticamente zero no período.

De fato, considerando que se trata de um dos setores mais controlados e fiscalizados pela Receita Federal, os resultados de conformidade não surpreendem. Porém, parte desse resultado pode decorrer de problemas metodológicos nas CN, que inviabilizam uma análise mais acurada desse setor.

As CN não computam no produto do setor a receita líquida de juros, tal como ela compõe a base de cálculo das contribuições objeto de análise nesse setor.

Os juros integram a conta de produção desse setor de forma indireta, por meio do agregado Serviço de Intermediação Financeira Indiretamente Medido (SIFIM) das CN, que computa o saldo entre juros pagos e recebidos pelas instituições financeiras, porém apenas depois de expurgar do lado ativo e passivo uma estimativa dos juros básicos da economia. Dessa forma, faltam, sob o ponto de vista da base de cálculo das contribuições analisadas, o que seriam as receitas dos juros básicos das instituições financeiras.

De fato, o modelo do FMI não tem um tratamento para esse problema porque assume que os IVAs não tributam as receitas de juros (assim como não conferem créditos aos que os pagam).



Neste trabalho, a diferença a menor entre o SIFIM das CN e o valor das receitas de juros declarado na EFD das instituições financeiras foram acrescentados ao valor do produto das instituições financeiras, de modo a se neutralizar a carência da informação sobre as receitas brutas de juros dessas empresas. Desse modo, para as instituições financeiras, não há a rigor uma base de dados independente da base fiscal para que se possa estimar com segurança o gap de avaliação.

A parcela adicionada ao produto das instituições financeiras também foi acrescida ao consumo intermediário de todos os setores, de modo que o valor adicionado total da economia não fosse alterado. Esse ajuste também permitiu que o modelo calculasse as arrecadações potenciais das políticas normativa e plena com tributação das receitas dos juros, conferindo os créditos correspondentes aos que os

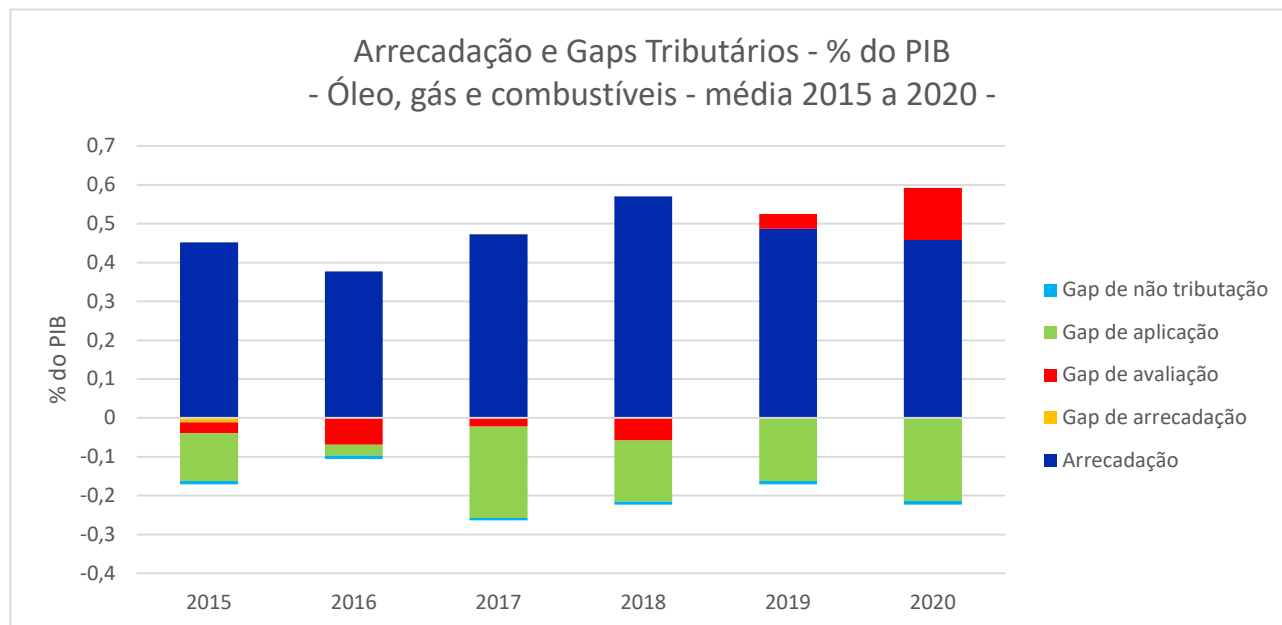
pagam.

Os gaps negativos de arrecadação observados no período (de fato ocorrem de 2016 a 2019) são resultados anômalos, e decorrem de recolhimentos tributários computados como competência desses anos, mas que de fato correspondem a períodos de apuração anteriores. Esses casos surgiram por causa de recolhimentos determinados por decisões judiciais desfavoráveis aos contribuintes, em que o contribuinte não recolhe os tributos em documentos apartados por período de apuração.



Setor Óleo, Gás e Combustíveis

Setor altamente concentrado e submetido a estritos controles fiscais que apresenta elevadas taxas de conformidade, em geral.



Os gaps de arrecadação desse setor são praticamente zero, no período, enquanto os gaps de avaliação, que eram negativos entre 2015 e 2018, viraram positivos em 2019 e 2020, chegando neste ano a 0,13% do PIB.

Nos anos em que o gap de avaliação aparece negativo, isso ocorre porque as bases econômicas do setor nas CN estão menores do que as declaradas à RFB na EFD. Aparentemente, o problema decorre de duas características das CN. Primeiramente, o IBGE estima o valor do produto gás a partir da multiplicação da base física de produção pelo valor do gás no mercado internacional. Se, em algum ano, as empresas vendem o gás no Brasil a preços superiores às cotações internacionais, o valor da produção estará subestimado na CN e pode ocorrer o surgimento de gap de avaliação negativo no modelo. E a segunda característica é que a produção de energia nesse setor é contabilizada pelo IBGE no setor de Eletricidade, Água e Resíduos, enquanto os dados fiscais se baseiam na declaração das empresas como um todo, podendo, portanto, os valores declarados serem superiores às bases estimadas a partir das estatísticas das CN.

Os anos de 2019 e 2020 foram anos de grande variabilidade dos preços do petróleo e gás no mercado internacional, em razão da pandemia de covid-19. Essa maior variabilidade pode ter produzido diferenças na valoração do produto do setor em sentido contrário ao período anterior, e pode ser essa a razão para o aparente crescimento do gap de avaliação no setor. Não se descarta, porém, a existência de problemas de conformidade no setor também.

Esse setor também se caracteriza por elevados gaps de aplicação negativos, em média de -0,15% do PIB. Isso ocorre porque o modelo do FMI calcula o gap de aplicação a partir de uma única alíquota tributária. Dessa forma, todos os produtos com alíquota maior do que a padrão, *coeteris paribus*, geram cálculo negativo de gasto tributário. No caso, dentro desse setor, há elevada participação dos combustíveis líquidos, que são tributados a alíquotas superiores à padrão (9,25%).

