

## RENÚNCIA FISCAL

### INCENTIVOS FISCAIS, ISENÇÕES E IMUNIDADE

Os tributos são instituídos para serem arrecadados. Entretanto, para atingir outros fins de interesse do Estado, este pode abrir mão de parte da arrecadação deles, a fim de *incentivar* determinadas atividades (ex. cultura, programas especiais: alimentação do trabalhador, desenvolvimento tecnológico industrial ou agrícola etc.) ou desenvolvimento de determinadas regiões. Essa renúncia tem o nome técnico de EXTRAFISCALIDADE, que significa o uso do tributo para fins outros que não o da arrecadação.

Segundo Antoninho Marmo Trevisan, no artigo “Mais Isenções, Mais impostos”, publicado na Revista *Trevisan* (nº 117, nov/97), para mais de 50 tributos que são recolhidos, existem 65 modalidades diferentes “de exóticas isenções ou renúncias fiscais” apenas na esfera federal.

É evidente que para bancar cada perda de arrecadação representada pelas isenções ou renúncia fiscal, a Receita Federal tem que cobrar mais de quem não goza desses benefícios fiscais.

Ao longo do tempo, o volume desses benefícios fiscais – apenas na esfera federal – agigantou-se que atingiu a cifra de 17 bilhões e 200 milhões de reais por ano, que somam mais de 14% de toda a receita do governo federal. (Fonte: SRF/MF – citada na Revista *Trevisan* nº 117).

Assim, é natural que uma das principais medidas do ajuste fiscal fosse a de eliminar ou reduzir as renúncias fiscais e as isenções. Entretanto, o que se construiu ao longo de 30 anos não pode ser demolido de uma só vez, sem grave prejuízo para os ex-beneficiários e sem provocar recessão e mais desemprego. Por essa razão, após debatido o assunto no Congresso Nacional, ficou estabelecido que as isenções serão reduzidas gradativamente até sua extinção.

As principais alterações são comentadas a seguir. Nos exemplos, para maior facilidade, os valores estão expressos em R\$ 1.000, sem centavos, portanto, e sem o R\$, para maior facilidade.

#### 1. INCENTIVOS FISCAIS

Consiste no fato do Executivo, mediante lei, abrir mão de parte da arrecadação de determinado imposto para incentivar certas atividades ou regiões. Em contrapartida, a renúncia fiscal do Executivo constitui um benefício fiscal para o contribuinte, desde que este observe com rigor os requisitos que a lei exige para o direito de utilizá-lo.

##### 1.2 Por dedução do Imposto devido

Os incentivos fiscais são uma das modalidades de *renúncia fiscal*. Consistem na permissão legal de deduzir do valor do imposto a pagar determinada importância apurada na forma prevista em lei. Portanto, sua base de cálculo é o valor do imposto. A alíquota do incentivo é determinado percentual aplicável sobre o total do imposto, percentual este fixado em lei. Ex. 4% do IR devido.

O imposto, no caso do IRPJ, deve ser apurado pela alíquota normal, ou seja, 15%.

O valor do adicional deve ser recolhido integralmente, não sendo permitida qualquer espécie de deduções (art. 543 do RIR).

O RIR (art. 542) também determinou que os incentivos fiscais só podem ser deduzidos desde que o imposto seja apurado pelo lucro real. Portanto, do imposto apurado pelos regimes do lucro presumido ou arbitrado não pode ser deduzido nenhum incentivo.

##### 1.3 – Método de cálculo

O método básico de cálculo dos incentivos fiscais é o seguinte: o valor líquido investido no programa (despesas menos valor descontado dos trabalhadores) é dedutível como despesa operacional. O incentivo consiste na autorização legal de aplicar a alíquota normal do IRPJ devido.

Exemplo: Despesa Líquida	100.000
Alíquota do IRPJ	15%
Incentivo = 15% de 100.000 =	15.000

#### 1.3.1 – Redução dos limites individuais e cumulativos do PAT, PDTI E PDTA

A – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT) – REDUÇÃO DO LIMITE INDIVIDUAL (Art. 5º)

O PAT foi criado pela Lei nº 6.321/76. O incentivo está concedido em seu art. 1º, que foi incorporado pelos (arts. 581/582 do RIR). A empresa pode, também, inscrevendo-se no PAT, optar pelo fornecimento de vale-refeição em vez de manter setor próprio de preparação e fornecimento de refeições. O vale-refeição é a forma adotada pela maioria das empresas.

No caso do PAT, uma vez apurado o incentivo pelo método exposto, o limite de dedução do IRPJ é de 4%.

