

Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais

Gabriel Leal de Barros¹

A presente nota explora os principais números das renúncias fiscais, bem com suas relações econômicas interdependentes. Divididos em três grandes grupos, os diversos programas, incentivos e regimes especiais são organizados de maneira a expor os seus custos. O objetivo da nota, destaca-se, não é avaliar o mérito de cada política pública, mas tão somente expor seu peso no orçamento.

Introdução

O volume de renúncias fiscais ou gastos indiretos realizados através do sistema tributário, conforme destacamos em distintas edições do nosso Relatório de Acompanhamento Fiscal (RAF)², é significativo no país. Sua expansão ao longo de mais de uma década, ao sair de R\$ 77,7 bilhões (3,2% do PIB), em 2006, para aproximadamente R\$ 285 bilhões, neste (4,4% do PIB) e no próximo ano (4,1% do PIB), evidencia a necessidade de avaliação mais detalhada. Nesse mesmo período, a perda estimada de receita previdenciária (RGPS) avançou de R\$ 12,3 bilhões para R\$ 62,5 bilhões, em 2017, e R\$ 50,6 bilhões, em 2018. O recuo estimado no projeto de lei de diretrizes orçamentárias para o próximo ano (PLDO 2018) deve-se, majoritariamente, à expectativa de reoneração parcial da folha de pagamento.

Há várias óticas de análise desse elevado volume de renúncias fiscais: por **função orçamentária** (saúde, educação, indústria, comércio etc.), por **tipo de tributo** (IR, IPI, IOF, PIS, Cofins etc.), por **modalidade** (Simples Nacional, Zona Franca de Manaus, regimes especiais para determinados setores etc.) ou mesmo pelo **prazo de vigência** dessas desonerações (indeterminadas ou com prazo estimado para acabar). O objetivo desta nota é avaliá-las conjuntamente, sempre que possível, bem como chamar atenção para uma questão importante: o papel dos programas especiais de tributação no atual arranjo tributário.

A despeito do menor volume relativo no total da renúncia fiscal (**R\$ 0,9 bilhão** neste ano), a numerosa quantidade de **programas especiais de tributação** amplia a complexidade do sistema tributário, uma vez que altera a regra geral de tributação para setores específicos. Além de caminhar na direção oposta às políticas horizontais, sua avaliação de custo-benefício é, por vezes, desconhecida.

Importa notar, ainda, a necessidade de harmonização dos prazos de vigência dos regimes especiais com o objetivo da política, que, em algumas ocasiões, chega a ser indeterminado. Isso vai de encontro ao princípio finito da própria política que, ou foram bem-sucedidas e podem ser descontinuadas ou não deram o resultado esperado e devem ser reavaliadas. A incompatibilidade desses objetivos, além de gerar o risco de perpetuar políticas pouco efetivas, limita a execução de novas políticas meritórias, com maior potencial de benefício público.

Não se trata de desaprovar políticas setoriais, absolutamente, mas tão somente de chamar a atenção para a necessidade de criterioso processo de elaboração e avaliação, em linha tanto com a recomendação da literatura econômica quanto do bom uso dos escassos recursos públicos. **Quando os benefícios públicos superam os retornos privados, sua adoção pode fazer sentido econômico.** A presente nota explicita os gastos indiretos de maneira desagregada, em linha com os objetivos definidos na Resolução nº 42/2016.

É importante considerar, ainda, os efeitos desses regimes especiais sobre o cumprimento das obrigações tributárias e, em última análise, sobre o ambiente de negócios³. Na medida em que a edição de políticas verticais ganha participação na estrutura tributária, a complexidade adicionada pelas múltiplas regras setoriais pode ensejar litígios tributários entre

¹ Diretor -adjunto da IFI

² Para maiores detalhes, acesse as edições de julho e fevereiro do RAF. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/ifi/publicacoes-ifi>

³ O Banco Mundial, em seu ranking denominado "Doing Business", busca medir a qualidade da regulação para se fazer negócios em vários países do mundo. Para tanto, uma série de indicadores quantitativos são utilizados, como: (1) tempo médio para abrir e fechar empresas; (2) tempo requerido para estar em dia com as obrigações tributárias; (3) acesso ao mercado de crédito; dentre outras. Para maiores detalhes, acesse: <http://www.doingbusiness.org/>

as empresas e órgãos de administração fazendária (como a Receita Federal e as Secretarias Estaduais de Fazenda), de modo a potencialmente torná-las contraproducentes. Essa preocupação também deve estar presente no momento de elaboração das políticas setoriais.