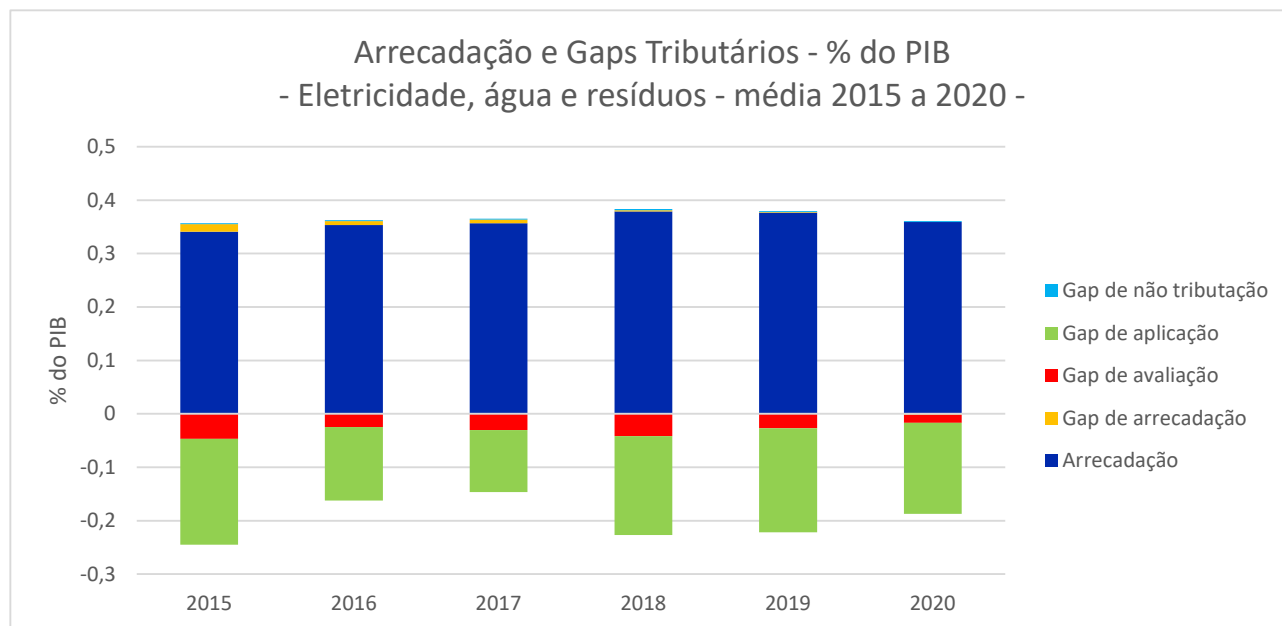
Esse setor é também um dos dois que apresentam gaps negativos, e que, como já explicado, derivam dos créditos que passam a ser contabilizados na apuração das contribuições na política plena, gerando arrecadação potencial menor do que a da política normativa (IVA padrão).



Setor Eletricidade, Água e Resíduos

Esse setor também tem poucas empresas, é bastante concentrado e apresenta elevado grau de conformidade, como esperado.

O persistente gap de avaliação negativo nos seis anos analisados, em média de -0,03% do PIB, pode ser atribuído a uma possível subestimação da base de produção e das margens de comercialização de energia elétrica (especialmente na revenda de energia por setores da indústria no mercado por atacado) nas CN, aspecto que ainda está sendo analisado com o IBGE, dada sua complexidade.



A presença de gaps negativos de aplicação em todos os anos, em média de -0,16% do PIB, decorre das restrições de crédito da política corrente, que não ocorrem na política normativa.



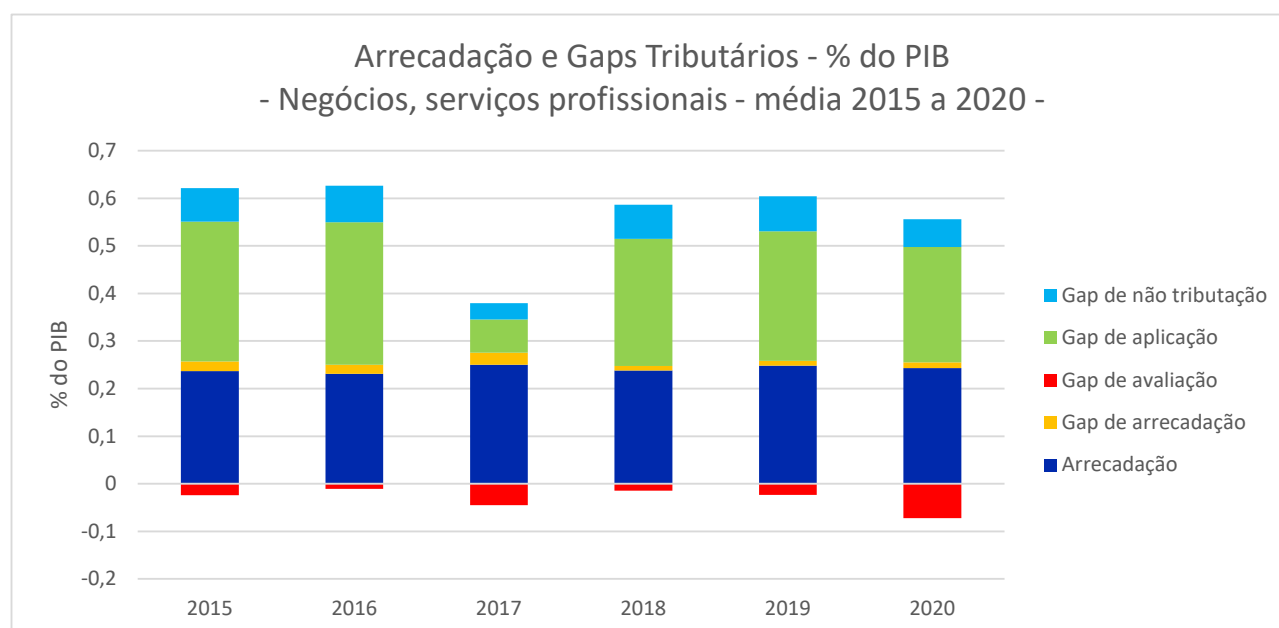
Setor Negócios, Serviços Profissionais

Esse setor é caracterizado pela produção concentrada em empresas de médio e pequeno porte operando nos regimes cumulativo e Simples Nacional, característica que explica o expressivo gap de aplicação, em média de 0,24% do PIB, praticamente equivalente à sua arrecadação efetiva.

Apesar da grande pulverização de empresas de pequeno e médio porte, a parcela informal é relativamente pequena, gerando um gap de não tributação que representa apenas $\frac{1}{4}$ da arrecadação (0,06% do PIB), porção relativamente pequena quando comparada ao setor de Outros serviços, em que essa parcela é 6,7 vezes maior do que a arrecadação (0,17% do PIB).

Aparentemente, a grande diferença entre o ramo de Outros Serviços para o de Negócios e Serviços Profissionais é que este compreende uma parcela significativamente maior de produtos destinados a outras empresas, ou de serviços técnicos para pessoas físicas, que exigem um nível maior de formalização dos produtores, enquanto aquele outro ramo serve mais às pessoas físicas com serviços que não exigem maior grau de formalização.

O gap de arrecadação é relativamente baixo, representando 6,7% da arrecadação na média do período, e o gap de avaliação surge consistentemente negativo em todo o período, apesar de sua expressão relativamente baixa – equivalente a 13% da arrecadação.



Esse gap de avaliação pode se originar de diferenças na classificação setorial adotada pelas CN e pelas estatísticas fiscais, como já referido em outros casos. Nessas situações, gera-se uma alocação maior da arrecadação para um setor e menor em outro(s), podendo resultar em gaps menores (e até negativos, como neste caso) no primeiro, e gaps maiores nos demais setores.

A presença desses gaps negativos, além da hipótese do erro de classificação setorial, também pode derivar da atuação de pessoas jurídicas com existência apenas “no papel”, usadas para reorganizar negócios de empresas maiores e transferir bases econômicas para outras em regimes de tributação mais favorável, e gerar custos para as suas controladoras, como, por exemplo, o agenciamento de serviços e negócios em geral. A considerar como o IBGE captura a atuação dessas empresas (frequentemente sem empregados), é possível que a expressão de suas atividades econômicas não tenha sido sequer computada nas CN, o que também pode gerar estimativas de arrecadação potencial menores que as declarações dos contribuintes para o fisco indicam.