Exemplo: Despesa Com o PAT	200.000
Alíquota do IRPJ	15%
Incentivo = 15% de 200.000 =	30.000

Limite: 4% do imposto devido	
IRPJ = 750.000	
4% de 750.000 =	30.000

#### B – PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO INDUSTRIAL (PDTI) E PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DA AGRICULTURA (PDTA) – REDUÇÃO DO LIMITE INDIVIDUAL (Art. 5º)

Esses programas foram criados pela Lei nº 8.661/93. Entre outros benefícios fiscais, o incentivo relativo ao IRPJ, concedido ao PDTI e ao PDTA (art. 4º, inc. I), por dedução do IRPJ, obedece à mesma sistemática, ou seja, dedução das importâncias dispendidas como despesa operacional e autorização legal para deduzir do IRPJ, como incentivo, o valor apurado pela aplicação do percentual de sua alíquota normal (15%) sobre o total dispendido em cada programa.

O uso desse incentivo só pode ser feito mediante apuração pelo lucro real. O limite de redução do IRPJ é de 4%.

Exemplo: Despesa Com o PDTI	100.000
Alíquota do IRPJ	15%
Incentivo = 15% de 100.000 =	15.000

Limite: 4% do imposto devido	
IRPJ = 160.000	
4% de 160.000 =	6.400

#### C – DEDUÇÃO CUMULATIVA DOS INCENTIVOS DO PAT, PDTI E PDTA – REDUÇÃO GLOBAL (Art. 6º, Inc. I)

A Lei 9.532/97 reduz o limite global desses incentivos, quando usados em conjunto, a 4% do IRPJ devido. Essa drástica redução vai obrigar o empresário a escolher apenas um deles, ou repartir os valores antes aplicados em cada programa.

A redução das verbas das empresas para o PAT traz séria ameaça de recessão no setor de restaurantes, *fast food* e lanchonetes, que têm no vale-refeição uma parte bastante significativa do seu faturamento.

Por outro lado, deixar de aplicar no PDTI ou PDTA, que gozam de outros benefícios fiscais além da dedução do IRPJ (isenção do IPI na compra de máquinas e equipamentos; depreciação acelerada; amortização acelerada; crédito do IR Fonte 50% retido nas remessas para o exterior relativas a pagamento de royalties; assistência técnica ou científica ou serviços especializados etc) significa perder a possibilidade de acesso à moderna tecnologia, e, conseqüentemente, perder competitividade, tanto no mercado interno quanto no externo.

Como cada caso é um caso, as empresas devem decidir esse impasse por meio das informações gerenciais de sua contabilidade e pelo planejamento tributário.

#### 1.3.2 – Redução do limite cumulativo do incentivo à cultura (pronac) e incentivo às atividades audiovisuais

A Lei 9.532/97 não reduziu os limites individuais desses incentivos, mas reduziu o limite cumulativo no caso de seu uso conjunto para o máximo de 4% (art. 6º, inc. II).

#### A – PROGRAMA NACIONAL DE APOIO À CULTURA (PRONAC)

Esse programa foi instituído pela Lei Federal nº 8313/91, (Lei Rouanet). As despesas efetuadas com patrocínio ou doação a projetos culturais previamente aprovados pelo órgão competente do Ministério da Cultura são dedutíveis como despesa operacional. O incentivo (art. 26) obedece à mesma metodologia já exposta, ou seja, aplicar o percentual da alíquota do IRPJ (15%) sobre o valor da despesa com patrocínio ou doação e deduzir o valor apurado do IRPJ, limitado a 4% do imposto devido.

#### B – INCENTIVO ÀS ATIVIDADES AUDIOVISUAIS

A Lei Federal nº 8.685/93, (Lei do Audiovisual) permite desconto fiscal para quem comprar cotas de filmes em produção. O limite de desconto é de 3% para pessoas jurídicas, quando considerado individualmente Lei 9.323/96, sobre o Imposto de Renda. O limite de investimento por projeto é de R\$ 3 milhões. Para ser enquadrados na lei, os projetos precisam passar por uma comissão da Secretaria para o Desenvolvimento do Audiovisual, em Brasília.

#### C – DEDUÇÃO CUMULATIVA

A Lei nº 9.532/97, em seu art. 6º, inc. II, quando do uso cumulativo desses incentivos, limita a dedução global em, no máximo, 4% do imposto devido.

É evidente que a empresa que utiliza esses incentivos de forma cumulativa deverá rever sua estratégia de gestão de impostos, para adequá-la à nova sistemática legal dos incentivos fiscais.