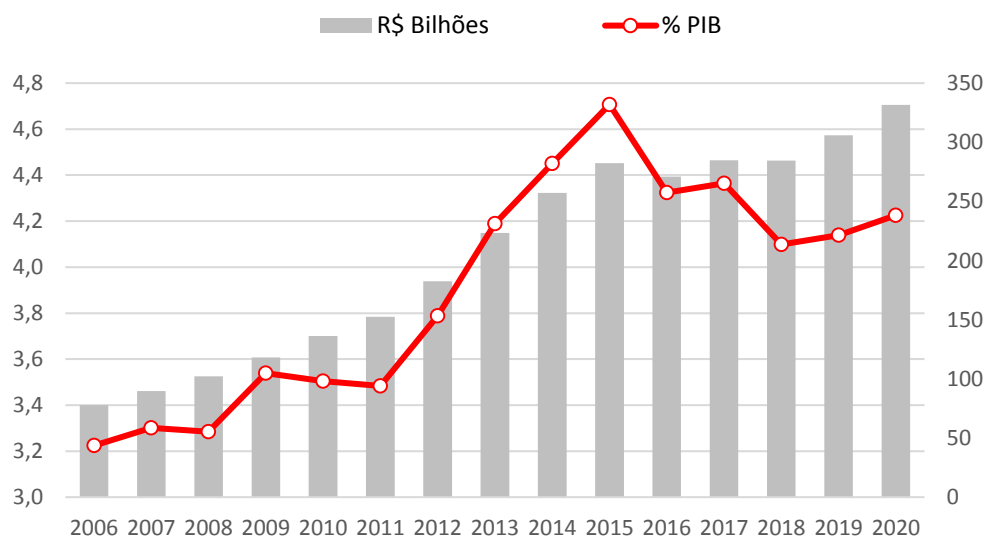
Antes de prosseguir com a análise do volume e composição das renúncias fiscais, importa destacar sua natureza heterogênea, de maneira que objetivo desta nota não é compará-las ou fazer quaisquer avaliações de mérito, mas tão somente realizar análise descritiva, de modo a fornecer um ponto de partida para o debate.

Renúncias fiscais (inclusive os regimes especiais de tributação)

De acordo com dados da Receita Federal (RFB), há duas possibilidades de estimar o volume de gasto tributário: através da apuração por **base efetiva** ou via **projeções**⁴. No primeiro caso, as renúncias fiscais são calculadas a partir das informações individualizadas e observadas dos contribuintes. No segundo caso, estimativas são realizadas no âmbito da elaboração do orçamento. Há dados até o ano de 2014 para o primeiro tipo de apuração, de forma que para os períodos posteriores os dados são projetados, podendo sofrer alterações.

O avanço acelerado do volume de renúncias fiscais (destacado no gráfico 1) produziu alguma alteração na sua composição, ainda que modalidades como simples nacional, zona franca de Manaus e entidades sem fins lucrativos tenham sistematicamente ocupado posição de destaque. De maneira consolidada, quer seja em termos nominais ou em porcentagem do produto⁵, o elevado volume das renúncias fiscais ou gastos indiretos realizados através do sistema tributário é evidente, não obstante, pouco avaliado.

GRÁFICO 1: EVOLUÇÃO DAS RENÚNCIAS FISCAIS (EM % DO PIB E R\$ BILHÕES)⁶



Fonte: Receita Federal do Brasil e Ministério do Planejamento

⁴ Para acesso às estimativas por base efetiva e projeções constantes do PLOA, acesse: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal>

⁵ A avaliação de dados econômicos como proporção do PIB sofre os efeitos tanto do crescimento real da economia quanto do deflator implícito do produto que, em média, supera a inflação medida pelo IPCA. De 2006 a 2014, o deflator do PIB avançou, em média, 2,3 pontos de porcentagem acima da inflação apurada pelo IPCA. De 2015 a 2017, em média, houve convergência, temporária. Na medida em que o deflator do PIB situa-se, em média, acima da inflação, uma eventual estabilidade das renúncias como proporção do PIB “esconde” taxas reais de crescimento substantivas. Por essa razão, é relevante avaliar os dados sob diferentes óticas.