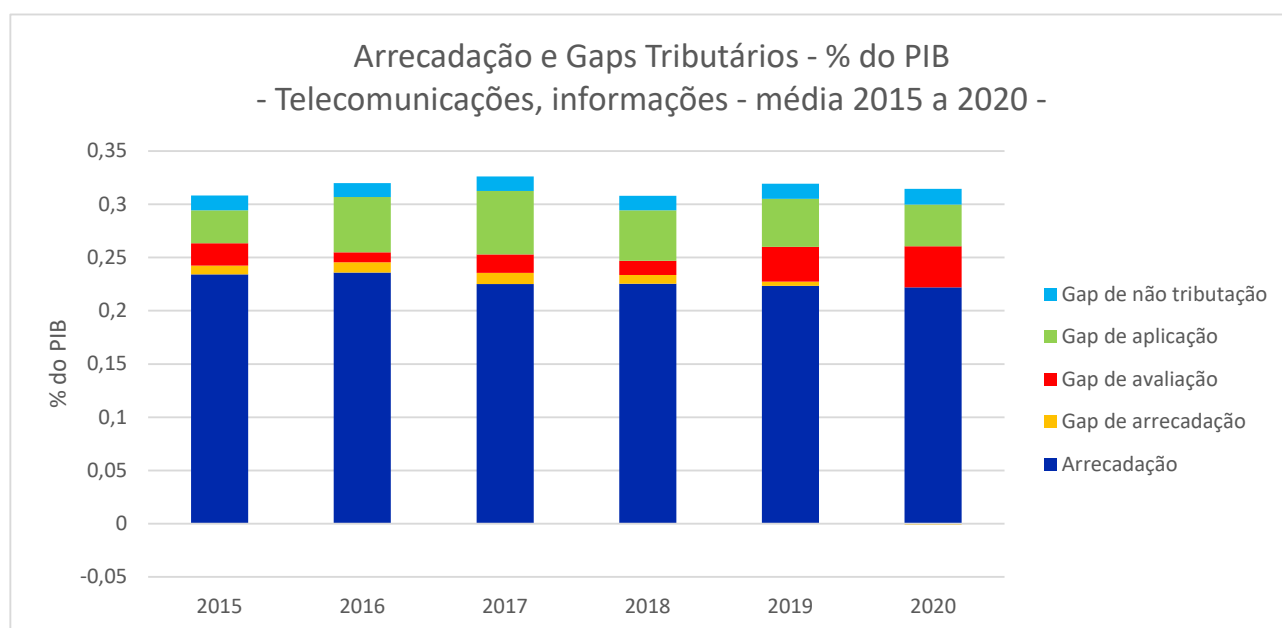


Setor Telecomunicações, Informações

O setor tem mantido sua arrecadação relativamente estável, e nos últimos anos viu reduzir seus níveis de conformidade, notadamente pela abertura do gap de avaliação em 2019 e 2020, embora esses níveis sejam relativamente baixos, em média, de 0,02% do PIB nos seis anos analisados.

No entanto, o setor apresenta elevado gap de aplicação, ao redor de 0,05% do PIB, que está associado ao fato desse setor estar concentrado no regime cumulativo e desfrutar de isenção na produção de livros e periódicos.

Destaca-se nesse setor também a redução notável do gap de arrecadação em 2019 e 2020, tendo sido praticamente eliminado neste ano.

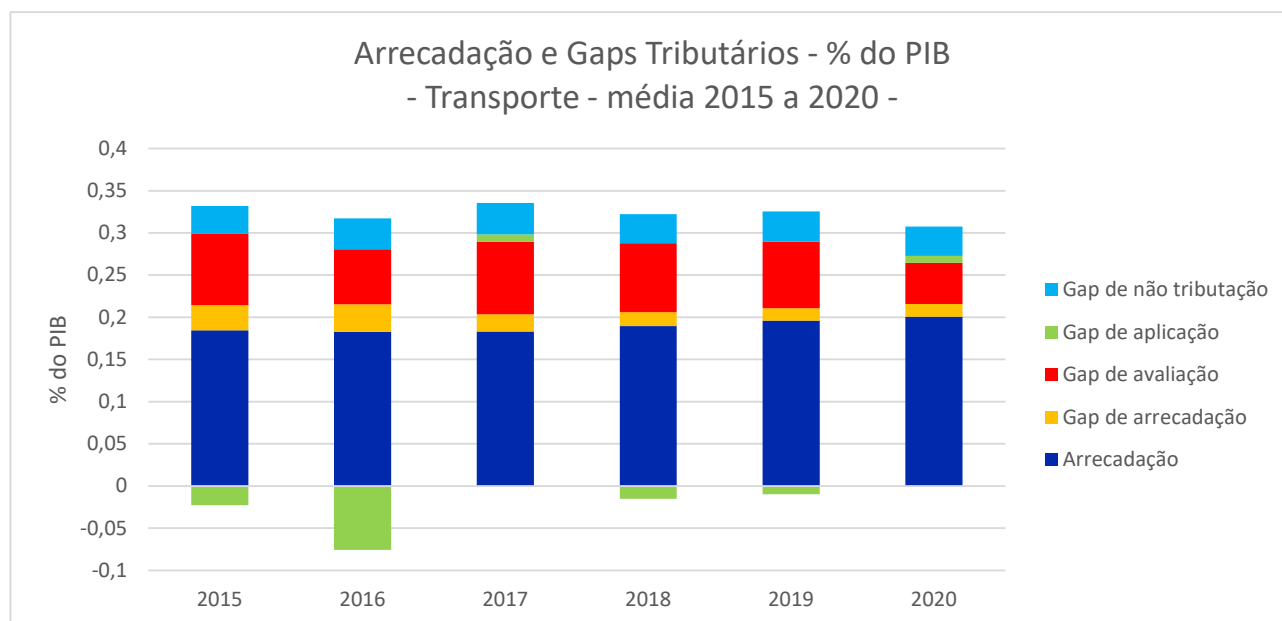




Setor Transporte

O setor de Transporte tem um perfil bastante parecido com o de Comércio, com elevado gap de conformidade, em média de 0,01% do PIB no período analisado. Mas, diferentemente do Comércio, seu gap de avaliação vem se reduzindo significativamente nos últimos três anos, tendo atingido 0,05% do PIB em 2020, o menor nível dessa série.

E, como no Comércio, observou-se uma redução significativa do gap de arrecadação nos últimos três anos, tendo atingido 0,01% do PIB em 2020.



No gap de aplicação, o setor de Transporte carrega menos renúncias do que o Comércio, provavelmente porque na estimativa de PV2 os combustíveis seriam tributados a uma alíquota menor do que a vigente e gerariam menos créditos do que geram na política corrente.

Outro aspecto notável no setor de Transporte foi o crescimento de sua arrecadação efetiva ao longo dos anos, apesar de uma estabilidade ou até redução da arrecadação potencial (PV1), indicando que os níveis de conformidade aumentaram enquanto o setor se retraiu. Isso provavelmente indica que houve uma concentração do setor em empresas maiores, expulsando-se empresas menores, com menores níveis de conformidade.