#### 1.3.3 – Incentivo às doações aos fundos de direito da criança e do adolescente.

A Lei nº 8.069/90 instituiu o Estatuto da Criança e do Adolescente. Em seu art. 260 criou o incentivo para as doações aos Fundos de Direitos da Criança e do Adolescente, nas áreas federal, estadual e municipal. Os limites de dedução como incentivos serão fixados pelo Poder Executivo de cada ente federado competente para instituir e cobrar o imposto.

No caso da União, a dedução do IRPJ devido foi fixada em 1%. Note-se que essas doações não são dedutíveis do lucro real como despesa operacional.

#### Incentivos Fiscais Dedutíveis do Imposto Devido pelas Pessoas Jurídicas - Limites a Respeitar a partir de 1998

Espécie de incentivo	Cálculo do incentivo	Limite de dedução isolada	Limite de dedução cumulativa
Programa de Alimentação do Trabalhador	15% das despesas de custeio do PAT, líquidas da parcela cobrada dos empregados.	4% do IRPJ normal	4% do IRPJ normal
Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial ou Agropecuário (PDTI/PDTA)	15% dos dispêndios com o PDTI incorridos no período-base	4% do IRPJ normal	

Operações de Caráter Cultural e artístico - PRONAC	Projetos aprovados com base nos arts. 18, 25 e 26 da Lei nº 8.313/91.	4% do IRPJ normal	4% do IRPJ normal, respeitado o limite específico para as atividades audiovisuais
Atividade Audiovisual	Valores efetivamente aplicados na aquisição primária de certificados de investimentos em projetos aprovados pelo Ministério da Cultura	3% do IRPJ normal	
Doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	Doações efetivamente realizadas	1% do IRPJ normal	Não há

#### 1.4 - Incentivos Fiscais Regionais

Os incentivos fiscais para o desenvolvimento regional são destinados ao Nordeste (Finor), à Amazônia (finan) e ao Estado do Espírito Santo (Funres). Este só pode ser aplicado pelas empresas localizadas no Estado do Espírito Santo.

##### A – APLICAÇÃO DE PARTE DO IRPJ

Esses incentivos consistem na aplicação optativa de parte do IRPJ nesses fundos.

Os limites de aplicações para 1997 eram de 24% tanto para o Finor quanto para o Finam. A soma das aplicações desses incentivos não poderá ser superior a 40% do imposto devido.

Na lei 9.532/97, está prevista diminuições gradativas dos limites de aplicação (arts. 2º e 3º) da seguinte forma:

1. de janeiro de 1998 a dezembro de 2003: 18% para o Finor e Finam e 25% para o Funres;
2. de janeiro de 2004 a dezembro de 2008: 12% para o Finor e Finam e 17% para o Funres;
3. de janeiro de 2009 a dezembro de 2013: 6% para o Finor e Finam e 9% para o Funres.

FINOR, FINAM e FUNRES - Opção pela aplicação de Imposto de Renda pelas empresas tributadas pelo lucro real

A IN SRF nº 90, de 31.07.98, disciplinou a aplicação de Imposto de Renda em investimentos regionais por meio do FINOR, FINAM e FUNRES, pelas empresas tributadas com base no lucro real, conforme focalizado neste texto.

#### **OPÇÃO NO CURSO DO ANO-CALENDÁRIO**

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real que, no curso do ano-calendário, optarem pela aplicação do Imposto de Renda em investimentos regionais (FINOR, FINAM e FUNRES), deverão manifestar essa opção mediante recolhimento, por meio de DARF específico, de parte do imposto devido, utilizando os códigos próprios para o recolhimento, a saber:

- I. pessoas jurídicas optantes pela apuração do IRPJ com base em balanço trimestral:
  - a) 9004, no caso de opção pelo FINOR;
  - b) 9020, no caso de opção pelo FINAM;
  - c) 9045, no caso de opção pelo FUNRES;
- II. pessoas jurídicas optantes pela apuração do IRPJ com base em estimativa mensal:

- a) 9017, no caso de opção pelo FINOR;
- b) 9032, no caso de opção pelo FINAM;
- c) 9058, no caso de opção pelo FUNRES.

Os códigos relacionados no número II serão também utilizados para o recolhimento da eventual diferença de valor relativa à opção apurada na declaração de ajuste anual.

#### **INALTERABILIDADE DA OPÇÃO NO CURSO DO ANO-CALENDÁRIO**

A opção, no curso do ano-calendário, manifestada pelo recolhimento por meio de DARF específico, de parte do imposto devido, será irretroatável, não podendo ser alterada.

