UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

RAFAEL RAGAZZO PACHECO SILVA

Contribuição Previdenciária Patronal: tratamento desfavorável das pequenas empresas
exportadoras

Ribeirão Preto

2016

RAFAEL RAGAZZO PACHECO SILVA

Contribuição Previdenciária Patronal: tratamento desfavorável das pequenas empresas
exportadoras

Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Ciências. Versão Original.

Área de Concentração: Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Ribeirão Preto

2016

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

S586c Silva, Rafael Ragazzo Pacheco
Contribuição Previdenciária Patronal: tratamento
desfavorável das pequenas empresas exportadoras /
Rafael Ragazzo Pacheco Silva; orientador Guilherme
Adolfo dos Santos Mendes. -- Ribeirão Preto, 2016.
144 p.

Dissertação (Mestrado - Departamento de Direito
Público) -- Faculdade de Direito de Ribeirão Preto,
Universidade de São Paulo, 2016.

1. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. 2.
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. 3. PEQUENAS EMPRESAS. 4.
EXPORTAÇÃO. 5. TRADING COMPANY. I. Mendes,
Guilherme Adolfo dos Santos, orient. II. Título

Nome: SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco

Título: Contribuição Previdenciária Patronal: tratamento desfavorável das pequenas empresas exportadoras.

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito
de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo
para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

À Faculdade de Direito de Ribeirão Preto,
instituição que tanto me ensinou, desenvolveu
e amadureceu.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por sempre estar presente em todos os momentos, dando força e motivação para superar as dificuldades.

Aos meus pais Mauro e Gisele, por sempre terem me apoiado, educado, protegido e, sobretudo me amado.

Ao Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, meu querido professor e orientador por tanto ter me ensinado e ajudado nessa pesquisa.

A todos os demais professores com os quais tive a honra de aprender. Sem as suas preciosas lições eu jamais teria chegado até aqui.

À Milena Celere de Souza e Silva, bibliotecária da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto que sempre me ajudou, mostrando-se verdadeira amiga.

À Vânia Cristina Vasconcelos Prudêncio, secretária do serviço de pós-graduação, por sempre se mostrar acessível e disposta a solucionar toda e qualquer dúvida, bem como resolver problemas.

À Faculdade de Direito de Ribeirão Preto e à Universidade de São Paulo. Instituições que me possibilitaram tanto desenvolvimento e muito me propiciaram.

RESUMO

SILVA, R. R. P. **Contribuição Previdenciária Patronal: tratamento desfavorável das pequenas empresas exportadoras.** 2016. 144f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

A Constituição Federal determina a imunidade de receitas decorrentes de exportação em relação às Contribuições Sociais. Entretanto, a Receita Federal do Brasil defende o entendimento de que essa imunidade, para fins da Contribuição Previdenciária Patronal, somente se aplica às exportações realizadas de forma direta, sem quaisquer intermediários, conforme a Instrução Normativa nº 971/09. Essa interpretação prejudica mais sensivelmente as pequenas empresas, que, por questões fáticas, são mais dependentes das *trading companies* para comercializarem os seus produtos no mercado externo. Analisando as prescrições constitucionais relativas à questão, bem como os fundamentos desses benefícios fiscais, conclui-se que as restrições ao aproveitamento da imunidade ofendem tanto as prescrições constitucionais relativas à imunidade tributária, que jamais diferenciam as modalidades de exportação, quanto a exigência também constitucional de tratamento jurídico favorecido aos pequenos empreendimentos. Analisando-se outros tributos, constata-se a tendência uniforme em se conferir o mesmo tratamento tanto para a exportação direta quanto para a indireta, de forma que o atual tratamento em relação à Contribuição Previdenciária Patronal se mostra equivocado.

Palavras-Chave: Contribuição Previdenciária Patronal. Imunidade Tributária. Pequenas Empresas. Exportação. Trading Company.

ABSTRACT

SILVA, R. R. P. **Employer Social Security Contribution: unfavorable treatment of small exporters**. 2016. 144f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

The Federal Constitution determines the exemption of export revenues regarding the Social Security Contributions. However, Brazilian Federal Tax Administration advocates that this exemption in what concerns the Employer Social Security Contribution is only applicable to direct exports, without any intermediaries, in accordance to Regulation nº 971/09. This point of view onerates small business more significantly, which, by factual reasons, are the most dependant of trading companies to sell their goods in the international market. Analyzing the constitutional prescriptions concerning this matters, as well as the basis of these tax favors, it is concluded that the restrictions on the use of the exemption offends not only the constitutional prescriptions regarding the tax exemption, which never differentiate direct export from indirect export, but also the constitutional demand of the favored legal treatment of small firms. By analyzing other taxes it is possible to note an uniform tendency of treating both direct and indirect exports equally, so that the present treatment regarding the Employer Social Security Contribution is inadequate.

Keywords: Employer Social Security Contribution. Tax Exemption. Small Firms. Exports. Trading Company.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 Extrafiscalidade.....	13
1.1 Conceito e Noções Gerais.....	13
1.2 Função Extrafiscal e Ordem Tributária.....	21
1.2.1 Função Extrafiscal, Igualdade e Capacidade Contributiva.....	24
1.2.2 Função Extrafiscal e Competência Regulatória.....	27
1.3 Função Extrafiscal e Ordem Econômica.....	28
1.3.1 Função Extrafiscal e Neutralidade Tributária.....	33
1.4 Função Extrafiscal da Imunidade Sobre Receitas Decorrentes de Exportação.....	36
2 Imunidade Tributária.....	39
2.1 Conceito e Noções Gerais.....	39
2.1.2 Imunidade e Isenção.....	41
2.2 Hermenêutica Constitucional.....	43
2.2.1 Princípios e Regras.....	45
2.2.2 Formas de Interpretação e A Ideia de Legislador Modelo.....	49
2.3 Imunidade Sobre Receitas Decorrentes de Exportação.....	55
2.3.1 Contribuições Sociais e CIDE.....	55
2.3.2 O Benefício Fiscal.....	59
3 Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.....	63
3.1 Conceito e Noções Gerais.....	63
3.2 Tratamento Constitucional Favorecido.....	66
3.3 O Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.....	77
3.4 O Simples Nacional.....	81
3.5 Diferenças de Tratamento Entre as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte.....	89
4 Pequenas Empresas e Exportação.....	91
4.1 Noções Gerais Acerca da Exportação.....	91
4.1.1 Exportação Direta e Exportação Indireta.....	93

4.2 Tratamento Jurídico das Exportações.....	95
4.2.1 Constituição Federal.....	95
4.2.1.1 Imunidades do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.....	96
4.2.1.2 Imunidade de Receitas Decorrentes de Exportação.....	96
4.2.2 Normas Infraconstitucionais.....	97
4.2.2.1 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.....	97
4.2.2.2 Imposto de Exportação.....	98
4.2.2.3 PIS e COFINS.....	99
4.2.2.4 Contribuição Previdenciária Patronal.....	100
4.2.2.5 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.....	102
4.2.2.6 Imposto sobre Serviços.....	104
4.3 Benefícios às Pequenas Empresas.....	105
4.3.1 A Lei Complementar nº 147/2014.....	106
4.3.2 Dificuldades.....	110
4.4 Trading Companies.....	112
5 Restrições ao Aproveitamento da Imunidade.....	117
5.1 A Instrução Normativa nº 971/2009.....	117
5.1.1 Natureza Jurídica.....	120
5.2 Consequências das Restrições.....	122
5.3 Considerações acerca da Legalidade e da Constitucionalidade das Restrições.....	123
5.4 Outras Restrições às Pequenas Empresas e Sugestões de Pesquisa.....	127
CONCLUSÃO.....	137
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	139

Introdução

As exportações são objeto de imunidade tributária, de forma que as receitas provenientes de tal operação estão excluídas da base de cálculo de contribuições sociais e de intervenção sobre o domínio econômico, conforme o artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988.