⁶ De 2006 a 2014, dados da RFB apurados por base efetiva. De 2015 a 2017, dados projetados e constantes dos respectivos PLOA's. Para 2018 a 2020, projeção nominal extraída da LDO 2018. Para todos os períodos, o PIB nominal utilizado foi o realizado ou o estimado pela IFI.

Apesar da relativa estabilidade em termos nominais, no período recente, com queda em porcentagem do PIB, as projeções constantes do anexo IV do PLDO de 2018 estimam que haverá nova expansão das renúncias fiscais para R\$ 306 bilhões e R\$ 332 bilhões em 2019 e 2020, respectivamente. Ou seja, nos próximos dois anos os gastos indiretos deverão avançar quase R\$ 47 bilhões em relação ao estimado para este ano, ponto de máximo da série histórica (de aproximadamente R\$ 285 bilhões).

Tomando dados do último demonstrativo por **base efetiva (2014)**, onde as renúncias fiscais já foram observadas pela RFB, apenas cinco modalidades representam pouco mais de 60% de toda renúncia fiscal do período, de R\$ 257,2 bilhões:

1. Simples nacional (R\$ 67,7 bilhões ou 26,3%)
2. Zona franca de Manaus e áreas de livre comércio (R\$ 24,2 bilhões ou 9,4%)
3. Desoneração da folha de salários (R\$ 22,1 bilhões ou 8,6%)
4. Entidades sem fins lucrativos, imunes ou isentas (R\$ 20,7 bilhões ou 8,1%)
5. Rendimentos isentos e não tributáveis de pessoa física (R\$ 20,2 bilhões ou 7,8%)

A composição supracitada sofreu pouquíssima alteração até o momento e, conforme **projeções** do PLDO 2018, assim deverá permanecer até 2020. Tomando por base informações do projeto de lei orçamentária deste ano (PLOA 2017), a desoneração da folha de salários cedeu lugar para a desoneração da cesta básica (R\$ 23,8 bilhões) no ranking de maiores renúncias fiscais, em resposta às alterações promovidas⁷ ao final de 2015. Das cinco modalidades mencionadas, quatro delas possuem prazo de vigência indeterminado, com exceção da Zona franca de Manaus, cuja vigência termina em outubro de 2073 (ou seja, estende-se por mais 56 anos). De maneira ampliada, o PLOA 2017 aponta que apenas cerca de 16% do volume global de renúncia fiscal (R\$ 45 bilhões dos R\$ 285 bilhões) possui prazo para acabar.

No tocante aos **regimes especiais de tributação**, que se propõem a incentivar alguma política setorial específica, os prazos de vigência são bastante variados. Antes de explicitá-los em detalhe, importa mencionar que alguns desses incentivos setoriais foram recentemente **extintos** como, por exemplo: Copa do Mundo (**Recopa**) e Olimpíada, incentivo ao desenvolvimento da infraestrutura petrolífera nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (**Repenec**), incentivo ao uso de computadores para uso educacional (**Prouca – Reicomp**), programa de inclusão digital, programa nacional de banda larga (**Repnbl – Redes**), vale cultura e outros.

Quanto aos regimes especiais atualmente **em vigor** e que tiveram seus **prazos** de vigência **prorrogados**, destacam-se: o programa de desenvolvimento tecnológico da indústria de semicondutores (**Padis**), cujo prazo foi ampliado de janeiro de 2022 para dezembro de 2036; regime especial de incentivo ao desenvolvimento de usinas nucleares (**Renuclear**) e à modernização e ampliação da estrutura portuária (**Reporto**), além do regime especial para a indústria de defesa (**Retid**). Enquanto o Renuclear e o Reporto tiveram seus prazos ampliados para dezembro de 2020 (ante dezembro de 2015), o Retid foi renovado por mais 15 anos, para março de 2032 (ante março de 2017).