Os DARF utilizados para o recolhimento não poderão sofrer alteração relativa ao código ou ao valor da receita.

#### **LIBERAÇÃO DE RECURSOS PARA PROJETOS PRÓPRIOS**

Para as pessoas jurídicas que tiverem reconhecido o direito de aplicação em projeto próprio, na forma do art. 9º da Lei nº 8.167/91, a liberação de recursos será efetuada pelo fundo respectivo, mediante a comprovação de regularidade fiscal da pessoa jurídica para com a Receita Federal e a para com o Instituto Nacional do Seguro Social, observado o seguinte:

- a) a informação de regularidade fiscal para com a SRF poderá ser obtida via Internet, pela administradora do fundo;
- b) as administrações dos fundos beneficiários consultarão os sistemas que registram os pagamentos, para fins de validação dos DARF específicos e liberação dos referidos recursos.

#### **B – DEPÓSITO DE PARTE DO IMPOSTO PARA REINVESTIMENTO**

Outro incentivo para a área do Nordeste e da Amazônia é o depósito de parte do imposto calculado sobre o lucro de exploração obtido em empreendimentos industriais, agroindustriais, inclusive de construção civil nas áreas de atuação da Sudam e da Sudene, que, acrescido de 50% de recursos próprios, pode ser reinvestido nessas atividades e nessas áreas. O limite de depósito era de 40%, em 1997.

A partir de 01/01/1998 esse limite passa a ser reduzido gradativamente da seguinte forma:

- a. 30%, de janeiro de 1998 a dezembro de 2003;
- b. 20%, de janeiro de 2004 a dezembro de 2008;
- c. 10%, de janeiro de 2009 a dezembro de 2013.

#### **C – CRÉDITO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE REMESSAS AO EXTERIOR POR EMPRESAS TITULARES DO PDTI E PDTA**

Essas empresas gozavam de mais um benefício fiscal consistente no direito ao crédito de 50% do imposto de renda incidente na fonte sobre as remessas ao exterior, em pagamento de royalties, assistência técnica ou científica e de serviços especializados, desde que previsto em contratos averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI e vinculados ao PDTI E PDTA.

Essa renúncia fiscal será reduzida de forma gradativa pela redução do seu percentual, como segue:

- a. 30%, de janeiro de 1998 a dezembro de 2003;
- b. 20%, de janeiro de 2004 a dezembro de 2008;
- c. 10%, de janeiro de 2009 a dezembro de 2013.

## **2. ISENÇÕES**

Neste caso, o contribuinte, por ato legal, tem excluída sua obrigação de pagar o imposto. Na isenção o imposto incide mais não pode ser cobrado enquanto durar a condição, e o contribuinte não se exime do cumprimento da obrigação tributária acessória.

### **2.1 – Isenção para a Zona Franca de Manaus - ZFM**

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais. A finalidade é criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitem seu desenvolvimento, em face dos valores locais e da grande distância a que se encontra dos centros consumidores de seus produtos (art. 1º do Decreto-lei nº 288, de 28-02-67).

As isenções mais importantes são:

- a. isenção do Imposto de Importação e do IPI (art. 3º);
- b. isenção do imposto de exportação para as mercadorias da ZFM para o estrangeiro, qualquer que seja a sua origem (art. 5º)
- c. isenção do IPI para as mercadorias produzidas na ZFM quer se destinem a consumo interno, quer à comercialização em qualquer parte do Território Nacional (art. 9º)

Essas são as isenções mais relevantes, além das outras de menor expressão.

O Decreto-lei nº 288/67 sofreu várias alterações pelo Decreto-lei nº 356/68 que estendeu às áreas pioneiras, zona de fronteira e outras localidades da Amazônia Ocidental os mesmos favores fiscais. A Amazônia Ocidental está constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima (art. 1º).

A Medida Provisória nº 1.602/97 pretendia cortar de forma abrupta essas isenções, o que é ilegal, uma vez que foram concedidas por tempo determinado.

Após longos debates, o Congresso Nacional converteu a citada MP na Lei nº 9.532/97 que, em seu art. 77, mantém as isenções da ZFM e da Amazônia Ocidental.

As isenções para os empreendimentos já em vigor ficam mantidas até 31-12-2013. Serão totalmente extintas a partir de janeiro de 2014.

## 2.2 – Isenção do imposto sobre lucro de exploração

Outro incentivo para a instalação, modernização, ampliação ou diversificação de atividades no Nordeste e na Amazônia era a isenção total do imposto sobre o lucro de exploração.