Essa opção por imunizar as exportações claramente indica uma intenção de fomentá-las, por serem consideradas relevantes. O Constituinte deseja que a atividade exportadora cresça e traga riquezas ao país. Destaca-se que essa intenção também se evidencia pelas imunidades relativas ao IPI e ao ICMS. Ambos os tributos não incidem sobre a exportação. O mesmo ocorre com o ISS, porém em legislação infraconstitucional.

Entretanto, o texto constitucional não faz qualquer distinção ou menção entre as diferentes formas de exportação, a saber, direta e indireta. E não o faz corretamente, pois não há qualquer razão que justifique distinguir e dispensar tratamento diferenciado a essas modalidades. A exportação direta ocorre quando o fornecedor do bem ou serviço o exporta em seu próprio nome, sem intermediários. Já na modalidade indireta, há um intermediário, geralmente uma *trading company* que viabiliza a operação. Nesse caso o produtor entrega o bem à *trading* e ela, por sua vez, o comercializa no mercado internacional.

Devido à existência dessas duas modalidades e ao silêncio constitucional sobre elas, a Receita Federal do Brasil adota o entendimento restritivo de que é possível diferenciar o tratamento dado a essas realidades. Com base nesse posicionamento, editou a Instrução Normativa nº 971/09 para regular a matéria.

Essa Instrução Normativa diz respeito à matéria previdenciária. Em seu art. 170, *caput* e §§ 1º e 2º, define que somente as exportações diretas estariam beneficiadas pela imunidade tributária, de modo que a entrega de produto a uma *trading company*, ainda que com o precípua fim de exportação, seria considerada como operação interna e, portanto, tributável.

Note-se que a Contribuição Previdenciária, tinha, em sua origem, a folha de salários como base de cálculo. Porém, o Poder Público julgou conveniente a substituição da base de cálculo dessa contribuição, a qual passou a incidir sobre a receita bruta para diversos setores produtivos, num fenômeno que ficou conhecido como a “desoneração da folha de salários”.

Passando a incidir sobre a receita bruta, a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação passou a ser relevante para o cálculo da contribuição devida. A Contribuição Previdenciária, nesses casos, aproximou-se da sistemática do PIS e da COFINS, tributos também incidentes sobre a receita bruta.

Assim, a Instrução Normativa criou uma restrição em relação à Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), além de distanciar o tratamento dado a ela e ao PIS/COFINS, tributos similares. Obviamente, isso prejudicou todas as empresas que se valiam de comerciais exportadoras para negociar seus produtos no mercado internacional.

Ante tal fato, ações judiciais foram ajuizadas, provocando o Supremo Tribunal Federal, o qual reconheceu a Repercussão Geral da matéria no *leading case* RE 759244, de relatoria do Ministro Roberto Barroso.

Porém, apesar de todas as empresas que não exportam diretamente terem sido afetadas, pouco se falou justamente daquelas que mais sofreram com essa restrição: as microempresas e as empresas de pequeno porte.

De fato, as pequenas empresas experimentam muitas dificuldades, algumas relativas ao seu próprio tamanho, estrutura e falta de capital e outras determinadas pela própria legislação, burocracia e interpretações restritivas. Na maioria dos casos, esses menores empreendimentos que ousam exportar seus produtos são completamente dependentes da exportação indireta.

A atividade exportadora apresenta seus próprios riscos, desafios e custos, sendo necessária uma infraestrutura própria e uma organização da atividade. Questões como logística internacional, penetração no mercado internacional e concorrência são pontos sensíveis e, frequentemente, inibidores da atuação direta das pequenas empresas nesse setor.

Curiosamente, a Constituição Federal, ao tratar da Ordem Econômica, exige a necessidade de tratamento favorecido às pequenas empresas, conforme a redação do art. 170, IX. A restrição imposta pela Receita Federal, no caso concreto, acaba por criar um tratamento mais oneroso aos pequenos empreendimentos.

Essa pesquisa, dividida em cinco capítulos, se propõe a analisar a constitucionalidade e a legalidade da restrição imposta pela Instrução Normativa nº 971/09, com foco no ponto de vista dos pequenos empreendimentos, mais gravosamente onerados pela regulamentação.

Assim, o primeiro capítulo trata da função extrafiscal da tributação. Nele analisamos alguns dos principais aspectos da extrafiscalidade, bem como definimos a relação entre ela e as imunidades tributárias, para que seja possível compreender como devemos interpretar tais situações.

O segundo capítulo continua no estabelecimento da base teórica da pesquisa, ao destrinchar as imunidades tributárias, identificando o objetivo desejado ao se imunizar as receitas decorrentes de exportação e apresentando ferramentas interpretativas, dentre elas a figura do legislador modelo, para que seja possível descobrir se há algum vetor hermenêutico que possibilite definir qual a abrangência da expressão “exportação” empregada pela norma imunizante.

O terceiro capítulo trata justamente do tratamento favorecido às pequenas empresas. Estudamos as principais características, dificuldades, desafios e até mesmo vantagens que os pequenos empreendimentos apresentam. Em seguida, analisamos como tal favorecimento se dá, quais são os seus fundamentos limites de atuação, bem como os benefícios previstos pela legislação.

O quarto capítulo trata das pequenas empresas e a exportação. Explicamos alguns dos principais benefícios aos exportadores e aos pequenos empreendimentos que se dedicam a essa atividade. Realizaremos um paralelo entre o tratamento dispensado à CPP e ao PIS/COFINS, demonstrando que a diferença se dá pelo fato de a Receita Federal, nesse caso, ter dado primazia à legislação infraconstitucional em detrimento da imunidade tributária. Em seguida tratamos das dificuldades em se exportar e da relação de dependência entre as pequenas empresas e as *trading companies*. Também trazemos estudos realizados pelo SEBRAE, os quais demonstram que, apesar da tentativa de se criar um tratamento jurídico favorecido, as microempresas e empresas de pequeno porte dedicadas à exportação têm experimentado sérias dificuldades e não estão conseguindo entrar e se manter no mercado de forma satisfatória.

O quinto e último capítulo trata da restrição imposta pela Instrução Normativa nº 971/09, expondo os principais argumentos fazendários que embasam o seu posicionamento. Após breve análise acerca da natureza e do regime jurídico desse instrumento normativo, concluímos pela sua total incompatibilidade com a Constituição Federal, por indevidamente restringir o alcance da imunidade tributária.

1 Extrafiscalidade

Para que seja possível a compreensão do problema levantado por essa pesquisa, estabeleceremos, adiante, as principais características atinentes à extrafiscalidade. Analisaremos a função indutora da norma tributária, considerada como intervenção do Estado sobre a economia com a finalidade de se atingir objetivos econômicos ou sociais diversos da mera arrecadação aos cofres públicos.

Veremos qual relação a função extrafiscal apresenta com a Ordem Tributária e com a Ordem Econômica, ambas positivadas na Constituição Federal de 1988, para que seja possível identificarmos o regime jurídico ao qual as normas indutoras se submentem: seriam meramente tributos comuns ou haveria peculiaridades?