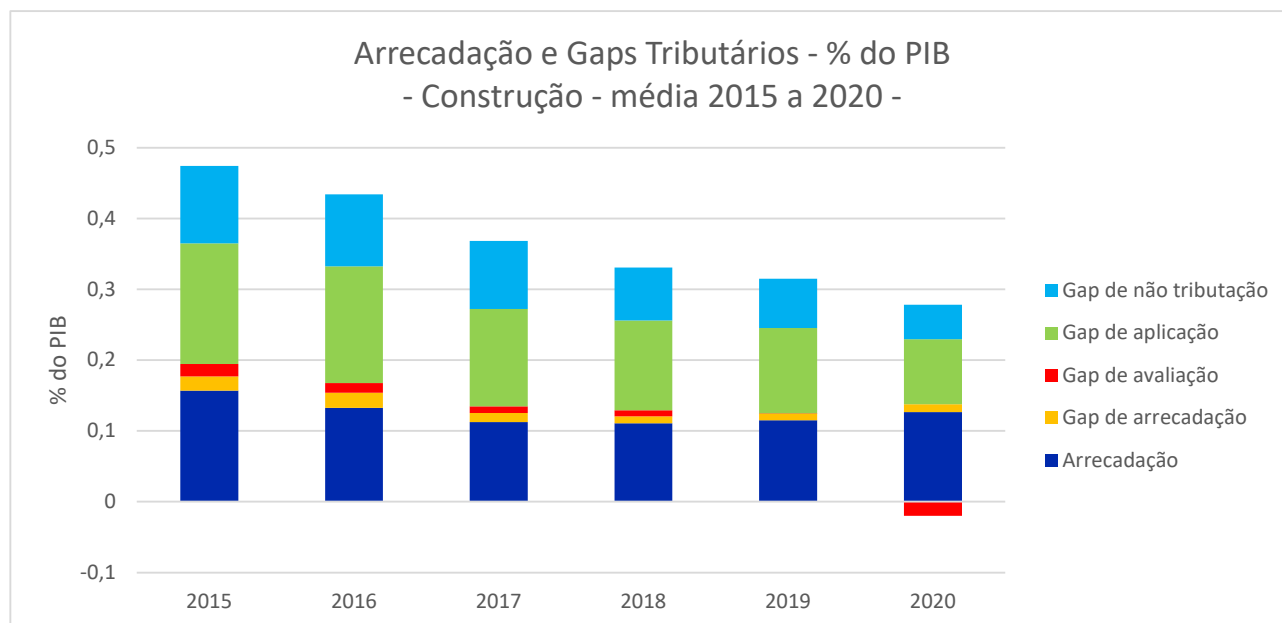
Setor Construção

Esse setor tem perdido participação na arrecadação dessas contribuições, provavelmente em razão da conjuntura de recessão e estagnação econômica que predominou nos três anos iniciais do período. Em 2020, a arrecadação teve ligeira recuperação, voltando ao patamar de 2016, mas ainda abaixo de 2015.

Ressalta-se aqui que o gap de aplicação foi maior do que a arrecadação efetiva em vários anos, invertendo-se essa posição apenas nos dois últimos anos. Essa característica decorre do regime cumulativo que prepondera no setor.

O gap de avaliação é relativamente pequeno no setor, e veio se reduzindo ao longo dos anos, tendo até mesmo se tornado negativo em 2020, o que pode decorrer de simples problemas com as projeções das produções desse setor no último ano, em que ainda não estão disponíveis as CN em nível de detalhe suficiente para essa análise. Se a produção foi maior do que a projetada pela extrapolação do modelo, a arrecadação potencial teria sido maior e o gap de avaliação pode não ter sido negativo. É bastante plausível que os efeitos da pandemia de covid-19 tenham produzido uma produção menor do que a projetada pelo modelo.

A elevada participação da construção familiar no setor explica a importância relativa do gap de não tributação, que todavia se reduziu no período, denotando que a economia informal da construção teve redução econômica ainda maior do que a sua porção formal nos anos analisados, o que era esperado com a redução dos níveis de emprego e de renda da população no período recessivo.



Outro aspecto notável nesse setor foi a redução do gap de aplicação no período. Partindo de 0,17% do PIB em 2020, em contínua redução, chega a 0,09% do PIB em 2020, sem que tenham ocorrido mudanças de política tributária que possam explicar esse comportamento.

Entre todos os setores aqui analisados, é a Construção quem tem um dos mais relevantes gaps positivos de aplicação e uma tendência clara no período, com uma notável redução.

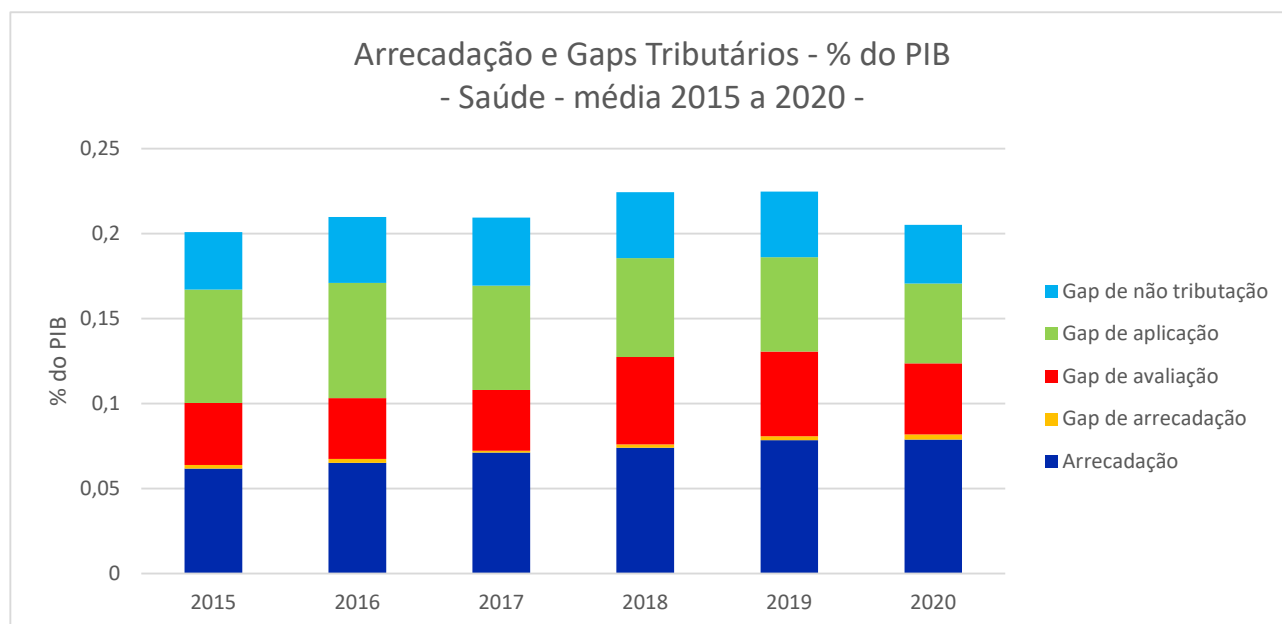
Considerando que esse setor opera na cumulatividade, a contínua redução do gap de aplicação indica que os créditos tributários que o setor teria na política normativa estiveram em contínua redução no período, o que pode se originar de mudanças de preços relativos, ou de uma mudança no perfil de produtos finais do setor, menos intensivos em materiais e equipamentos, entre outras possibilidades que merecem investigação.



Setor Saúde Privada

Setor com elevada renúncia fiscal, com gaps de avaliação significativamente altos em relação à arrecadação, e com participação da economia informal ainda elevada, representando o gap de não tributação mais de 50% da arrecadação do setor.

Desde 2015, a arrecadação do setor vem crescendo em participação no PIB, com todos os gaps mantendo aproximadamente as proporções de 2015. Apenas em 2020 se verificam reduções sensíveis nos gaps de não tributação, de aplicação e de avaliação.



Não se descarta que o modelo tenha produzido uma subestimativa da produção do setor Saúde em 2020, lembrando que este setor pode ter tido um crescimento maior do que o projetado por conta dos gastos para o enfrentamento da pandemia de covid-19. Se esse foi o caso, então a arrecadação potencial foi maior e o gap de avaliação pode não ter se reduzido tanto quanto aqui aparenta. Níveis maiores de consumo intermediário, compatíveis com níveis de produção mais altos, também teriam gerado uma base maior de créditos e, conseqüentemente, o gap de aplicação também pode ter sido maior.

