

## Os contribuintes e seus dois maridos: a incidência e a renúncia fiscal



**Fernando Facury Scaff**  
Tributarista e professor

Todo contribuinte deseja uma renúncia fiscal para chamar de sua. Que seja

discreta, ou quase imperceptível aos olhos de quem as controla, e com grande impacto, se possível anulando completamente os efeitos da incidência. Na verdade, penso que os contribuintes adorariam se identificar com a Dona Flor e seus dois maridos, da obra de Jorge Amado.

Para quem não conhece, faço breve resumo tomando por base o inesquecível filme com José Wilker, Sonia Braga e Mauro Mendonça, que pode ser visto [aqui](#): Dona Flor era casada com Vadinho, farrista, jogador e excelente amante, que morre repentinamente no meio do Carnaval. Posteriormente, Dona Flor casa-se com o farmacêutico Teodoro, o oposto de Vadinho, inclusive nas artes do amor. Eis que ressurgue o falecido, invisível para todos, exceto para Dona Flor, e, mesmo morto, torna-se seu amante, coabitando com ela e seu segundo marido, Teodoro.

Para os contribuintes, haveria a incidência — que é chata, aborrecida, custosa, mas com a qual deve se apresentar publicamente à sociedade para se parecer igual a todos, demonstrando boa e republicana imagem perante a sociedade. E haveria a renúncia fiscal — gostosa, invisível, desejada, incontrolável, plena a saciar os desejos do contribuinte e anulando a aborrecida, porém necessária, incidência. As renúncias fiscais equivalem ao Vadinho da Dona Flor/contribuinte, que monótona e aborrecidamente convivem com a chata da incidência/Teodoro. O poder das metáforas é fantástico...

Consta que o montante previsto de renúncia fiscal da União para 2019 é de R\$ 306 bilhões<sup>[1]</sup>. Isso faria muitos contribuintes felizes, não? Porém, será que esse montante está correto? Existem tantos contribuintes felizes por aí?

As renúncias fiscais podem assumir diversas formas, conforme expuseram Celso Barros em seu livro *O Averso do Tributo*<sup>[2]</sup> e José Maria Andrade por diversas vezes nesta **ConJur**<sup>[3]</sup>. Também o fiz no livro *Orçamento Republicano e Liberdade Igual*<sup>[4]</sup>. Uma das preocupações diz respeito ao impacto que possuem no orçamento, pois uma renúncia fiscal corresponde a um determinado montante de dinheiro que deixa de entrar nos cofres públicos, motivo pelo qual são também conhecidas como *gasto tributário*, expressão oriunda da língua inglesa, *tax expenditure*. Daí advém a exigência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em estabelecer parâmetros para o impacto dessas renúncias no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, além de atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e, ou demonstrar que foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, ou estar acompanhada de medidas de compensação, no período de sua concessão, seja através de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Porém, o que é mesmo uma renúncia fiscal? Será que em 2019 a União efetivamente renunciará a favor dos contribuintes o montante de R\$ 306 bilhões em tributos? Esse número corresponde à realidade?

Reza a LRF, no artigo 14, parágrafo 1º, que tal conceito compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Até aqui parece claro, mas o problema se encontra nos detalhes de cada caso concreto e de sua aplicação. A Receita Federal elabora a cada ano um relatório denominado Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT)<sup>[5]</sup>, sendo interessante analisar o que consta para o ano de 2019, elaborado ainda em agosto de 2018<sup>[6]</sup>. Depois de interessantes análises metodológicas, chega-se ao quadro X (página 73), onde constam as principais renúncias fiscais do país. Transcrevo apenas as seis primeiras, por corresponderem a mais de 70% do total de R\$ 306 bilhões indicados, conforme aquele levantamento:

<b>Gastos tributários</b>	<b>Valor em R\$ 1</b>	<b>% do total</b>
Simples Nacional	87.253.418.417	28,48%
Rendimentos isentos e não tributáveis – IRPF	32.134.927.633	10,49%
Agricultura e agroindústria	30.233.333.447	9,87%
Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio	24.727.653.267	8,07%
Entidades sem fins lucrativos – imunes/isentas	24.258.770.271	7,92%
Deduções do tendimento tributável – IRPF	20.098.177.238	6,56%

Como referido, o problema está nos detalhes. Será que todos esses itens correspondem a renúncias fiscais? Adotado o método detalhadamente exposto naquele estudo, certamente a resposta será positiva, porém, será que o método nos permite ver com nitidez o assunto ou possui apenas a função de inflar o número, que, afinal, não é assim tão alto? Vejamos.