Feitas tais considerações, prosseguiremos à análise da função extrafiscal da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação, analisando-se a possibilidade de uma imunidade tributária, como norma constitucional, possuir efeitos extrafiscais e quais seriam as consequências para a sua melhor interpretação.

1.1 Conceito e Noções Gerais

PAULO DE BARROS CARVALHO¹ define a extrafiscalidade como “o emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários(...)”. Explica o professor que a noção de tributo extrafiscal consiste meramente em uma construção doutrinária para representar valores finalísticos contidos na lei tributária².

Dessa forma, não haveria propriamente um tributo extrafiscal, uma figura jurídico-tributária autônoma, mas tão somente uma designação a aspectos de determinado tributo que visem a consecução de medidas sociais, políticas ou econômicas, ao invés de se buscar apenas o abastecimento dos cofres públicos³.

A definição de GERALDO ATALIBA⁴ converge à apresentada, considerando a extrafiscalidade como a utilização de instrumentos tributários para a consecução de

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 256.

² CARVALHO Paulo de Barros., Op. cit., 2009. p. 254.

³ CARVALHO Paulo de Barros., Op. cit., 2009. p. 255.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **IPTU – progressividade**. Revista de Direito Público. v.23. n.93, 1990. p. 233.

finalidades de cunho não arrecadatório. GOUVÊA⁵ também adota esse posicionamento, ressaltando a relação entre a função extrafiscal e os valores constitucionais.

Nota-se, portanto, ser forte na ciência jurídica o entendimento de que a função extrafiscal deseja a realização de objetivos diversos da simples arrecadação de recursos aos cofres públicos. No entanto, apesar de haver considerável unidade na conceituação, há uma divergência quanto à sua caracterização.

Parte da doutrina defende que determinado tributo deva ser chamado de extrafiscal quando a sua principal finalidade seja induzir a conduta dos agentes privados⁶, enquanto outra parte tem o posicionamento de que a extrafiscalidade sempre está presente, independente de sua primazia no caso concreto⁷.

Por um lado, realmente é compreensível valer-se da expressão “extrafiscal” para designar o tributo apenas quando a sua principal função seja a interferência no domínio econômico, no entanto, por outro, não há como negar que toda a tributação, independente de seus objetivos, causa impacto na economia, induzindo a conduta dos agentes econômicos.

MANKIW⁸ aponta que as ciências econômicas há muito tempo já perceberam que a existência de tributação, independente de sua finalidade, seja para abastecer os cofres públicos ou para atingir outro fim, modifica o equilíbrio do mercado.

O professor explica que, com o tributo, os vendedores de determinado bem veem seu lucro reduzido, ao passo que os compradores experimentam um aumento no preço, de modo que a exação promove um desencorajamento na atividade do mercado, ou seja, possui o efeito indutor de desestímulo.

É com base nessas constatações provenientes da Economia que mostra-se possível perceber que o posicionamento que considera o efeito extrafiscal do tributo como um dos aspectos inerentes a ele está em melhor acordo com a realidade, uma vez que o efeito indutor

⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário e suas Classificações**. Disponível em <www.fiscosoft.com.br> acesso em 21/10/2015.

⁶ Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 93. e MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 68.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 241

⁸ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2013. pp. 117-119.

sempre está presente, independentemente da intenção do Estado ao instituir a exação, por fazer parte de sua própria natureza⁹.

SCHOUERI¹⁰ identifica três efeitos que a tributação produz na economia, ainda que não sejam desejados no momento da instituição do tributo. São eles: a) distributivos; b) alocativos e c) estabilizadores.

Fala-se em efeito distributivo quando a tributação acarreta em transferência de riquezas, retirando-se de alguém e passando para outrem, objetivando-se a redução de desigualdades.

O efeito alocativo consiste na alteração que a tributação exerce sobre o mercado, alterando-se o ponto ótimo de seu funcionamento, de forma a estimular ou desestimular condutas dos agentes econômicos. Tal efeito é precisamente o buscado pela tributação com efeitos extrafiscais: deseja-se induzir condutas para alcançar fins, diversos da arrecadação de recursos, considerados relevantes.

Já o efeito estabilizador pauta a formulação da política fiscal, para que esta garanta, de forma razoável, o nível de emprego, a estabilidade dos preços e crescimento econômico.

Nota-se que a extrafiscalidade opera no campo da alocação de recursos. Valendo-se da tributação, é possível alterar o ponto de equilíbrio do mercado e, conseqüentemente, estimular ou desincentivar atividades e condutas.

Ante essa constatação, para avançarmos em nossa compreensão da função extrafiscal dos tributos, mostra-se oportuno destacarmos a diferença entre a atuação e a intervenção estatal em relação ao domínio econômico.

EROS GRAU¹¹ considera como atuação a atividade estatal exercida em área de sua titularidade. Dessa forma, explica o professor que a prestação de serviço público, bem como a sua regulação são campos de titularidade do Poder Público, não havendo que se falar em intervenção, mas sim atuação.

⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Regime Constitucional da Extrafiscalidade**. Artigo não publicado. p. 3.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 37.

¹¹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 91.

A intervenção¹², por sua vez, ocorre quando o Estado atua em área pertencente ao setor privado, ou seja, no campo da atividade econômica em sentido estrito¹³. Segundo essa classificação, a função extrafiscal, na medida em que busca estimular ou desestimular comportamentos dos agentes privados, está inserida no âmbito da intervenção estatal.

MONCADA¹⁴, por sua vez, classifica a intervenção como imediata ou mediata e direta ou indireta. Diz-se imediata quando o Estado intervém na economia buscando alcançar finalidades econômicas, ao passo que a intervenção mediata ocorre quando o Estado intervém em busca de outros objetivos, de natureza não econômica, ainda que tal conduta possa afetar o domínio econômico de alguma forma.

Segundo essa classificação, a intervenção direta ocorre quando o Estado, pessoalmente, exerce a atividade econômica, como agente. Já a indireta diz respeito à atividade reguladora.

Outra classificação útil consiste naquela elaborada por CAVALCANTI¹⁵, a qual propõe três modalidades de intervenção estatal na economia. O Estado pode intervir (i) como agente, ou seja, desenvolver a atividade econômica pessoalmente; (ii) como regulador das atividades, regulando e fiscalizando a atuação dos entes privados; (iii) como agente indutor, valendo-se da política fiscal para direcionar, estimular ou desestimular a atividade econômica.

Nota-se que as classificações possuem muitos pontos em comum e abordam os principais, senão todos, aspectos relativos à intervenção do Estado na economia, razão pela qual todas poderiam ser utilizadas por esta pesquisa para explicar a função extrafiscal.

Porém, para fins de se sistematizar o trabalho, adotaremos aquela formulada por EROS GRAU, por ser a mais difundida e se mostrar plenamente capaz de oferecer-nos o suporte teórico necessário.

Resta-nos agora perquirir em qual modalidade de intervenção a utilização da função extrafiscal da tributação está inserida.

¹² GRAU, Eros Roberto. Op. cit., 2010. p.92.

¹³ Apesar de a execução de serviço público também ser considerada uma atividade econômica, a expressão “atividade econômica em sentido estrito” diz respeito àquela exercida com o escopo de lucro, preferencialmente por agentes privados. Cf. GRAU, Eros Roberto. Op. cit., 2009. pp. 108-109.

