



Senado Federal
Gabinete do Senador Alan Rick

**EMENDA Nº , 2023 - PLEN
PLP 41, DE 2019**

Altera a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, e a Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, para estabelecer critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para concessão, alteração e avaliação periódica dos impactos econômico-sociais dos incentivos ou benefícios de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa, em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 4º da Emenda Constitucional n.º 109, de 15 de março de 2021, e dá outras providências.

Acrescente-se ao § 3º, do art. 14, da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, constante do art. 1º, da Emenda n.º 15 (Substitutiva) aprovada pela CCJ ao PLP 41, de 2019, o inciso III:

“Art. 14.....

.....
§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

.....
III – aos regimes especiais de tributação instituídos por lei complementar por força de determinação constitucional. (NR)

Suprima-se o inciso II do § 1º do art. 26-B, que foi acrescentado pelo art. 1º da Emenda n.º 15 (Substitutiva) aprovada pela CCJ ao PLP 41, de 2019, ajustando-se os remanescentes.

JUSTIFICAÇÃO:

Esta emenda tem por objetivo excluir do conceito de “renúncia tributária”, previsto pelo Art. 14, da LC 101/2000, todas as benesses fiscais garantidas pela Constituição Federal ao Contribuinte e instituídas por lei complementar (reserva legal). Exemplo disso é o Simples Nacional, previsto no art. 146, III, d, da Constituição Federal, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006.

Nota-se que o texto proposto e aprovado pela CCJ alargou o conceito de renúncia fiscal (criou três novos incisos para o § 1º, do art. 14), atraindo para essa rubrica tudo quanto é impacto existente no ordenamento jurídico brasileiro sob o aspecto tributário, a saber: I) benefícios que excepcionem o Sistema Tributário de Referência; II) regras que concedam tratamento preferencial ou diferenciado a determinado grupo de contribuintes; e III) benefícios que se destinem ao custeio de políticas públicas mediante redução da arrecadação potencial.



Senado Federal
Gabinete do Senador Alan Rick

Os sistemas tributários que contam com previsão específica na Constituição Federal, como a tributação simplificada para microempresas e empresas de pequeno porte – Simples Nacional - são obrigatórios e fazem parte do sistema tributário de referência, inclusive devido à ausência de renúncia de receitas.

Essas sistemáticas representam regimes alternativos que buscam determinar a renda de acordo com os ditames do art. 43 do CTN. Regimes alternativos não podem ser considerados gastos tributários, pois atendem aos próprios preceitos constitucionais e decorrem de previsão constitucional, não se tratando de um ato voluntário do Poder Legislativo e do Executivo.

O próprio STF, no julgamento do RE 627.543/RS, em 30 de outubro de 2013, fez constar na ementa do julgado com a seguinte síntese:

“1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. 2. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações. A condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, a priori, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e as microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência”. (grifos nossos).

CASTAGNA (CASTAGNA, Ricardo A O Direito Financeiro dos Gastos Tributários. Orientador Heleno Taveira Torres. Tese (Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020, p. 215) ratifica a não conformidade com a inclusão do Simples Nacional no rol dos gastos tributários pela ótica dos mecanismos intrínsecos à conceituação dos incentivos fiscais:

“A resposta é negativa. Como visto acima, essas sistemáticas representam apenas regimes tributários alternativos, que, a seu modo, também buscam determinar a renda de acordo com os ditames do artigo 43 do CTN. Na hipótese do lucro presumido, o regime tributário pode ser justificado não por fundamentos de intervenção econômica, mas apenas em atenção à praticabilidade tributária, enquanto paradigma para tornar exequíveis as leis pertinentes à tributação. O mesmo pode ser dito com relação ao Simples Nacional, com o acréscimo de que tal regime está constitucionalmente previsto nos artigos 146, III, “d”, e parágrafo único, 170, IX, e 179 da CF.

Na definição de Misabel Abreu Machado Derzi, a praticabilidade corresponde a “todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”.

Ainda segundo CASTAGNA, mesmo que se considere no Simples Nacional um caráter extrafiscal, consistente na promoção do desenvolvimento de empresas de menor porte (haja vista que a opção pelos citados regimes está limitada a um teto de receita bruta do período), não se vislumbra uma renúncia de receitas tributárias dessas modalidades em comparação ao regime do lucro “real”. Como afirmado, são todos adequados para a identificação da renda da empresa, tal como prevista no artigo 43 do CTN. No tocante ao Simples, é válido mencionar, como estudado anteriormente, que o regime atende à capacidade contributiva das empresas de menor porte, segundo julgamento do STF tomado no RE 627.543/RS, em 30 de outubro de 2013.