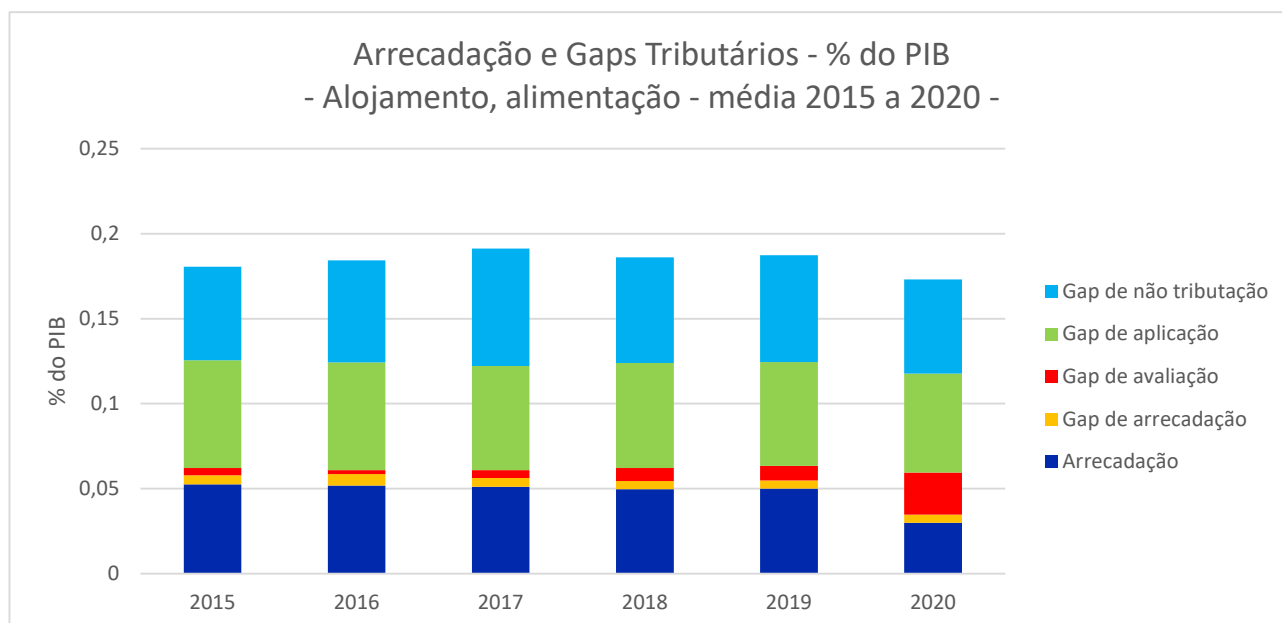


Setor Alojamento, Alimentação

Esse setor tem um perfil também semelhante ao do Comércio, porém com uma maior relevância da economia informal, o que determina um gap de não tributação proporcionalmente maior em relação à arrecadação.

Tão expressivos quanto os gaps de não tributação são os seus gaps de aplicação, conformando-se níveis de gap de política que são mais que o dobro da arrecadação, chegando a 3,8 vezes esta em 2020. Essa característica parece decorrer de uma elevada participação de empresas do Simples Nacional, notadamente no segmento de alimentação, que determina gaps de aplicação em torno de 0,06% do PIB.

Os gaps de avaliação e de arrecadação não destoam dos outros setores de serviços quando vistos em comparação com a arrecadação, girando ambos ao redor de 18% a 25% da arrecadação. Porém, no ano de 2020, o gap de conformidade, basicamente pelo aumento do gap de avaliação, atingiu praticamente o mesmo nível da arrecadação.



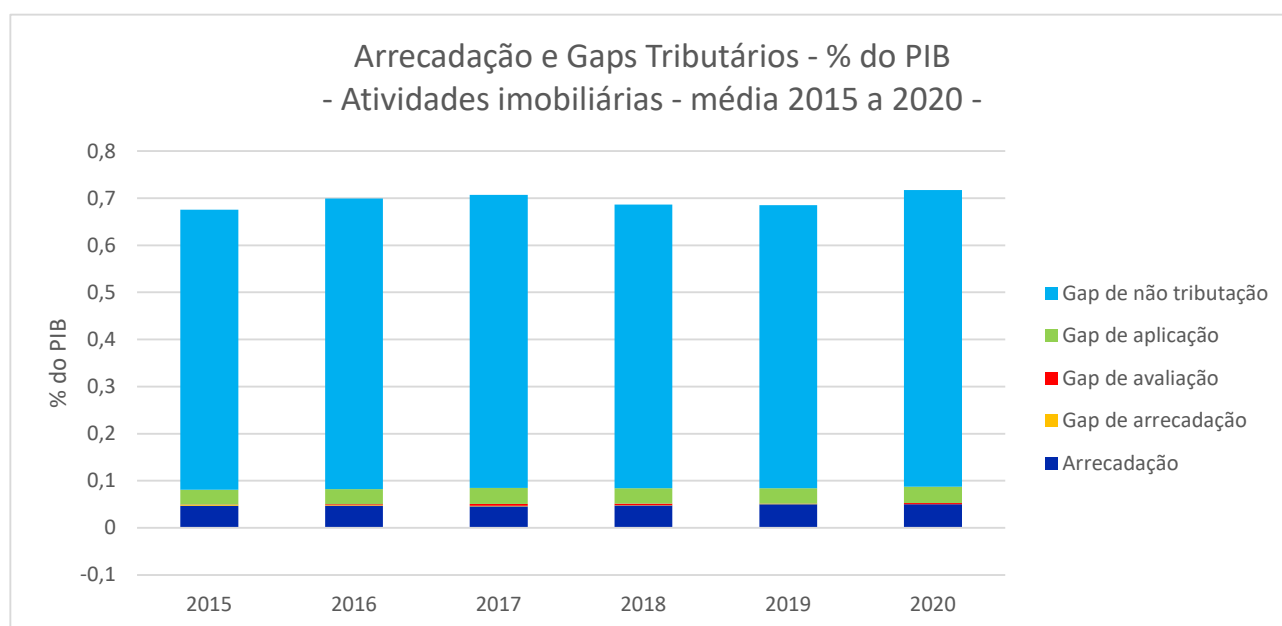
Em 2020, a arrecadação desse setor caiu 40% em termos de PIB, sendo esse um dos setores que mais sofreu o impacto negativo da recessão produzida pela pandemia de covid-19. Nesse caso, não se deve descartar também que a projeção da produção do setor pelo modelo esteja superestimada e que, de fato, essa produção tenha sido menor, assim como menor a arrecadação potencial corrente, resultando, assim, num gap de avaliação menor do que o projetado.



Setor Atividades Imobiliárias

A produção desse setor tem incidência muito elevada dos aluguéis imputados na CN, o que determina um gap de não tributação elevadíssimo, em média de 0,61% do PIB, mas sem importância fiscal, considerando que de fato não há transações econômicas que possam sofrer a incidência de impostos.

Outra característica relevante do setor é o elevado gap de aplicação em relação à arrecadação, equivalente a 68,4% na média dos seis anos analisados, mas com uma baixa expressão em relação ao PIB, isto é, 0,03%. Esse gap expressivo em relação à arrecadação tem correspondência com os volumes relativamente elevados de locação pelas famílias.



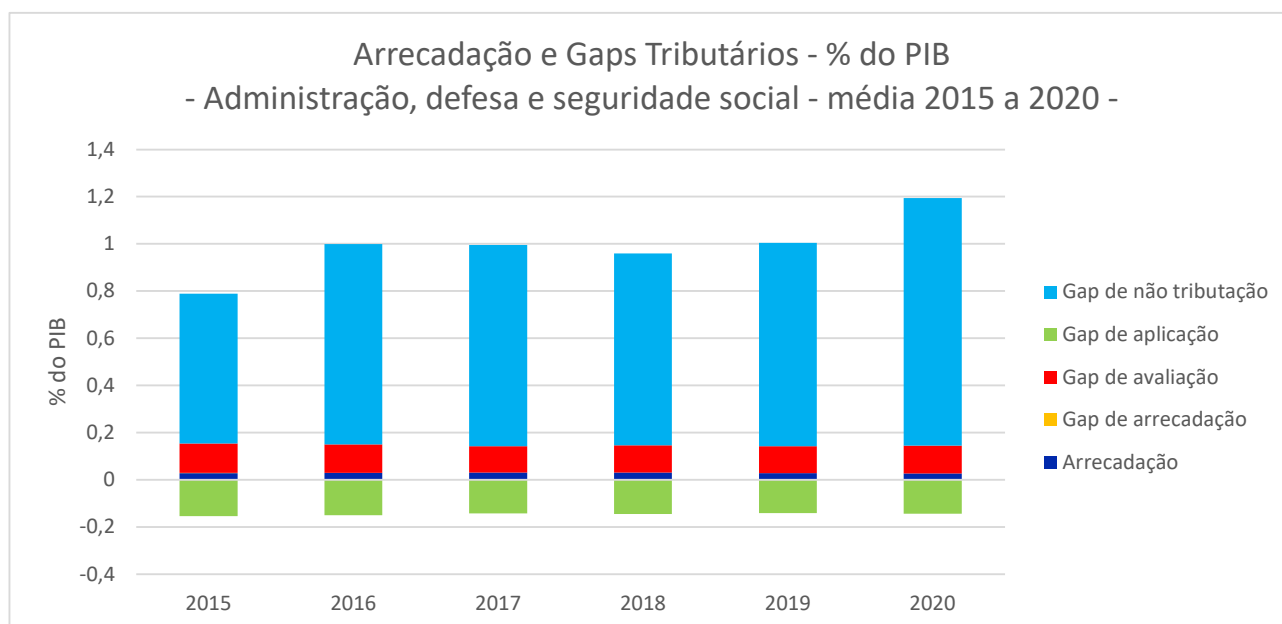
O setor também se destaca por um dos mais baixos gaps de conformidade, equivalente a 6,3% da arrecadação, sendo que 2/3 disso é formado pelo gap de avaliação.