¹⁴ MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Econômico**. 4.ed. Coimbra: Coimbra, 2003. pp. 39-43.

¹⁵ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. **Reflexões sobre o Papel do Estado frente à Atividade Econômica**. In: Revista Trimestral de Direito Público. n.20, 1997. pp. 70-74.

Conforme a classificação do professor EROS GRAU¹⁶, o Estado pode intervir no domínio econômico por absorção e participação, ao passo que pode intervir sobre o domínio econômico por direção e indução. A intervenção no domínio econômico se dá de forma direta, ou seja, com o Estado pessoalmente atuando como agente econômico¹⁷.

Por outro lado, a intervenção sobre o domínio econômico se dá de forma indireta, meramente regulando a atividade econômica. Tem-se a direção quando são promulgadas normas imperativas, ou seja, de caráter compulsório, ao passo que a indução utiliza mecanismos de incentivos e desestímulos, com normas dispositivas, para direcionar a atuação dos agentes privados.

Conclui-se, portanto, que a utilização do tributo com finalidade extrafiscal consiste em intervenção sobre o domínio econômico, na modalidade indutora.

Os estímulos estatais a determinada atividade econômica, quando realizados por meio da tributação, consistem em estímulos fiscais¹⁸ e podem assumir a forma de isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo e créditos tributários, entre outros¹⁹.

A isenção consiste na dispensa do pagamento do tributo devido, ou seja, na exclusão do crédito tributário²⁰. Para a doutrina clássica, haveria a incidência do tributo em um primeiro momento para, em seguida, a norma de isenção atuar e dispensar o pagamento do tributo²¹.

Entretanto, tal posicionamento foi objeto de grandes mudanças, de forma que a isenção hoje é considerada como subtração de parte do campo de abrangência da norma²². Isso significa que, no caso de isenção, não haveria o surgimento de relação obrigacional²³. Percebe-se a aproximação entre a isenção e o campo da incidência tributária.

¹⁶ GRAU, Eros Roberto. Op. cit., 2009. pp. 157-158.

¹⁷ Sobre forma de empresa pública ou sociedade de economia mista, em regime de concorrência ou monopólio. Cf. FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. P. 245.

¹⁸ Nas palavras de CATÃO, os incentivos fiscais são “instrumentos de desoneração tributária (...) com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico.”. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Renovar, 2004. p. 13.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 57.

²⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., 1989. p. 172.

²¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p.97.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2009.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 306.

Analisaremos melhor a questão da isenção no Capítulo 2 quando tratarmos das diferenças entre imunidades tributárias e isenções.

Na redução de alíquota ou base de cálculo apenas há a diminuição da grandeza que serviria de base para o cálculo do tributo ou da alíquota aplicável a tal dimensão²⁴. Já a concessão de créditos permite ao agente econômico a tomada desses valores para abatimento em operações subsequentes ou até mesmo pedidos de ressarcimento.

Controvérsia existe acerca da natureza dos benefícios fiscais. Poderiam tais incentivos serem considerados subvenções?

As subvenções consistem em auxílios pecuniários concedidos pelo Poder Público aos agentes econômicos, com a contrapartida, pelos beneficiários, de adoção de um comportamento conforme o interesse público²⁵.

Por dizerem respeito a prestações pecuniárias, as subvenções tendem a ser consideradas como instituto do Direito Financeiro²⁶ e boa parte da doutrina²⁷ afasta-as do Direito Tributário, argumentando que os incentivos fiscais em nada se aproximam desse instituto, pois, excetuada a concessão de créditos tributários, os demais benefícios consistiriam em renúncias de receitas, não preenchendo, portanto, o requisito de prestação pecuniária por parte do Estado.

SCHOUERI²⁸ se insurge contra tal posicionamento e, ao considerar que os incentivos fiscais possam, na prática (ainda que em sua maioria consistam em renúncia de receita), produzirem os mesmos efeitos econômicos e financeiros que uma prestação pecuniária ou a concessão de crédito sem juros, afirma que os benefícios tributários são uma forma de subvenção.

²⁴ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.76.

²⁵ BRABOWSKI, Udo W. **Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subvention: erscheinung und verfassungsrechtliche problematik**. Tese de doutorado (Direito) na Universidade Eberhard-Karls-Universität, Tübingen, 1976. pp. 10 – 28. Apud. SCHOUERI, Op. cit., 2005. p. 56.

²⁶ Nesse sentido: CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 603.

²⁷ Nesse sentido: ATALIBA, Geraldo; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Subvenções. *Natureza Jurídica*. Não se confundem com as isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido. In: **Revista de Direito Público**. v. 20. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972. p. 92. e BORGES, Soutto Maior. Subvenção Financeira, Isenção e Dedução Tributárias. In: **Revista de Direito Público**. v. 41. p. 50.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2005. pp. 57-58.

Apesar de o professor admitir que somente na cessão de crédito tributário há uma subvenção formalmente dita, percebeu que os demais incentivos, sejam isenções ou reduções na base de cálculo, possuem um efeito material idêntico à prestação pecuniária, de modo que o não reconhecimento dos incentivos como tal seria um apego ao formalismo e desprezo à realidade fática de suas consequências econômicas e financeiras.

Nessa mesma linha, CATÃO²⁹ afirma “que a análise concreta dos incentivos concedidos sob a forma de subvenção pode inferir se tratar de benefícios de natureza tributária”, de forma a aproximar os incentivos fiscais das subvenções. De fato, esse pesquisador também vislumbra a convergência entre os efeitos materiais dessas duas figuras jurídicas.

Apesar de, *a priori*, a doutrina majoritária mostrar-se correta ao considerar a necessidade de uma prestação pecuniária por parte do Estado para que haja efetiva subvenção, não há como negar que os incentivos fiscais, ainda que operem no campo da desoneração tributária, ou seja, renúncia de receitas³⁰, possuam os mesmos efeitos materiais que a cessão de dinheiro a agentes econômicos.

Por tal razão, cremos serem acertadas as críticas e ponderações elaboradas pela doutrina minoritária, por também vislumbrarmos a aproximação entre esses institutos.

1.2 Função Extrafiscal e Ordem Tributária

A utilização do tributo com a finalidade de se induzir condutas não o torna, sob nenhum aspecto, menos tributo. Isso significa que a natureza jurídica não resta modificada, de forma que todas as prescrições e limitações constantes da Ordem Tributária, delineada pela Constituição Federal de 1988, são aplicáveis e devem ser observadas, sob pena de inconstitucionalidade.

Conforme já estudamos, a característica extrafiscal da tributação nada mais é que a sua consequência imediata e inevitável de produzir efeitos, intervir, na economia, seja de forma consciente e desejada, seja como resultado natural impensado, ou, até mesmo, indesejado.

É por tal razão que a linha doutrinária adotada nessa pesquisa rechaça a existência de tributos eminentemente fiscais e tributos meramente extrafiscais. Toda a tributação está apta a

²⁹ CATÃO, Marcos André Vinhas, Op. cit., 2004. p. 63.

³⁰ CATÃO, Marcos André Vinhas, Op. cit. 2004. pp. 94-95.

induzir a conduta dos agentes privados, o que de forma alguma contradiz o fato de que a escolha das situações a serem tributadas, bem como a forma de sua tributação, possam produzir os efeitos pretendidos de forma mais eficiente a depender dos fatos concretos.