A mesma isenção total do imposto sobre o lucro de exploração também era dada, nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, para os empreendimentos de empresas montadoras e fabricantes de veículos e componentes (Lei nº 9.440/97) que passam a ter, em vez de isenção total, redução gradativa da seguinte forma:

- 75% de janeiro de 1998 a dezembro de 2003;
- 50% de janeiro de 2004 a dezembro de 2008;
- 25% de janeiro de 2009 a dezembro de 2013.

Para os empreendimentos industriais e agrícolas na área de atuação da Sudam e da Sudene, a isenção de 50% do imposto sobre o lucro de exploração também passa a ser reduzida, gradativamente, de acordo com a seguinte escala:

- 37,5% de janeiro de 1998 a dezembro de 2003;
- 25% de janeiro de 2004 a dezembro de 2008;
- 12,5% de janeiro de 2009 a dezembro de 2013.

### Exemplo de cálculo de lucro da exploração:

Uma empresa apresenta os seguintes dados:

Lucro Líquido	30.000
Receitas Financeiras	3.000
Despesas Financeiras	2.000
Resultado não operacional	800
Dividendos recebidos	200

	<b>Lucro Líquido antes do IR</b>		<b>30.000</b>
	Exclusões		
a	Receita Financeira	3.000	
	(-) Despesa Financeira	(2.000)	(1.000)
b	Resultado não operacional		(800)

c	Dividendos		(200)
	<b>Lucro da Exploração</b>		<b>28.000</b>

2.3 - Isenção para as sociedades de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e associações civis  
A Nova lei, em seu art. 15, mantém a isenção para as entidades mencionadas neste item, exclusivamente em relação ao IRPJ e à CSL, desde que prestem os serviços para os quais foram constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

O seu § 2º determina que não estão abrangidos pela isenção os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e variável.

Para manter a isenção, devem comprovar o cumprimento dos requisitos fixados no art. 12, § 2º, alíneas a a e e § 3º do arts. 13 e 14:

- a) não remunerar por qualquer forma seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contados da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, declaração de informações (DIPJ), em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal.

#### **2.4 – Revogação das isenções concedidas pela Lei nº 4.506/64**

O art. 18 da nova lei revogou as isenções das entidades que se dedicam às seguintes atividades:

- a. educacionais;
- b. de assistência à saúde;
- c. de administração de planos de saúde;
- d. de prática desportiva, de caráter profissional;
- e. de administração de desporto.

Note-se que as determinações desse artigo não eliminam o direito à imunidade das entidades de educação e assistência social que se enquadrem nos requisitos do art. 12 nem a isenção das entidades que se enquadrem no art. 15 (instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações civis).

### **3 – IMUNIDADE**

A imunidade é uma não-incidência qualificada pelo fato de ser constitucional. A não-incidência retira certas atividades, pessoas ou coisas do campo da incidência de determinado imposto. Só pode ser concedida por lei do ente federado competente para instituí-lo e cobrá-lo.

Já a imunidade é estabelecida pelo legislador constituinte, visando proteger direitos e garantias fundamentais contra seu eventual cerceamento, mediante tributação que possa vir a inviabilizá-los.

A própria Constituição, em seu art. 60, § estabelece as cláusulas pétreas, dispondo:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I – a forma federativa do Estado;
- II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III – a separação dos poderes;
- IV – os direitos e garantias individuais.

### **4. OUTROS INCENTIVOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS**

#### **LEI MENDONÇA**

A Lei Municipal nº 10.923, que permite que ao contribuinte do IPTU e ISS o abatimento de até 70% do valor do patrocínio desses impostos. O desconto não pode ultrapassar 20% do valor do imposto, mas é possível lançar a diferença entre patrocínio e desconto, a seu favor, para outros pagamentos dos impostos, num prazo de até 24 meses, podendo nesse período resgatar o total de desconto a que tem direito.

(Informações pelo ☎ (0- -12)32-2415 e (0- -11)232-2346).

### **LEI DE INCENTIVO À CULTURA**

A Lei Estadual nº 8.819, que cria o Programa Estadual de Incentivo à Cultura e Institui o Conselho de Desenvolvimento Cultural, responsável pela análise dos projetos. A lei não pode destinar recursos superiores a 80% do custo total dos mesmos. Informações.

( (0- -11) 3351-8070 e (0- -11) 3351-8070.

### **Bibliografia:**

- Fabretti. L.C - *Contabilidade Tributária* – Ed. Atlas
- IOB – Informações Objetivas
- Lei 9532/97
- Decreto 3000/99 – RIR

“Credores têm memória melhor que os devedores”. (*Benjamim Franklin*)