Setor Administração Pública, Defesa, Seguridade Social, Saúde e Educação Públicas

Nesse setor, o grande gap de não tributação decorre da valoração econômica da prestação de serviços públicos gratuitos nas CN, que não tem maior interesse para a formulação de política tributária.

Os gaps de avaliação também elevados – na média, de 0,11% do PIB, e mais de quatro vezes o valor da arrecadação – ocorrem porque o modelo assume que toda aquisição de bens e serviços (consumo intermediário) estaria sujeita a retenção das contribuições pela administração. Tal fato ocorre por falta de uniformização nas administrações públicas das três esferas de governo, seja por inexistência de convênio entre a RFB e o município para se fazer essa retenção, seja pelo descumprimento do convênio firmado.



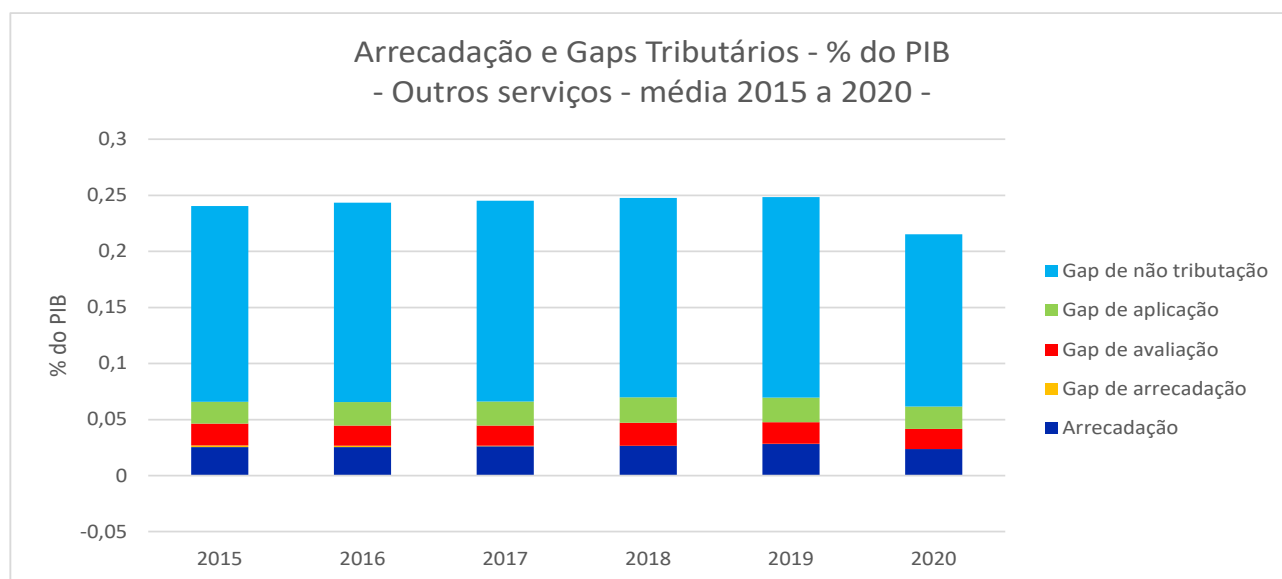


Setor Outros Serviços

Esse setor é caracterizado por elevadíssima informalidade, levando a que o gap de não tributação supere a arrecadação efetiva em mais de seis vezes.

Também o gap de aplicação se aproxima dos valores da arrecadação, conformando-se um dos maiores gaps de política em relação à arrecadação, de 7,5 vezes o valor desta.

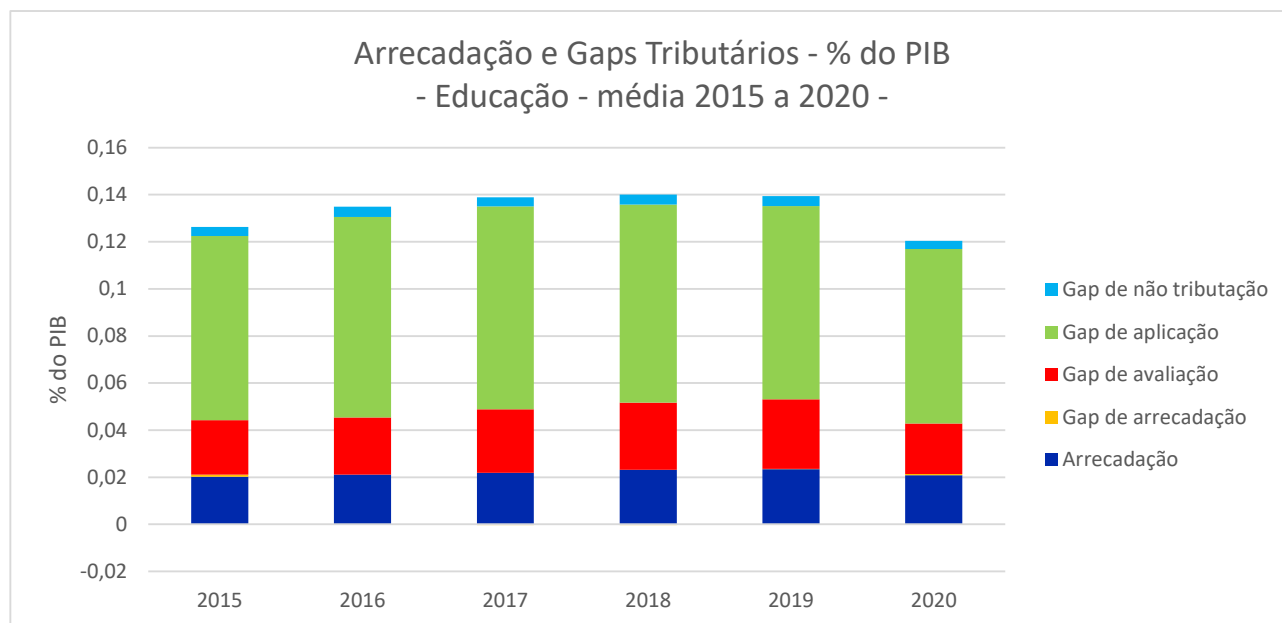
Mesmo dentro do setor formalizado, observa-se que o gap de conformidade, formado basicamente pelo gap de avaliação, atinge cerca de 75% da arrecadação, indicando que aqui a modelagem da incidência e dos instrumentos de controle deva ser reformulada.





Setor Educação Privada

Setor caracterizado por elevado gap de aplicação, 3,76 vezes maior do que a arrecadação.



Destaque-se também o gap de avaliação relativamente alto frente à arrecadação, superando essa em 1,2 vezes.

Tal como ocorreu com o setor de Saúde em 2020, este setor também experimentou reduções em todos os gaps, notadamente no gap de aplicação.