Isso significa que há tributos já pensados para serem utilizados como política indutora, tanto pelas suas características peculiares quanto pela base de cálculo escolhida. Apesar de todos os tributos de qualquer espécie tributária serem aptos a intervir sobre o domínio econômico³¹, alguns são mais eficientes que outros, por possuírem vantagens econômicas e até mesmo jurídicas que facilitam a política extrafiscal.

Essas vantagens jurídicas consistem na mitigação das limitações ao poder de tributar, previstas pela Constituição Federal, como a legalidade, a anterioridade, a igualdade e a capacidade contributiva. Esses limites, aplicáveis a todos os tributos, independente de serem empregados com a extrafiscalidade em mente, restringem utilização da tributação com finalidade indutora, porém, ao mesmo tempo, são objeto de mitigação justamente para torná-los mais flexíveis e aptos a efetivamente viabilizar a indução³².

Isso significa que, se por um lado, a Constituição Federal, em seu art. 150, I, vedou à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça, de modo que tanto a criação quanto a majoração de alíquotas somente poderia se dar em virtude de lei, por outro também previu regime mais flexível a determinados tributos, como o IOF, a CIDE e o IPI, para citarmos alguns.

Essa mitigação permite que o Poder Executivo, por meio de Decreto, maneje as alíquotas desses tributos, sem a necessidade de intervenção do Poder Legislativo para tal. Entretanto, é necessária a observância dos limites previstos pela lei, ou seja, cabe à reserva legal estabelecer qual o espectro de atuação flexível do Poder Executivo, sob pena de se negar por completo o princípio da legalidade, o que não pode ser admitido sob hipótese alguma.

A anterioridade é outro princípio que limita o poder de tributar e também sofreu mitigações. O art. 150, III. “b” e “c”, da Constituição Federal prevê duas regras de observância simultânea: (i) a lei que institui ou majora tributo somente poderá ser aplicada no

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2005. pp. 222-223.

³² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 2009. p. 44.

exercício fiscal (ano-calendário) seguinte; (ii) a lei que institui ou majora tributo somente poderá ser aplicada após noventa dias contados da data de sua publicação³³.

Os tributos cuja instituição e majoração de alíquota produzem efeitos imediatos consistem no Imposto sobre Exportação, Imposto sobre a Importação, IPI, IOF, impostos de guerra e calamidade pública³⁴.

Novamente, tal mitigação, assim como aquela incidente sobre a legalidade, visa conferir flexibilidade e agilidade ao Poder Público para intervir sobre o domínio econômico e executar os seus objetivos, o que torna esses tributos uma escolha natural, ainda que não exclusiva ou necessária, como instrumento extrafiscal.

E como bem reconhece CARRAZZA³⁵, essas mitigações a tais princípios decorrem da própria lógica interventiva desses tributos. Nota-se que o constituinte demonstrou preferência para que essas exações sejam utilizadas de modo extrafiscal³⁶, conferindo-lhes uma série de vantagens jurídicas.

De fato, para o cumprimento dos desideratos constitucionais, essa versatilidade se mostra necessária. Imagine-se um momento de crise econômica no qual o Poder Público, visando conter os seus deletérios efeitos, formule determinada política monetária consistindo, por exemplo, no desestímulo de aquisição de moeda estrangeira.

Para isso, elevará a alíquota do IOF incidente sobre a operação de câmbio, de modo a encarecê-la e desincentivá-la. Caso fosse necessária a observância da legalidade estrita e da anterioridade, os objetivos do Poder Público encontrariam muitos obstáculos à sua execução, pois seria necessário todo o processo legislativo para a majoração de alíquota e o respeito à noventena e à restrição do exercício fiscal.

Toda essa demora poderia causar danos terríveis e, inclusive, frustrar e inviabilizar qualquer planejamento de política monetária. Entretanto, como existem as mitigações, a resposta Estatal pode ser rápida e eficiente. O ato de intervir sobre a economia para induzir o comportamento de agentes pode demandar celeridade e versatilidade incompatíveis com o regime geral de legalidade e anterioridade.

³³ Ressalta-se que as Contribuições Sociais estão submetidas somente ao regime da noventena, por força do art. 195, §6º, da Constituição Federal.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. Ed. São Paulo: Malheiros. p. 208.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., 2008. p. 211.

³⁶ Cf. SCHOUER Lúis Eduardo, Op. cit., 2005. p.262.

Essas vantagens desses tributos, repetimos, não impedem que outras exações, submetidas ao regime geral da legalidade e da anterioridade, sejam utilizadas em busca de efeitos extrafiscais. Porém, todas as limitações constitucionais deverão ser respeitadas, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

1.2.1 Função Extrafiscal, Igualdade e Capacidade Contributiva

A norma tributária indutora, para atingir os seus objetivos, opera no campo dos estímulos e desestímulos às condutas dos particulares. Entretanto, qual seria a relação entre esses desideratos, a igualdade tributária e a capacidade contributiva? Como harmonizá-los?

SCHOUERI³⁷ elenca três possíveis caminhos ao intérprete: a) constatar a incompatibilidade entre as normas indutoras e a igualdade; b) reconhecer a manutenção do princípio da igualdade tributária, porém negar harmonia com a capacidade contributiva; c) buscar compatibilizar tais princípios com a função extrafiscal.

A igualdade tributária é contemplada em relação a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes³⁸, ou seja, seria possível a existência de *discrímens*, desde que não se criasse um tratamento desigual entre iguais.

Para que possa haver esse tratamento “desigual”, é necessário que haja legítimas razões, imprescindíveis de fundamentação jurídica³⁹. Faltando essas razões ou havendo critérios que promovam a desigualdade entre contribuintes em situação equivalente, não há espaço para a função indutora, que se tornará um privilégio, no caso de estímulos, ou uma grave injustiça, caso se trate de desincentivo.

Entretanto, por mais que se fale em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade⁴⁰, ou seja, “igualdade material”, mostra-se difícil identificar quais situações seriam merecedoras de tratamento diferenciado e qual seria a medida desse tratamento.

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2005. p. 277.

³⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Igualdade Tributária e Suas Manifestações. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991, São Paulo. Separata da **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 169.

³⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2006. pp. 167-168.

⁴⁰ Critério de igualdade proposto por Aristóteles e amplamente difundido no Brasil por Rui Barbosa.

É por tal razão que ÁVILA⁴¹ afirma que toda a vez que a tributação for se distanciar da igualdade, há de se submeter esse distanciamento ao controle da proporcionalidade para verificar se a medida é juridicamente possível.

Explica o professor que a medida deve ser adequada, necessária e proporcional. A adequação diz respeito à capacidade de se produzir o efeito indutor desejado. Uma medida que vise o aumento das exportações, porém não seja viável para a consecução desse fim, será inadequada e, portanto, inconstitucional.

A necessidade é relativa ao distanciamento da igualdade formal: dentre várias medidas possíveis e adequadas, deve-se eleger aquela que menos se distancie do princípio da igualdade, pois a intervenção sobre o domínio econômico visa atingir fins econômicos e sociais relevantes e não o estabelecimento de privilégios.

Por fim, a proporcionalidade dita a necessidade de que a medida traga mais efeitos positivos à promoção dos princípios constitucionais do que negativos. A extrafiscalidade, ao ser utilizada, não pode suplantiar os demais princípios constitucionais, como a livre iniciativa, por exemplo.