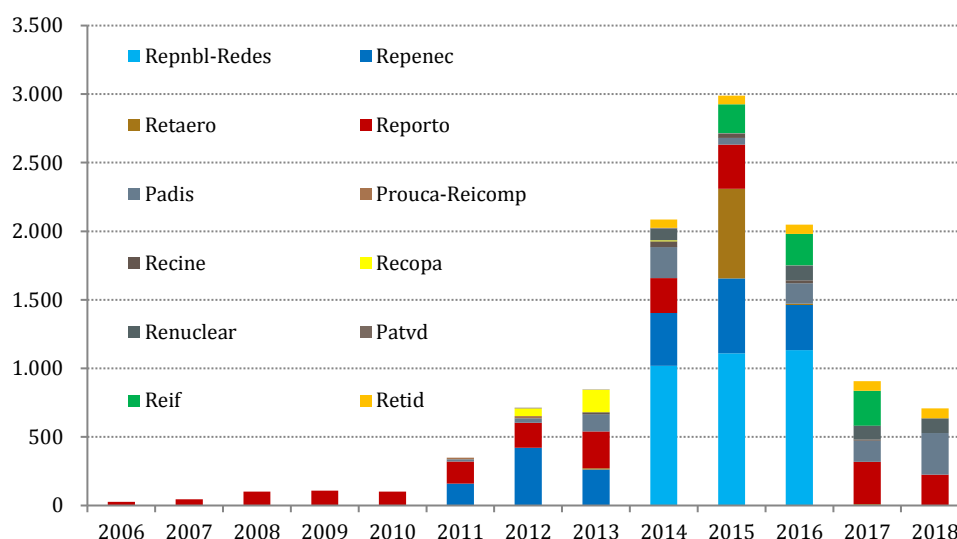
Além destes regimes especiais, há ainda mais **quatro outros** destacados, dois dos quais com previsão de término neste ano, a exemplo do regime especial da indústria de cinema (**Recine**), que apesar do término previsto para março deste ano, teve sua prorrogação recentemente aprovada até dezembro de 2019⁸, do programa de apoio ao desenvolvimento tecnológico da indústria de equipamentos para televisão digital (**Patvd**), cuja vigência expirou em janeiro deste ano, e do regime especial de incentivo ao desenvolvimento da indústria de fertilizantes (**Reif**), cujo prazo expira em fins de setembro deste ano. Já o regime especial de incentivo tributário para a indústria aeroespacial (**Retaero**) possui prazo de vigência maior, com término previsto para junho de 2020. Ou seja, o **Recine** e o **Retaero** permanecem em vigor, enquanto o **Patvd** e o **Reif** expiram este ano.

⁷ A desoneração da folha de salários foi instituída pela Lei 12.546/11, editada no âmbito do Plano Brasil Maior. Naquela ocasião, a substituição da tributação de 20% sobre a folha de pagamentos por 1% ou 2% da receita bruta das empresas foi feita de forma compulsória. Posteriormente, com a edição da Lei 13.161/15, a desoneração passou a ser facultativa e houve elevação das alíquotas incidentes sobre o faturamento para 2% ou 3% dependendo da classificação nacional da atividade econômica (CNAE).

⁸ A prorrogação se deu através de aprovação no âmbito da Comissão Mista do Senado Federal que analisou a Medida Provisória nº 770/17.

Tomando dados **de 2006 até 2018**, o volume de renúncia de todos os clássicos regimes especiais de tributação (extintos, em vigor e prorrogados) atingirá cerca de **R\$ 11 bilhões**, conforme evidenciado no gráfico 2.

GRÁFICO 2: COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DOS REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO (EM R\$ MILHÕES)



Fonte: Receita Federal do Brasil e Ministério do Planejamento

Importa notar que o volume de renúncia fiscal desses regimes, explicitados no gráfico acima, deve ser lido como uma aproximação. Essa cautela é necessária, pois nem todos os regimes especiais possuem estimativa de impacto mensurado para todo o período. É o caso, por exemplo, do já extinto **Repnbl-Redes** e do ainda em vigor **Retaero**. A despeito de o primeiro ter sido instituído em 2012 e regulamentado em 2013⁹, somente a partir de 2014 passou-se a ter estimativa de renúncia fiscal. Já o segundo, apesar de sua vigência até meados de 2020, não há estimativa de impacto fiscal a partir de 2018.