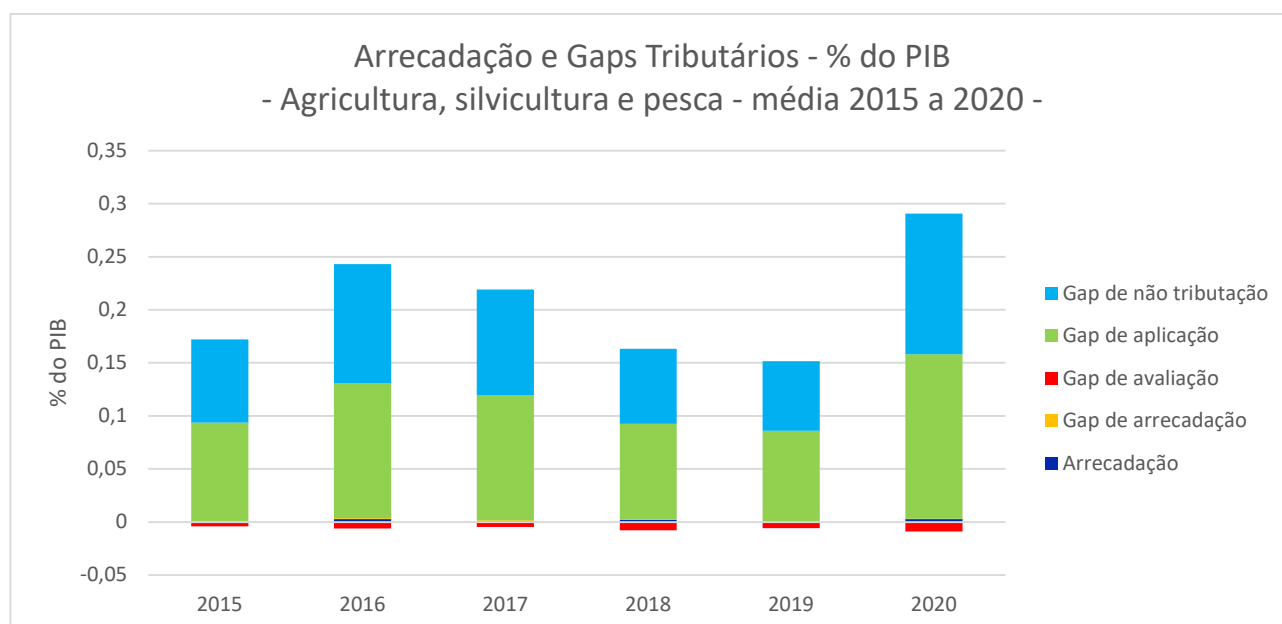


Setor Agricultura, Silvicultura e Pesca

Trata-se de um setor que com elevado grau de informalidade (produção familiar) e com a produção de alimentos em geral desonerados. Portanto, a incidência tributária do setor é residual.

O residual, mas persistente, gap negativo de avaliação surge em razão da presença de empresas com atividade predominante nesse setor, mas que realizam algumas operações tributadas com produtos ou serviços de outros setores, e cujas declarações tributárias são contabilizadas para o código de atividade de Agricultura, Silvicultura e Pesca.

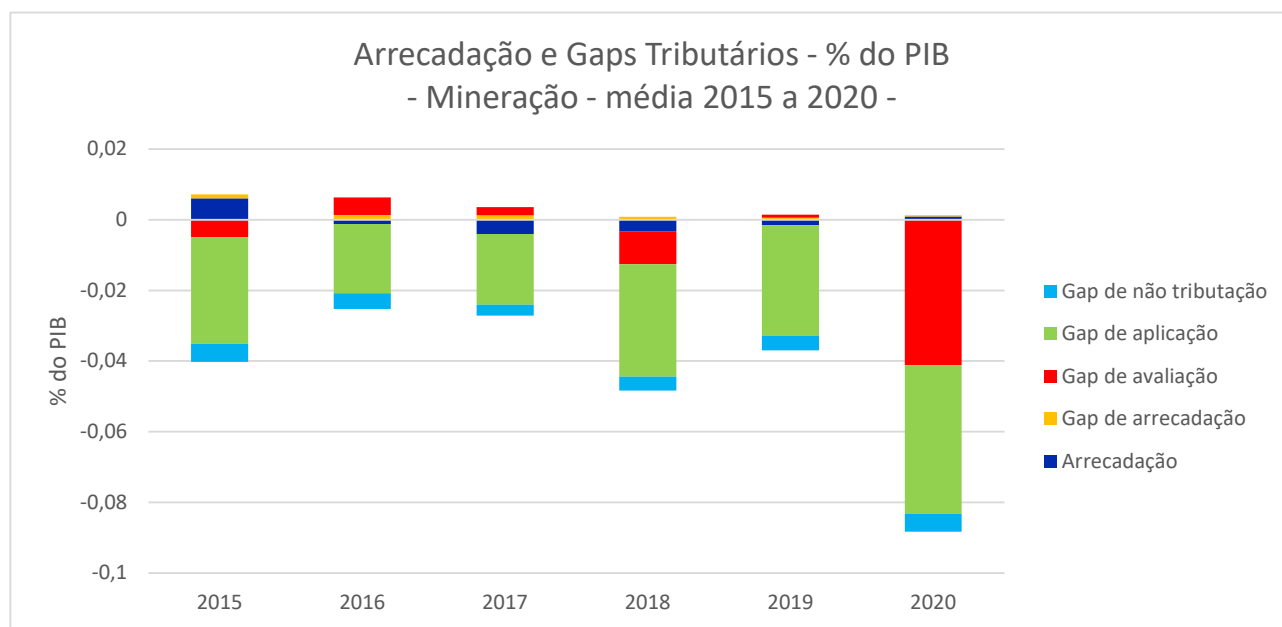
São notáveis nesse setor as acentuadas flutuações dos gaps de aplicação e de não tributação, que variaram sempre na mesma direção. Provavelmente, essas variações têm explicação nas oscilações de preços relativos de produtos do setor em que existe maior ou menor participação da agricultura familiar, bem como dos insumos adquiridos.





Setor Mineração

Esse setor é caracterizado por coeficiente relativamente elevado de exportação da produção. No caso da produção de carvão, que se destina basicamente ao mercado interno, há isenção sobre o produto quando destinado à produção de energia elétrica. As exportações e a isenção do carvão resultam num baixíssimo potencial de arrecadação para o setor, que representa praticamente 0% do PIB.



A arrecadação líquida do setor pode se tornar até mesmo negativa, em face das restituições tributárias às empresas exportadoras, que predominam nesse setor.

O setor apresenta gaps de avaliação negativos aparentemente expressivos em relação à arrecadação, que é muito pequena, quando não negativa também. Porém, em termos absolutos, a dimensão desses gaps é praticamente nula, e essas frações negativas podem ocorrer em função de receitas secundárias de produtos de outros setores vendidos por empresas do setor de Mineração, cujas declarações tributárias são contabilizadas no código de atividade da atividade principal.

Todavia, os gaps de avaliação e de aplicação muito mais expressivos (no campo negativo) em 2020 do que nos demais anos podem resultar de um erro de projeção do modelo, uma vez que 2020 foi um ano de grandes oscilações das cotações internacionais das commodities minerais, com o petróleo sofrendo grandes quedas no início do ano, e se recuperando parcialmente a partir de novembro, e com altas significativas do minério de ferro a partir de julho. Essas oscilações muito acentuadas podem originar erros de estimativa da produção do setor e, conseqüentemente, erros nas estimativas da arrecadação potencial corrente e do gap de avaliação principalmente.

As estimativas de gaps de aplicação consistentemente negativos no setor decorrem das restrições ao crédito tributário na política vigente. Esse setor, considerando um IVA padrão, seria liquidamente credor do imposto.

7.