Além dessa proposta, DÓRIA⁴² também apresenta metodologia de controle razoável. Conforme seus postulados, deve-se proceder à análise das diferenças reais entre os contribuintes, para que se possa averiguar a razoabilidade da discriminação. Posteriormente, deve-se perquirir se há algum objetivo legítimo a ser atingido que justifique o tratamento diferenciado. Por fim, há de haver coerência entre a finalidade almejada e o meio eleito para atingí-la.

Esses exames propostos pelos professores supramencionados buscam tornar mais controlável a instituição de estímulos ou desestímulos, já que, mesmo que haja um certo distanciamento da igualdade (sem, contudo, tolhê-la), é possível controlar os limites de tal discriminação no caso concreto.

Quanto à igualdade tributária, concluímos, portanto, que o conceito adotado consiste na “igualdade material”, a qual admite discrepâncias de tratamento, na medida das desigualdades existentes, desde que não haja tratamento diferenciado para contribuintes em

⁴¹ ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2006. pp. 181-182.

⁴² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968. p. 139.

situações equivalentes. Soma-se a isso o controle de proporcionalidade, para certificar que as medidas extrafiscais adotadas não neguem o princípio da igualdade.

Dessa forma, é possível harmonizar a igualdade tributária com a função extrafiscal da tributação⁴³.

Não havendo, portanto, incompatibilidade inerente e insolúvel entre a extrafiscalidade e a igualdade tributária, percebe-se que o mesmo ocorre em relação à capacidade contributiva. A lógica acaba por ser a mesma aplicável à igualdade: os incentivos e desistímulos devem observar a capacidade contributiva, sob pena de ferir princípios constitucionais ou criar situações indesejadas de privilégio.

Assevera HUGO DE BRITO MACHADO⁴⁴

“Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência.”.

Nota-se, portanto, que há amplo espaço para a utilização dos impostos com finalidade extrafiscal, desde que observados tais limites. A título de exemplo, as microempresas e empresas de pequeno porte no regime do Simples foram beneficiadas por redução de alíquotas de IRPJ sem que isso ferisse a capacidade contributiva.

Ao contrário, tal favorecimento garantiu que as empresas com menor lucro e poderio econômico não tivessem de arcar com carga tributária tão elevada⁴⁵. O mesmo ocorre, em sentido inverso, ao adicional de 10% à alíquota de IRPJ incidente sobre a parcela do lucro que supere o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, de modo que as empresas com maior capacidade econômica estão submetidas a uma alíquota superior.

⁴³ Esse é o posicionamento do professor Luís Eduardo Schoueri. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2005. pp. 280-281.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 2009. p. 41.

⁴⁵ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 2009. p. 41. “Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas...”.

Restam, portanto, preservadas a igualdade e a capacidade contributiva, devendo a tributação utilizada com finalidade extrafiscal respeitar os limites impostos por tais princípios, sob pena de inconstitucionalidade.

1.2.2 Função Extrafiscal e Competência Regulatória

Conforme já vimos, um tributo, ainda que seja utilizado com finalidade indutora, não é descaracterizado e permanece submetido aos princípios, regras e limitações previstos pela Ordem Tributária.

Por óbvio, caso determinada Pessoa Política deseje intervir sobre o domínio econômico, valendo-se da legislação tributária para a consecução de um fim considerado relevante, deve observar todas as regras de competência tributária e as limitações ao poder de tributar.

Dessa forma, o primeiro aspecto necessário para valer-se da função indutora é a competência para a instituição do tributo. Naturalmente, um ente da Federação que não detenha competência para legislar sobre tal exação, jamais conseguirá utilizá-la com fins extrafiscais.

No entanto, outro aspecto se mostra obrigatório para a utilização da função indutora: trata-se da competência regulatória. Tal competência, disposta pela Constituição Federal, regula o poder que cada ente da Federação detém para disciplinar os específicos domínios sociais⁴⁶.

O poder de regular consiste na competência para estabelecer regras, direcionar, pautar as condutas, impedindo, restringindo ou incentivando-as⁴⁷. Para intervir sobre o domínio econômico é necessário ter a competência regulatória para tal. Dessa forma, o mero poder de instituir o tributo não é suficiente para dele se valer com fins extrafiscais.

Um rápido exercício nos permite notar a relação entre a competência para instituir o tributo, a competência regulatória e a função extrafiscal: imaginemos que a União fosse competente para instituir o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), porém o poder regulatório sobre a política financeira e monetária não estivesse em suas mãos.

⁴⁶ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit. p. 18.

⁴⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 186.

Nesse esdrúxulo caso, a União jamais teria condições de se valer da função indutora dessa exação, de forma que toda a política nacional monetária estaria fadada ao caos. Para que haja o uso da função extrafiscal, é necessária a cumulação da competência tributária e da competência regulatória⁴⁸.

Note-se que a falta de concentração das duas competências no mesmo ente da Federação foi suficiente para, no passado, frustrar as tentativas de favorecimento às pequenas empresas. Buscando incentivar os pequenos empreendimentos, objetivo, aliás, constitucionalmente positivado, a União havia editado o Simples Federal.

O Simples consistia em um método para tornar a apuração e o recolhimento da tributação menos complexo, com previsão de alíquotas favorecidas. Entretanto, a União somente pôde desnonerar e simplificar tributos de sua competência, dependendo de convênios com os Estados e os Municípios para a instituição de benefícios relativos às exações de competência dos últimos.

O resultado foi insatisfatório: houve falta de harmonização nos incentivos, contradição entre legislações federais e estaduais e muitos Municípios quedaram-se inertes, não concedendo qualquer tipo de facilidade às micro e pequenas empresas.

Analisaremos mais a fundo essa questão no capítulo 3, mas já podemos afirmar que o fracasso do Simples Federal ocorreu pelo fato de não haver concomitância entre a competência tributária e o poder regulatório.

1.3 Função Extrafiscal e Ordem Econômica

Os fundamentos e princípios relativos à Ordem Econômica estão elencados no art. 170 da Constituição Federal de 1988. Seus fundamentos consistem na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, ao passo que seus princípios são (i) a soberania nacional; (ii) a propriedade privada; (iii) a função social da propriedade; (iv) a livre concorrência; (v) a defesa do consumidor; (vi) a defesa do meio ambiente; (vii) a redução das desigualdades sociais e regionais; (viii) a busca do pleno emprego e (ix) o tratamento favorecido às pequenas empresas. Sua finalidade é assegurar a todos uma existência digna.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2013. p. 351.

Quando o Poder Público decide, para realizar algum objetivo econômico e/ou social relevante, intervir sobre o domínio econômico, tais princípios e fundamentos devem pautar e limitar a sua intervenção.

De fato, a intervenção estatal sobre o domínio econômico submete-se ao controle constitucional: é a própria Constituição Federal que elenca, de modo geral, as finalidades a serem atingidas pela intervenção, bem como os seus limites.

No entanto, cumpre-nos proceder à seguinte indagação: as normas tributárias indutoras estariam também submetidas ao regime jurídico da intervenção do Estado sobre a economia? Sabemos que os tributos extrafiscais nada mais são que tributos e, por tal motivo, estão adstritos aos princípios e limitações previstos pela Ordem Tributária. Porém, além de observar esses preceitos, as exações utilizadas com finalidade extrafiscal deveriam se ater ao disposto pela Ordem Econômica?

Por um lado, poderia se negar a relação entre as normas indutoras e os princípios da Ordem Econômica, uma vez que estamos falando de tributação e, conforme já estabelecido, todo tributo, em maior ou menor medida, produz efeito sobre a economia⁴⁹.