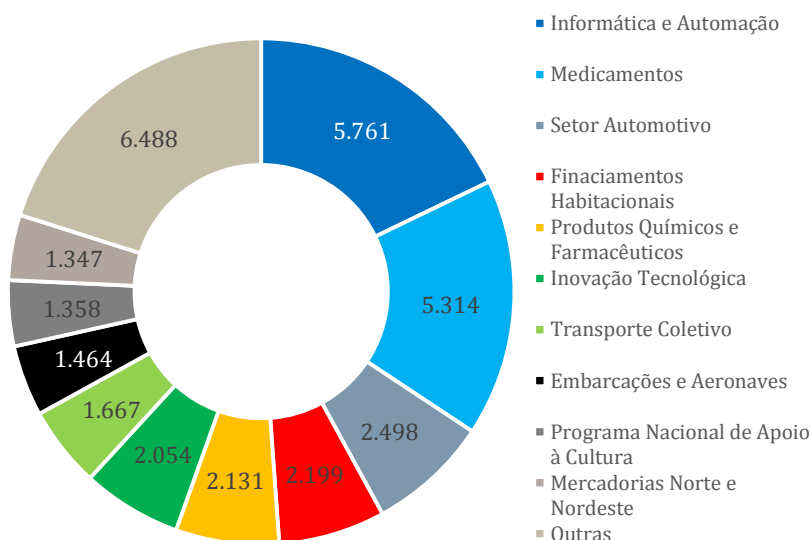
Além desses regimes especiais clássicos, há uma série de outras isenções tributárias cujo objetivo é estimular alguma política pública, como as isenções fiscais para automóveis, caminhões, partes e peças. Citam-se, como exemplos, o **Inovar-auto**, cujo prazo encerra-se em dezembro deste ano, bem como a renúncia fiscal para instalação de novos projetos industriais nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, denominado como **setor automotivo** no demonstrativo de gasto tributário (DGT).

No tocante ao **programa de inclusão digital (R\$ 8 bilhões)** e ao **vale cultura (R\$ 2 bilhões)**, extintos em 2015 e 2016, respectivamente, optamos por classificá-los juntos de outras excepcionalidades tributárias, como o Inovar-auto e o setor automotivo, sem vínculo com os clássicos regimes especiais destacados no gráfico 2 acima.

Ao todo, essas múltiplas isenções tributárias alcançam 24 modalidades e referem-se, por exemplo, a programas de financiamento habitacional, Prouni, produção de bens e serviços de informática e automação, importação de máquinas e equipamentos para pesquisa científica e tecnológica aprovadas pelo CNPq, industrialização ou importação de medicamentos, embarcações no âmbito da indústria naval e partes e peças de aeronaves, importação de GNL, venda e importação de hidrocarbonetos da indústria petroquímica bem como produtos químicos e destinados ao uso de hospitais, clínicas, laboratórios, dentre vários outros. De acordo com o PLOA 2017, tais isenções alcançam cerca de **R\$ 32 bilhões** e têm a seguinte composição, conforme destacado no Gráfico 3.

⁹ O Repnbl-Redes foi instituído pela Lei 12.715/12 e posteriormente regulamentado através do decreto 7.921/13.

GRÁFICO 3: COMPOSIÇÃO DAS MODALIDADES NÃO CLÁSSICAS DAS RENÚNCIAS FISCAIS (R\$ MILHÕES)



Fonte: Receita Federal do Brasil e Ministério do Planejamento

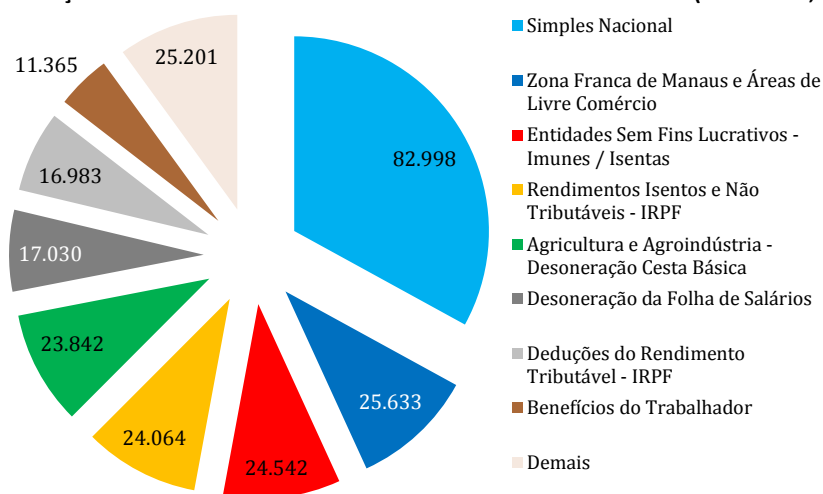
A renúncia fiscal mais relevante desse subgrupo se deve à isenção ou redução do IPI para empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de **informática e automação**, de R\$ 5,8 bilhões. A redução de impostos pode chegar a 100% até 2024, 95% até 2026 e 90% até 2029 para bens que tenham sido desenvolvidos no país. As isenções contemplam ainda bens que tenham sido produzidos nas regiões Centro-Oeste ou nas superintendências de desenvolvimento da Amazônica (Sudam) e do Nordeste (Sudene). A segunda isenção fiscal mais relevante, cujo prazo de vigência é indeterminado, é a presunção de crédito para firmas que industrializem ou importem **medicamentos**. Dos R\$ 5,3 bilhões em renúncias, aproximadamente 83% referem-se à contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins).