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF determina, no artigo 14 (*VERSÃO VIGENTE*), que “a **concessão** ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita



Senado Federal
Gabinete do Senador Alan Rick

deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”. (*grifos nossos*)

Como se vê, o conceito de gastos tributários no direito brasileiro está relacionado à decisão do ente tributante em “conceder”, com discricionariedade, segundo seu juízo de conveniência e oportunidade, diferenciações com relação aos regimes tributários de referência.

Não se pode conceber que uma previsão de imunidade ou benefícios contidos na Constituição Federal sejam classificados como gastos tributários. As normas constitucionais que, atuando em momento prévio ao legislativo, estabelecem a redução do âmbito de incidência de um determinado tributo constituem verdadeiras “concessões tributárias estruturais”.

Da mesma forma, concessões de benefícios por lei complementar, quando estas atendam a comandos constitucionais, não se enquadram no conceito de gastos tributários. HENRIQUES (*HENRIQUES, Elcio Fiori. O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro, 2009*) pontua que “as normas veiculadas por leis complementares expressam tão somente normas estruturais da incidência tributária, completando os mandamentos constitucionais nas hipóteses expressamente autorizadas.”

Acresce-se que este regime está constitucionalmente previsto nos artigos 146, III, “d”, e parágrafo único, 170, IX, e 179 da CF, correspondendo a uma técnica utilizável com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como observado, a doutrina considera o Simples Nacional como regime tributário de referência sustentado na praticabilidade e determinado constitucionalmente.

Em igual sentido pondera SCAFF (SCAFF, Fernando Facury. Os contribuintes e seus dois maridos: a incidência e a renúncia fiscal. Conjur, 2019), ao comentar a inclusão do Simples Nacional no demonstrativo de gastos tributários da União para o PLOA 2019:

Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jan-22/contas-vista-contribuintes-dois-maridos-incidencia-renuncia-fiscal>

“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. [...] 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”.

Desde 2007 temos em âmbito federal três regimes tributários – todos de livre escolha por parte das microempresas e empresas de pequeno porte. A MPE pode escolher, segundo sua situação particular, entre o Simples Nacional, o Lucro Presumido e o Lucro Real.

A ausência do caráter de renúncia de receitas públicas, portanto, impede não apenas a caracterização de um gasto tributário, mas também a mensuração da suposta perda de arrecadação, durante o processo orçamentário.

Tamanha é a importância do objeto desta emenda que a Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021, cujo teor dispôs sobre as diretrizes para elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022, incluiu em seu texto a proteção ao tratamento diferenciado e favorecido de que trata o art. 146, III, d, da Constituição Federal, afastando o conceito de benefício fiscal o Regime Tributário do Simples Nacional, conforme § 2º, do art. 136.

O Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão TCU nº 1205/2014 – Plenário, já lavrou o entendimento de que “77. (...) considerando a hierarquia das normas constitucionais sobre a legislação tributária, importa questionar se essas desonerações correspondem a benefícios tributários. Como visto, os critérios adotados pela RFB para conceituar benefícios tributários abrangem a



Senado Federal
Gabinete do Senador Alan Rick

SF/23290.68537-64

verificação de um desvio na estrutura normal da tributação, em favor de um grupo restrito de contribuintes. Por outro lado, as imunidades, não incidências e isenções estabelecidas pela Constituição compõem uma lista de fatores “prévios”, superiores hierarquicamente à estrutura normal da tributação, não correspondendo, assim, a um desvio desta última.”

Ainda, podemos citar, por analogia, que o TCU, mediante Voto do Relator da Decisão nº 674/1998 – Plenário, dispôs que:

“(...) não deve ser incluído no demonstrativo sob exame os valores correspondentes às imunidades tributárias, pois, como raciocina, nem mesmo existe para o Estado o direito de tributar, já que a própria Constituição Federal extraiu de sua competência essa possibilidade. Não há que se falar, portanto, em renúncia uma vez inexistente direito a ser renunciado.”

Desse modo é necessário que a metodologia seja aprimorada para que não sejam incluídos regimes especiais assegurados pela constituição, que são obrigatórios, não representam qualquer renúncia de receita e, portanto, devem ser excluídos do Projeto que atualiza a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Pelo exposto, considerando o mandamento constitucional recaído sobre regimes tributários especiais, reservados e instituídos por Leis Complementares vigentes, não há que se confundir renúncias tributárias com opções constitucionais, merecendo, portanto, que sejam excepcionadas do conceito geral instituído para o art. 14, da LRF.

Dessa forma, certos da importância da presente proposição, solicitamos o apoio dos nobres Pares para sua aprovação.

Sala das Sessões,

Senador(a)