Cremos, entretanto, ser esta visão inadequada e, inclusive, perigosa. Inadequada pelo fato de que os tributos utilizados na função indutora são justamente formas de intervir sobre o domínio econômico, incentivando ou desestimulando condutas de particulares.

Dessa forma, ainda que não percam o seu caráter fiscal, essas normas afastam-se, ainda que jamais completamente, dos preceitos de neutralidade tributária, igualdade e capacidade contributiva, devendo possuir efetiva justificação e proporcionalidade no tratamento diferenciado. Mesmo que todos os tributos produzam efeitos na seara econômica, a utilização da função extrafiscal é justamente a busca da produção de efeitos econômicos e/ou sociais justamente intervindo sobre a economia.

A esse primeiro ponto de contato entre o tributo indutor e a Ordem Econômica, podemos adicionar o próprio fato de o Constituinte ter previsto hipóteses de mitigação da legalidade e da anterioridade para alguns específicos tributos, vislumbrando a sua possibilidade e adequação para serem utilizados como forma de indução do comportamento.

⁴⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2009. p. 256. “Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu manejo.”.

Esses tributos (ou, em alguns casos, aspectos de tributos, como a seletividade do ICMS) foram justamente concebidos para serem utilizados como forma de intervenção estatal sobre o domínio econômico.

Também não podemos nos esquecer que a tributação indutora pode observar todos os princípios constantes da Ordem Tributária, mas, na prática, acabar por ferir alguns da Ordem Econômica e/ou produzir efeitos negativos e indesejados sobre a economia, de forma a ser temerário permitir que esse tipo de intervenção não seja submetida ao controle da Ordem Econômica constitucionalmente prevista.

Por fim, se a tributação utilizada com fins extrafiscais puder escapar do controle e dos desideratos previstos na Ordem Econômica, simplesmente significa que o Estado poderá sempre valer-se da tributação quando quiser burlar os limites e controles à intervenção sobre a economia, o que não pode ser admitido.

Por tais razões, nos aproximamos do posicionamento apresentado por SCHOUERI⁵⁰, o qual, ao partir do pressuposto de que a tributação indutora encontra a sua justificação na intervenção sobre a economia (e não na mera arrecadação), nada mais sensato que considerá-la como forma de intervenção sobre o domínio econômico, submetendo-a a esse regime, ou seja, essa forma de tributação deve possuir as mesmas restrições e motivações dos demais modos de intervenção.

A consequência de tal posicionamento é imediata: para se analisar a constitucionalidade de uma norma indutora, deve-se considerar não apenas a sua conformidade com a Ordem Tributária, mas também é necessária a concordância com a Ordem Econômica.

Isso significa que os efeitos produzidos pela tributação indutora deverão ser analisados para que se possa identificá-la e concluir pela sua correção⁵¹. Tomemos um caso hipotético como exemplo: imaginemos que a Zona Franca de Manaus, sob o legítimo pretexto de desenvolver a região para redução de desigualdades, fosse objeto de mais sensíveis incentivos tributários. No entanto, consideremos que tais estímulos se mostrassem, na prática, excessivos, de modo que empresas do país todo não tivessem mais condições de concorrer

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2005. pp. 165-167.

⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2005. P. 29.

com aquelas instaladas na Zona Franca, havendo um grande número de falências e um êxodo de empresas para a região mais favorecida.

No caso imaginado, percebemos que a tributação indutora, ainda que detentora de nobre e constitucional finalidade, produziu efeitos indesejados, inclusive com grave e manifesta ofensa à livre concorrência. Os benefícios fiscais concedidos seriam, portanto, considerados inconstitucionais pelo fato de seus efeitos agredirem os preceitos da Ordem Econômica.

Percebe-se, portanto, que a submissão da tributação utilizada com fins extrafiscais aos preceitos da Constituição Econômica não apenas é decorrência lógica do próprio regime da intervenção estatal sob o domínio econômico, como também configura uma eficiente e desejável forma de controle, evitando-se a criação de privilégios ou ofensas aos princípios constitucionais.

Superada tal questão, cumpre-nos perquirir se a utilização de normas indutoras sempre é apenas um dos possíveis instrumentos que o Estado detém para intervir sobre a economia ou se há casos em que a concessão de estímulos ou desestímulos tributários é obrigatória. Haveria, portanto, alguma hipótese de dever de indução prevista na Constituição Federal? A Carta Magna prevê apenas hipóteses de proibição de indução?

Se, por um lado, a Constituição Federal deixa o protagonismo da atividade econômica aos particulares, garantindo-lhes um modelo econômico capitalista⁵², por outro, prevê hipóteses em que o Estado interfira sobre o domínio econômico, tanto de forma direta, em concorrência com os agentes privados, quanto indiretamente, por meio da regulação.

Devido a essa característica de se buscar a efetivação de objetivos sociais e econômicos, inclusive, em alguns casos, explicitando como se dará essa implementação, a Magna Carta brasileira é classificada como dirigente⁵³.

Isso significa que, sob determinado aspecto, a Ordem Econômica prevista no texto constitucional limita a interferência do Estado, porém, por outro, consistem, juntamente com outros objetivos previstos pela Ordem Social, no próprio fundamento da intervenção. É por tal

⁵² SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 711.

⁵³ Cf. SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1999. pp. 135-166.

motivo que são admitidas ações no sentido de se favorecer os pequenos empreendimentos, ou de se estimular a cultura e o esporte, por exemplo.

E se há preceitos constitucionais expressos que pautem a atuação do Poder Público (como, de fato, há), não podemos simplesmente deixar de aplicá-los apenas pelo fato de terem sido expressos por normas programáticas, típicas do modelo dirigente. Nesse sentido, assevera GRECO⁵⁴:

“(...) os dispositivos constitucionais não são mera expressão de propósitos ou de boa-vontade, estão lá para gerar efeitos. Não há preceitos constitucionais meramente para tornar bela a obra feita pelos Constituintes. Todos devem ter sentido definido e cabe à interpretação extrair, inclusive da norma programática, a maior eficácia positiva possível, no sentido de direcionar a ação dos respectivos destinatários.”.

Nessa mesma linha são os ensinamentos de FICHERA⁵⁵, ao afirmar que o Estado teria verdadeiro dever de intervenção sobre a economia para alcançar fins constitucionalmente previstos, valendo-se, inclusive, da tributação para tal. A extrafiscalidade, a utilização da tributação na função indutora, seria, em alguns casos, uma obrigação estatal, e não apenas faculdade.

MENDES⁵⁶ percebeu muito bem essa questão e dedicou-se ao estudo do tema, concluindo pela existência de regras de “modulação deontica”, nos seguintes termos:

“(...) (i) regras que autorizam o emprego de tributo com finalidade extrafiscal, (ii) regras que determinam esse emprego e (iii) regras que proíbem. Como os tributos podem ser empregados (a) para estimular, (b) para desestimular, e (c) com ambas as finalidades; teoricamente, pode haver nove tipos de regras constitucionais.”

Isso significa que, de fato, há hipóteses em que a Constituição veda a extrafiscalidade, porém, outros casos exigem a intervenção estatal, não consistindo em mera faculdade, mas sim em um dever.

Ante tal constatação, o professor busca no texto constitucional todas essas hipóteses, encontrando-as uma a uma e organizando-as nessa esquemática tabela, com exemplos de cada possibilidade⁵⁷:

⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 185

⁵⁵ FICHERA, Franco. **Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale**. Napoli: Ed scientifiche italiane, 1973. p.55.