A despeito do término do **Inovar-Auto** neste ano, cuja renúncia fiscal estimada é de **R\$ 1,2 bilhão (ou R\$ 5,2 bilhões de 2013 a 2017)**, há ainda gastos indiretos relacionados ao **setor automotivo** como aqueles destinados a empreendimentos industriais instalados nas áreas da Sudam e Sudene, bem como para novos projetos industriais nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, com **renúncia estimada para este ano de R\$ 2,5 bilhões. De 2006 a 2018, o setor automotivo, inclusive o programa Inovar-auto, deverá somar renúncias fiscais de aproximadamente R\$ 28 bilhões.**

Há ainda isenções de IOF para **financiamentos habitacionais**, destinados inclusive à infraestrutura e saneamento básico, redução a zero das alíquotas de PIS/Cofins incidentes sobre a importação e venda de **produtos químicos e farmacêuticos**, ambos de prazo indeterminado e outras como o abatimento do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) devido, que pode chegar a 100% de dedução para as doações e patrocínios relacionados à produção cultural e de obras cinematográficas e videofonográficas de longa, curta e média metragem subjacentes ao **programa nacional de apoio à cultura**.

De forma sintética, há 3 grandes conjuntos de renúncias fiscais: o **primeiro**, relacionado aos doze (clássicos) regimes especiais de tributação (**R\$ 0,9 bilhão**, de acordo com o PLOA 2017); o **segundo**, relativo a isenções para uma lista de 24 modalidades menos expressivas (**R\$ 32,3 bilhões**); e o **terceiro**, referente às principais modalidades de renúncia, como o simples nacional, zona franca de Manaus, desoneração da cesta básica e da folha de salários, dentre outros. O Gráfico 4 destaca a composição deste último conjunto.

GRÁFICO 4: COMPOSIÇÃO DO TERCEIRO GRANDE CONJUNTO DE RENÚNCIAS FISCAIS (PLOA 2017; EM R\$ MILHÕES)

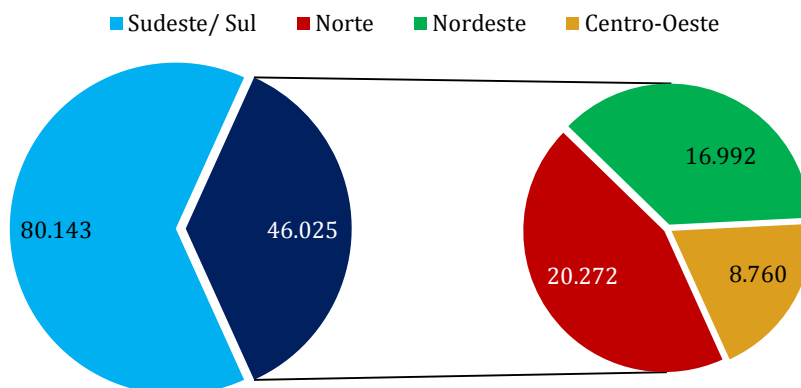


Fonte: Receita Federal do Brasil

O terceiro grande conjunto de renúncias fiscais é, historicamente, o que concentra o maior volume de gastos tributários, onde o **Simples Nacional** e a **Zona Franca de Manaus** têm papel de destaque. Enquanto o primeiro equivale, sozinho, a **29% (ou R\$ 83 bilhões)** do volume global de renúncias fiscais, o segundo responde por **9% (ou R\$ 25,6 bilhões)**. A perda de receita com **tributos compartilhados com estados e municípios** – impostos sobre a renda (IR) e produtos industrializados (IPI) – é, nestes casos, significativa. Aproximadamente **35% (R\$ 37 bilhões)** das renúncias do Simples e da Zona Franca, de R\$ 108,6 bilhões, pertence a esse grupo de tributos compartilhados.