O caráter preliminar do presente relatório

Os seguintes aspectos principais explicam essa condição:

- As medidas de arrecadação setorial foram definidas a partir do CNAE da matriz, enquanto os valores da produção, do consumo intermediário, da exportação e formação bruta de capital fixo (FBCF) de cada setor nas CN estão definidos a partir da atividade do estabelecimento, podendo, portanto, haver diferenças relevantes de classificação da atividade econômica que podem gerar desvios significativos nas estimativas dos gaps tributários;
- Os cálculos aplicados aqui, embora não apresentados em maior detalhe neste relatório, têm um nível maior de desagregação de produtos e serviços do que nas CN, em razão da necessidade de aplicar alíquotas diferentes dentro do produto agregado do IBGE e outras situações da política tributária, o que levou a equipe a estimar os valores desses produtos a partir do valor das vendas disponíveis nas declarações fiscais da RFB, que não cobrem todo o universo econômico dos produtos e serviços (não há disponibilidade de informações de vendas por produto/serviço na DASN das empresas do Simples Nacional). Numa etapa posterior, pretende-se usar as informações das notas fiscais, que, em princípio, devem gerar estimativas de vendas mais completas, bem como do consumo intermediário;
- As proporções de consumo intermediário, importações, exportações e FBCF em cada regime (cumulativo, não cumulativo e Simples) foram obtidas a partir da composição total da receita bruta das empresas nesses regimes, e não da efetiva composição do consumo intermediário, importações, exportações e FBFC. No caso do consumo intermediário e FBCF, essa divisão só pode ser realizada com segurança com as informações das NFE, enquanto, no caso das importações e exportações, será necessário desagregá-las por regimes do adquirente e exportador, respectivamente;
- As CN de 2020 são disponíveis apenas para o nível de agregação 12, o que obrigou a estimar os valores desagregados de produção, consumo intermediário, exportação, importação e FBCF de produtos e serviços, embutindo, portanto, um erro de estimativa;
- O produto do comércio nas CN é a margem de comercialização de mercadorias pelo comércio, o que permite tratar um IVA clássico, mas não um tributo que tem importantes incidências cumulativas – e, para corrigir parcialmente este problema (estimar as receitas de vendas, que são a base de cálculo dos regimes cumulativo e Simples Nacional), estimou-se e se adicionou às margens:
 - a. o valor dos consumos finais das famílias e do governo, líquidos da margem de comércio, que teria passado pelas vendas do comércio. Estimativas definitivas, inclusive do consumo intermediário de outros setores que também passa pelo comércio, dependem da disponibilidade de informações das notas fiscais, o que será feito em outra etapa do projeto; e
 - b. o valor das vendas do comércio para o próprio comércio, a partir da escrituração fiscal das empresas. Adicionou-se, se positiva, a diferença entre o valor das vendas para empresas comerciais constante da EFD e o valor estimado das vendas a partir da TRU (valor do produto + margem de comércio apropriada proporcionalmente às destinações para o comércio);
- E para não adulterar o valor adicionado do comércio (base de cálculo de PV2 e PV3), os valores adicionados conforme “a” e “b” acima também foram somados ao consumo intermediário do comércio, zerando, assim, o efeito da operação sobre o valor adicionado setorial e sobre o PIB; e
- Os regimes especiais não foram tratados. Dessa forma, por exemplo, a ZFM não foi considerada, o que leva a estimar gap de conformidade maior do que o efetivo, e um gap de aplicação menor do que o efetivo.

8.

Principais limitações intrínsecas às Contas Nacionais

As CN contabilizam o valor da produção e não das vendas – o modelo do FMI utiliza o valor da produção líquido da variação de estoques, como proxy das vendas⁴.

O nível de desagregação de produtos nas CN não é suficiente para abarcar todas as alíquotas e hipóteses tributárias especiais, de modo que se torna necessário estimar as divisões do produto e de outras variáveis econômicas para se aproximar o modelo da realidade tributária.

Em muitos produtos, os valores da produção são estimados a partir de uma base anual fixa e das evoluções de indicadores de produção física e de preços ao longo dos anos da série, obtidos a partir de pesquisas de produção e preços.

As bases de cálculo de débitos e créditos das contribuições PIS e Cofins não estão disponíveis diretamente nas CN e, por isso, são estimadas a partir da distribuição de margens de comércio e de transportes, e de ajustes em decorrência do valor dos tributos, que ora são incluídos ou excluídos (as bases de cálculo do débito e do crédito foram consideradas com o PIS e Cofins incluído – cálculo por dentro).

As CN não apresentam na Tabela de Recursos e Usos a composição da carga tributária por impostos dentro do agregado “Outros impostos menos subsídios”, que abrangem as contribuições PIS e Cofins, o ISS, a CIDE Combustíveis e outros impostos, agregando incidência no mercado interno e nas importações, o que obriga a uma série de operações estimativas para se determinar as bases de cálculo do PIS e Cofins nas CN, não sendo possível fazê-lo com precisão.

Nas CN, não é possível conhecer a atividade econômica que realiza as importações (elas estão somadas aos produtos domésticos no consumo intermediário e final), o que obriga a fazer estimativas sobre a distribuição dessas importações por atividade, ou a se trabalhar com os dados da aduana, opção esta que foi adotada neste trabalho.

Os conceitos de importação e exportação utilizados nas CN não são equivalentes aos conceitos relevantes sob o ponto de vista das incidências do IVA, levando à necessidade de fazer correções nessas bases, que podem ficar incompletas pela falta de informações mais detalhadas sobre o local do consumo dos bens exportados ou importados.

As CN não dispõem de medidas desagregadas das receitas financeiras por atividade econômica, que tiveram que ser agregadas ao valor dos produtos de cada atividade, com base em estimativas internas da Receita Federal.

A metodologia de contabilização do produto das atividades financeiras não é compatível com as necessidades de apuração das bases de cálculo dessas atividades, de modo que ajustes tiveram que ser feitos com base em estimativas internas da Receita Federal.

4 De fato, o modelo exclui também o valor da produção para consumo próprio. E, exceto para o cálculo de PV3 (para efeito de quantificação do gap de não tributação), o valor da produção não destinada ao mercado também é excluído.

9. Evolução do modelo e das estimativas de gap tributário

As próximas fases deste modelo compreendem principalmente:

- ajuste no crédito presumido da aquisição de cana para fabricação de açúcar nos setores de açúcar e álcool e para aquisição de laranja na exportação de suco de laranja;
- ajuste nas regras de retenção na fonte de derivados de petróleo no setor público;
- divisão o produto da atividade de alojamento de forma a capturar receitas não sujeitas a cumulatividade;
- reavaliação da composição dos regimes tributários nas vendas de produtos e no consumo intermediário ou aquisição de mercadorias para revenda, para efeito de revisão das proporções de divisão de produto no modelo do FMI, a partir dos dados obtidos nas notas fiscais eletrônicas;
- tratamento no modelo dos regimes especiais, entre eles, as vendas com suspensão para PJ preponderantemente exportadoras, a Zona Franca de Manaus, Drawback, Recof, PADIS, Reidi, Reporto, etc. a partir dos dados obtidos nas notas fiscais eletrônicas;
- recálculo das bases tributárias do comércio sob a perspectiva dos regimes cumulativos, a partir dos dados das notas fiscais eletrônicas;
- refinamento do tratamento dos setores de energia e distribuição de energia elétrica, de Óleo, Gás e Combustíveis, e de Telecomunicações a partir dos dados dos documentos fiscais, visando melhor detalhar os produtos, incidência e créditos tributários;
- ajustar as informações de valores declarados e arrecadados por CNAE do estabelecimento, e não da matriz, de forma a se ter maior casamento com as informações do IBGE;
- desenvolvimento de modelo próprio que permita, entre outras medidas:
 - aplicar alíquotas diferentes na saída (débitos) e na entrada dos produtos (créditos), sem a necessidade de proceder a divisão artificial dos produtos;
 - aplicar alíquotas na importação diferentes das alíquotas incidentes na produção doméstica, sem a necessidade da divisão dos produtos;
 - tratar créditos presumidos a partir do valor da venda, nos casos em que a legislação assim opera; e
 - dividir a atividade de Comércio em setores, conforme a efetiva divisão desse setor nas CN; e
- geração de novas séries de arrecadação AV3 e AV4 separando a arrecadação tempestiva da realizada em atraso, de modo que se possa obter medidas anuais homogêneas e, portanto, melhor comparáveis, e mensurar os resultados das ações de fiscalização e de cobrança tributárias; e
- a regionalização das estimativas de gap tributário.

Gap Tributário das Contribuições PIS/COFINS



Receita Federal



/receita_federal



/receitafederaloficial



/ReceitaFederal



/receita-federal

www.gov.br/receitafederal