

## Renúncias fiscais, subvenções e o Reintegração de despesas públicas?

Nesta coluna que escrevo quinzenalmente sobre direito tributário, e que tenho a alegria de dividir com Raul Haidar, inicio perguntando: as repetições de indébito tributário se caracterizam como *despesas*



Fernando Facury Scaff  
professor e tributarista

Resposta: sim e não.

*Sim*, porque se trata de uma saída de recursos do Tesouro; logo, a repetição de indébito é uma espécie de despesa pública.

*Não*, porque essa despesa decorre de uma entrada *indevida* no Tesouro, decorrente do pagamento de tributos em montante superior ao devido, seja por erro do declarante ou por ser inconstitucional aquela tributação.

A resposta "*sim*" demonstra uma análise *estática* do fenômeno financeiro, vinculada à tributação: é uma despesa, pois sairá dinheiro do caixa.

A resposta "*não*" revela uma visão *dinâmica* do processo financeiro, pois sairá o montante correspondente ao que indevidamente entrou no caixa, logo, houve uma *origem relacionada* àquela saída. Não se trata de uma *despesa* qualquer, mas, destaco, uma despesa decorrente daquela indevida cobrança, além dos limites constitucionais estabelecidos.

Qual a importância *prática* dessa distinção? Ou se trata apenas de uma das incontáveis classificações acadêmicas sem nenhum impacto na realidade?

Entendo que tal distinção tem relevantíssima importância prática.



Uma coisa é a devolução de tributos federais, via compensação, repetição, ressarcimento ou reembolso, operacionalizada pelo [sistema PERDCOMP](#), regulamentada pela [Instrução Normativa RFB 2.055/21](#), que cria uma espécie de *conta corrente* entre o Fisco federal e o contribuinte.

Outra coisa é uma despesa *pura e simples*, tal como o pagamento dos salários do funcionalismo, que é custeado pelo conjunto da arrecadação, tributária e não tributária. Aqui *não* existe uma *direta* correlação entre o que pagam os contribuintes e a despesa realizada. As *subvenções* encontram-se neste âmbito, na forma do art. 12 da Lei 4.320/64 — são *despesas pura e simples*.

Entendida a diferença acima indicada, deve-se introduzir uma *terceira* situação, que não é idêntica, mas é correlata, que são as *renúncias fiscais*, que podem ser operacionalizadas através de isenções, imunidades etc., através das quais o dinheiro *sequer* ingressa no Tesouro Público. Logo, a rigor, não há uma despesa pública *direta*, mas aquilo que os economistas denominam de *gasto tributário*, aportuguesando o conceito norte-americano de "*tax expenditure*". Trata-se de uma *ficção jurídica* que considera existir uma espécie de *despesa* pública, pois a *receita* que deveria ter ingressado nos cofres públicos foi legalmente dispensada.

O tratamento *tributário* das *subvenções recebidas* pelas empresas privadas é disciplinada pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR) nos arts. 441 e 523, dentre outros. Aqui, para efeito do Imposto de Renda das empresas, considera-se tanto o que foi por elas *recebido* (*subvenção*, como despesa pura e simples), como as *renúncias fiscais* concedidas (isenções, imunidades etc).

Logo, é preciso distinguir que esses valores, efetivamente pagos ou *renunciados*, correspondem (a) a uma *despesa* real ou *fictícia* para o Tesouro, e (b) a uma *receita* para as empresas que as recebem, que pode ou não ser tributada (vide, por exemplo, as determinações do art. 10 da Lei Complementar 160/17, acerca do tratamento tributário federal referente aos incentivos fiscais estaduais).

Com isso pode-se afirmar que: (1) uma coisa são as *renúncias* fiscais, comumente designadas como *benefícios* ou *incentivos* fiscais, que correspondem a um tipo específico de despesa, pois não ingressam no Tesouro e por ficção jurídica são denominadas de *gasto tributário*, (2) outra coisa são as *subvenções*, que correspondem a despesas que *efetivamente* saem dos cofres públicos, e (3) uma terceira coisa são as *repetições* e *compensações* tributárias, que são despesas, mas *correlacionadas* a receitas indevidamente recebidas.

E o Reintegra?

Conforme [já expus nesta ConJur](#), o Reintegra é o *direito* das empresas exportadoras à recuperação dos resíduos de crédito tributário na cadeia produtiva, decorrente da imunidade das exportações. Trata-se de uma espécie de *repetição de indébito*, pois é uma despesa decorrente de tributos indevidamente arrecadados.

Sendo assim, o Reintegra (1) *não* é *renúncia* fiscal, embora dela seja decorrente, pois é fruto da *imunidade* das exportações; (2) *não* é uma *subvenção*, pois estas são despesas *pura e simples* do Tesouro, sem correlação com alguma receita específica. Considerando a *dinâmica* financeira, o



---

Reintegra é uma *repetição de indébito*, a ser devolvido mediante *compensação* tributária, via PERDCOMP, pois tem origem em uma cobrança indevida de tributos na exportação.

Seria possível perguntar: trata-se da devolução de qual específico tributo, uma vez que a exportação é imune? Eis o ponto: é a devolução de *resíduos* tributários remanescentes da cadeia de produção. Não há um *específico* tributo a ser ressarcido, mas *resíduos* tributários decorrentes da cadeia exportadora.

Pode-se afirmar, portanto, que o Reintegra *não* é uma *subvenção*, *nem* uma *renúncia* fiscal, mas uma *repetição de indébito de difusos resíduos tributários* remanescentes na cadeia produtiva. Inegavelmente ocorreu o pagamento dos tributos, e o Reintegra determina sua devolução, motivo pelo qual se assemelha a uma repetição de indébito/compensação tributária.

A ausência dessa necessária análise *dinâmica* do fenômeno financeiro é que vem gerando algumas dificuldades interpretativas.