As **renúncias fiscais**, portanto, possuem relação também com a **agenda federativa**, de relacionamento da União com os entes subnacionais. Tomando dados do **PLOA 2017, R\$ 126 bilhões (44% da renúncia global)** em renúncias fiscais referem-se ao IR e IPI, tributos cuja arrecadação é compartilhada com os governos regionais. Nota-se, ainda, que as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste respondem por 36% ou R\$ 46 bilhões dessas renúncias compartilhadas, enquanto as regiões Sudeste e Sul destacam-se com 64% ou R\$ 80 bilhões (gráfico 5).

GRÁFICO 5: COMPOSIÇÃO REGIONAL DAS RENÚNCIAS FISCAIS COM TRIBUTOS COMPARTILHADOS, IPI E IR, DO PLOA 2017 (EM R\$ MILHÕES)



Fonte: Receita Federal do Brasil

Conforme destacado nos parágrafos acima, os gastos indiretos realizados através do sistema tributário possuem múltiplos impactos, tanto de ordem econômica (em termos de alocação de recursos, grau de complexidade tributária e

eficiência) como de desenvolvimento regional. A necessidade de criteriosa avaliação, portanto, além de alinhada ao princípio da finitude e escassez dos recursos públicos, devem ter em perspectiva, além do sentido econômico de sua proposição, os impactos em torno da agenda federativa.

Esmiuçando o volume de renúncias fiscais ressaltado no gráfico 4, observa-se que as **entidades sem fins lucrativos (R\$ 24,5 bilhões)** contemplam instituições de caráter diverso, como as filantrópicas, recreativas, culturais, educacionais e científicas, bem como aquelas ligadas à associação civil e à assistência social e saúde. A perda de receita envolve diversos tributos, com destaque para as contribuições previdenciárias e sobre lucro líquido (CSLL), além do IRPJ. A isenção da **contribuição previdenciária patronal** para entidades beneficentes de assistência social custa, individualmente, **R\$ 12,5 bilhões** ou cerca de metade do gasto indireto dessas entidades. Os demais **R\$ 12,6 bilhões** em isenções tributárias, derivadas do IRPJ/ CSLL, em particular, referem-se às entidades da associação civil (R\$ 3 bilhões) e de assistência social e saúde (R\$ 2,8 bilhões), bem como de caráter filantrópico (R\$ 2,1 bilhões) e educacional (R\$ 2,5 bilhões). Seu **prazo** de vigência é **indeterminado**.

No tocante à **desoneração da cesta básica**, de **R\$ 23,8 bilhões**, é relevante notar que parte substancial da renúncia se deve à presunção de crédito para agroindústria na compra de insumos, bem como da redução a zero das alíquotas de PIS/Cofins incidentes sobre a importação ou venda no mercado interno de uma série de produtos. A inclusão de produtos pouco tradicionais no conceito pretendido com a denominação de “cesta básica”, como corretivo de solo, vacina veterinária, acetona, peixe, dentre outros, chama atenção e merece avaliação mais detida. Também neste caso, o **prazo** de vigência é **indeterminado**.

As outras duas isenções tratam de **rendimentos isentos e não tributáveis (R\$ 24,1 bilhões)**, assim como de **deduções do rendimento tributável (R\$ 17 bilhões)**. Enquanto a primeira relaciona-se a indenizações por rescisão do contrato de trabalho, declarantes com 65 anos ou mais de idade, pecúlio por morte ou invalidez e aposentadoria por moléstia grave ou acidente de trabalho, a segunda deve-se às deduções de despesas médicas e educacionais. Já os **benefícios ao trabalhador (R\$ 11,4 bilhões)** estão associados à dedução de imposto devido pela aplicação em programas de alimentação e também pelo gasto não compulsório destinado a custear planos de previdência complementar.

De forma conclusiva, a agenda de eficiência do gasto público, em particular do gasto indireto realizado através do sistema tributário, possui múltiplas relações com outras agendas, como a de formalização, produtividade, simplificação e atualização tributária. Nesse sentido, iniciativas que busquem modernizar o sistema tributário devem levar em conta tanto as questões colocadas em perspectiva nesta nota quanto o contexto fiscal em que vive o país.