O Simples Nacional, com impacto de 28,48% do total de renúncias fiscais segundo o levantamento da Receita Federal, é um *regime tributário* estabelecido por lei em atenção ao que determina o artigo 170, IX da Constituição. Pode-se até discutir se os valores atualmente vigentes são ou não adequados dentro do quadro geral do país, porém *inegavelmente há uma imprecisão metodológica em se identificar um regime tributário com uma renúncia fiscal*. Será que o empresário, que tem uma empresa sob tal regime tributário, o considera como uma renúncia ou benesse fiscal — consideraria o Simples Nacional como sua amante, para usar a metáfora acima? Se não houvesse tal regime tributário, existiriam (ou sobreviveriam) tantas empresas como as atuais? Penso que não existiriam e a economia teria uma dinâmica muito inferior, ou o nível de sonegação fiscal seria muito maior. Sem dúvida, o regime tributário denominado Simples Nacional pode e deve receber críticas, porém igualá-lo a uma renúncia fiscal não parece ser adequado, distorcendo a métrica e o conceito.

O segundo item diz respeito aos rendimentos isentos e não tributáveis das pessoas físicas, para efeito do imposto sobre a renda, com impacto de 10,49% do total de renúncias fiscais. Esse item diz respeito a todas as pessoas que não recebem renda anual suficiente para serem tributadas pelo imposto sobre a renda. No ano de 2018 existem dois limites de dispensa de incidência (e de declaração anual): 1) quem recebeu rendimentos tributáveis *anuais* em valor inferior a R\$ 28.559,70; e 2) quem recebeu rendimentos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma *anual* foi inferior a R\$ 40 mil<sup>[7]</sup>. Será esse contingente de pessoas efetivamente beneficiado com renúncias fiscais, ou não terão *capacidade contributiva* para pagar imposto sobre a renda? Se fosse uma prova de concurso, marcaria a segunda opção, sem medo de errar.

O terceiro grupo é composto das desonerações da cesta básica, dirigidas à agricultura e agroindústria. Apesar de ter ampla justificativa social, o que ampara a concessão da renúncia fiscal, aqui o conceito se aplica em toda sua extensão. Pode-se até discutir a amplitude das desonerações, e a especificidade dos itens alcançados, mas o conceito de renúncia fiscal é aplicável. Bingo em 9,87% do total.

O quarto grupo, com 8,07% de peso no total das renúncias fiscais, é a Zona Franca de Manaus. Aqui se trata de imunidade (constitucional) de prazo certo, estabelecida pelo artigo 40 do ADCT, que a manteve com as características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 anos, a partir da promulgação da Constituição. Tal prazo foi dilargado por mais dez anos pela EC 42/2003 (artigo 92, ADCT) e por mais 50 anos pela EC 83/2014 (artigo 92-A, ADCT). Isso concede à referida área geopolítica regime jurídico desonerativo próprio até o ano de 2073, ou seja, 85 anos após a promulgação da Constituição, período mais extenso do que todo aquele da Constituição mais longeva do país, que foi a de 1824, que vigorou por “apenas” 65 anos. Sendo uma imunidade (constitucional), pode-se dizer que há uma renúncia fiscal? Isso só poderá ocorrer após vencer o longo prazo estipulado pela Constituição. Como nenhuma medida onerativa poderá ser feita pelo governo até o longínquo ano de 2073, penso que inserir nesse quadro tal imunidade distorce a realidade sobre a qual o governo pode trabalhar, e até complica a conduta governamental em sua modificação, como efetuado recentemente no setor de refrigerantes.

A mesma crítica pode ser feita ao quinto grupo, referente às entidades sem fins lucrativos imunes ou isentas. Como o item não distingue umas das outras, o peso relativo de 7,92% do total deve ser relativizado. O governo pode até tomar algumas providências onerativas acerca das isentas, porém nada poderá fazer quanto as imunes, pois possuem amparo constitucional — gostemos ou não. Logo, o quadro é impreciso também nesse tópico.

O último grupo diz respeito às deduções do rendimento tributável, com 6,56% do total. Nesse grupo estão as deduções para saúde e os minguados abatimentos para educação presentes na declaração de imposto de renda das pessoas físicas, bem como as diárias e ajudas de custo pagas. Pode-se até discutir se os valores estão adequados, e a quem servem, como fez Michel Haber quanto à saúde[8], porém tais abatimentos estão muito mais para busca de identificação da capacidade contributiva do que efetiva renúncia fiscal.

Vencido o quadro acima, e só para se ter ideia da complexidade do tema, veja-se a recente confusão sobre a prorrogação de prazo dos incentivos fiscais nas áreas da Sudam e da Sudene. Uma das primeiras normas assinadas pelo novo governo foi a Lei 13.799/19, que [prorrogava o prazo](#) para que as empresas formulassem o pedido de benefícios fiscais nessas áreas geopolíticas, norma amparada constitucionalmente. Minutos depois foi editado o Decreto 9.862/19, que buscou esvaziar o alcance da lei. Há como saber o montante desonerado pela lei? Seguramente não. É indeterminado. Só se poderá saber quando as empresas requererem, e se elas tiverem lucro, uma vez que a redução é sobre o lucro da exploração — se não houver lucro, não haverá tributo a pagar. E se, em um raciocínio delirante, muitas empresas se instalarem nessas regiões e obtiverem lucros extraordinários, que ultrapassem o montante estabelecido pelo decreto? Haverá como limitar o valor desonerado? Ocorre que, se a lei cria um direito, não pode um decreto limitá-lo — qualquer primeiro-anista de um curso de Direito sabe disso — mesmo que sob alegado forte e justo argumento.

Existe, contudo, um grupo de renúncias fiscais que podem ser melhor controladas — aquelas que possuem limitações estabelecidas em seu próprio balanço e são concedidas em favor de terceiros. Tal peculiaridade foi um *achado* de pesquisa de Raquel Lamboglia Guimarães, em sua dissertação de mestrado. Um exemplo é a Lei Rouanet, de incentivo à cultura, que admite redução de até 4% do IR devido pelas empresas. O controle pode ser feito através do balanço das empresas, e mesmo assim ainda é indeterminado o total de renúncia. Em suas diversas modalidades, a expectativa com tal renúncia é de 0,69% do total de renúncias fiscais da União em 2019.

Todo esse esforço busca afirmar que o montante de R\$ 306 bilhões de renúncia fiscal tem muito mais um efeito discursivo do que demonstrativo da plena capacidade do governo de plantão (os anteriores, o atual e os vindouros) em modificar o estado de coisas atual. Ajuda a retórica governamental, mas não auxilia para modificações. Seria adequado demonstrar o montante que pode efetivamente ser alterado, e em qual velocidade, para permitir uma análise mais consentânea com a realidade.



Diversas renúncias fiscais concedidas por prazo certo e sob determinadas condições só podem ser alteradas se as empresas descumprirem as condições ou quando for vencido o prazo legalmente estabelecido — aqui surge a figura do direito adquirido, também constitucionalizada, concedendo segurança jurídica às empresas que cumprirem as regras estabelecidas. Logo, a velocidade de alteração é reduzida, sob pena de intenso litígio judicial.

Retornando à metáfora inicial, estou seguro de que os contribuintes desejariam ter mais renúncias fiscais que incidências em sua vida, porém não se deve esquecer que, sem o Teodoro na vida da Dona Flor, Vadinho não teria ressurgido.

[1] Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) de 2019 no Projeto de Lei Orçamentária (PLOA) de 2019: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>

[2] [https://www.amazon.com.br/Avesso-Tributo-Celso-Barros-Correia/dp/8584930566?tag=goog0ef-20&smid=A1ZZFT5FULY4LN&ascsubtag=go\\_729680143\\_50096795517\\_240898312731\\_pla-394154968206\\_c](https://www.amazon.com.br/Avesso-Tributo-Celso-Barros-Correia/dp/8584930566?tag=goog0ef-20&smid=A1ZZFT5FULY4LN&ascsubtag=go_729680143_50096795517_240898312731_pla-394154968206_c)

[3] Ver esta, dentre outras: <https://www.conjur.com.br/2017-dez-24/retrospectiva-2017-ano-mostrou-necessidade-discutir-politica-fiscal>

[4] [https://www.amazon.com.br/Or%C3%A7amento-Republicano-Liberdade-Fernando-Facury/dp/8545005083?tag=goog0ef-20&smid=A1ZZFT5FULY4LN&ascsubtag=go\\_726685122\\_49363357406\\_242624078159\\_aud-594374058437;pla-459623915277\\_c](https://www.amazon.com.br/Or%C3%A7amento-Republicano-Liberdade-Fernando-Facury/dp/8545005083?tag=goog0ef-20&smid=A1ZZFT5FULY4LN&ascsubtag=go_726685122_49363357406_242624078159_aud-594374058437;pla-459623915277_c)

[5] <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt>

[6] <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>

[7] <http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2018/apresentacao/obrigatoriedade>

[8] [https://www.amazon.com.br/Tributa%C3%A7%C3%A3o-Financiamento-Sa%C3%BAde-P%C3%BAblica-Michel/dp/8576746824/ref=sr\\_1\\_2?s=books&ie=UTF8&qid=1547914864&sr=1-2](https://www.amazon.com.br/Tributa%C3%A7%C3%A3o-Financiamento-Sa%C3%BAde-P%C3%BAblica-Michel/dp/8576746824/ref=sr_1_2?s=books&ie=UTF8&qid=1547914864&sr=1-2)