⁵⁶ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 319f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009. pp. 201-203.

Intervenção Modulação	Incentivar	Desestimular	Incentivar e Desestimular
Permitir	Incentivos regionais (art. 43, §2º, III)	IPTU progressivo (art. 182, §4º, II)	Seletividade do ICMS (art. 155, §2º, III)
Obrigar	Tributação Favorecida das Mpes (art. 179)	Gradação do ITR (art. 153, §4º)	Seletividade do IPI (art. 153, §3º, I)
Proibir	Vedação a privilégios estatais (art. 173, §2º)	Imunidade dos templos (art. 150, VI, “b”)	Não cumulatividade (art. 153, §3º, I)

Tabela I – Tipologia Constitucional da Extrafiscalidade

Nota-se que há alguns valores veiculados pela Constituição Federal para determinar a intervenção sobre o domínio econômico. O tratamento jurídico favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, objeto de estudo de nossa pesquisa, enquadra-se justamente nessa hipótese.

Os benefícios tributários e simplificações de obrigações, dentre outros incentivos, não se mostram faculdade estatal, não decorrem da benevolência e simpatia do legislador. Contrariamente, são determinados pela Constituição Federal, a qual vê nas pequenas empresas uma relevante realidade a ser tutelada, protegida e incentivada, pelos mais variados motivos.

Estudaremos as principais razões de favorecimento em capítulo oportuno, porém, nunca deveremos nos esquecer dessa realidade aqui apresentada: os estímulos às pequenas empresas não consistem em favores, decorrendo do próprio texto constitucional e de implementação obrigatória. Essa constatação é essencial para a compreensão do tema discutido por essa pesquisa e pautará todo o seu desenvolvimento.

1.3.1 Função Extrafiscal e Neutralidade Tributária

A neutralidade tributária consiste em um valor considerado relevante pela doutrina. Trata-se de esforço para que a tributação não interfira na decisão dos agentes econômicos e, portanto, não determine as suas escolhas⁵⁸.

⁵⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit. p. 15.

⁵⁸ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009 p. 117.

Apesar de não haver nenhuma previsão expressa na Constituição Federal em relação à neutralidade tributária⁵⁹, é difundida, especialmente na Economia, a ideia de que a tributação gera ineficiências no mercado, sendo, dessa forma, indesejável que a sua existência determine a racionalidade dos agentes econômicos⁶⁰.

Essa noção econômica também permeou as Ciências Jurídicas, sendo que muitos a consideram um princípio jurídico que pauta e limita o poder de tributar⁶¹. Entretanto, conforme já mencionado nesse capítulo, tanto os economistas quanto os juristas já estabeleceram que todo e qualquer tributo, independente de valor e intenção, produz efeitos de ordem extrafiscal.

Isso significa que, a rigor, não existe neutralidade absoluta. A exação sempre produzirá efeitos na economia e nas decisões dos agentes. Uma vez reconhecido esse fato, podemos afirmar que a neutralidade não se trata de um valor plenamente atingível, mas sim de um princípio a ser perseguido e aplicado na maior medida do possível⁶².

Há a noção de que o Estado, ao se deparar com diversas opções similares, deve eleger aquela que menos interfira no comportamento dos agentes privados, preservando-se, ao máximo, a neutralidade tributária⁶³.

Entretanto, a lógica da neutralidade tributária é, *a priori*, contrária à utilização da função indutora da tributação, pois, enquanto esta visa justamente interferir nas decisões dos agentes econômicos e direcionar as suas condutas, aquela prega justamente o contrário, ou seja, a não interferência.

Ao incentivar determinada atividade econômica, por meio de uma redução de tributos, por exemplo, o efeito extrafiscal da norma tributária consiste justamente em induzir, direcionar a atividade dos entes privados, ou seja, interferir em seu comportamento, de modo a alterar as suas decisões.

É por esse motivo que BOMFIM⁶⁴ ataca a noção de neutralidade tributária, sob o argumento de que a Constituição Federal prevê diversas hipóteses de intervenção indutora

⁵⁹ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação fundamentação, limitação e controle**. 2014. 305f. Tese (Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014. p. 79.

⁶⁰ Nesse sentido, HAYEK sempre foi um crítico da intervenção estatal sobre a economia. Cf. HAYEK, Friedrich A. **The Constitution of Liberty**. Chicago: University of Chicago, 1960. p. 306.

⁶¹ Conforme explica BOMFIM, Diego Marcel Costa. Op. cit., 2014. p. 79.

⁶² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit. p. 3.

⁶³ Nesse sentido: MENDES: Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit. p. 3.

sobre a economia. Para o pesquisador, a noção de que a neutralidade seja um princípio a ser respeitado na medida do possível, ainda que a tributação seja utilizada com fins extrafiscais, se mostra muito mais econômica que propriamente jurídica.

Ante tais críticas, firmou-se um forte posicionamento doutrinário que enxerga a neutralidade tributária como decorrência da igualdade e da livre concorrência. ÁVILA⁶⁵ julga ser a neutralidade uma faceta da igualdade, razão pela qual consistiria em uma prestação estatal negativa, ou seja, o Estado, ao intervir sobre a atividade econômica, não pode fazê-lo de modo a tolher a igualdade tributária e a inviabilizar a livre concorrência.

Condições similares devem estar submetidas a uma mesma carga fiscal⁶⁶, sob pena de se atentar de forma injustificada sobre a livre concorrência. Ainda nessa mesma linha, não seria admitido o tratamento igualitário de contribuintes que se encontrem em situações diferentes, tampouco provisões que esvaziassem a livre iniciativa e a capacidade dos agentes econômicos tomarem as suas próprias decisões.

A legislação tributária pode, inadvertidamente, criar situações de privilégios indesejáveis e insustentáveis do ponto de vista jurídico, inclusive determinando situações de *free rider*. SCHOUERI⁶⁷ cita o caso de redução de alíquota de PIS e COFINS do leite em pó para demonstrar como opera a neutralidade em relação à livre concorrência.

Naquele caso, um decreto havia reduzido a zero a alíquota das referidas contribuições do leite em pó. Entretanto, o leite líquido não havia sido abrangido por tal benefício, de modo que o regime tributário desses produtos tornou-se diferente. Tratando-se de produtos altamente similares, inclusive concorrentes entre si, a utilização da norma tributária com fins indutores causou uma injustificada e indesejável turbulência concorrencial.

Esse incentivo fiscal, seria, portanto, inconstitucional, por manifestamente atentar contra a livre concorrência de modo injustificado. No caso concreto, a intervenção não foi neutra do ponto de vista concorrencial, nem havia qualquer justificativa para a falta de neutralidade. Criou-se, na prática, um privilégio indesejável.

⁶⁴ BOMFIM, Marcel da Costa. Op. cit., 2014. pp. 79-80.

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. **Igualdade Tributária: estrutura, elementos, dimensões, natureza normativa e eficácia**. São Paulo: USP, 2006. pp. 110-111.

⁶⁶ CALIENDO, Paulo. Princípio da Neutralidade Fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 70.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., 2013. Pp. 355-356.

Nota-se que a atual ascepção de neutralidade difere conforme a finalidade da tributação: quando considerada para fins fiscais, a neutralidade é compreendida como regra que impede o uso da tributação para a indução de condutas. Por outro lado, em se tratando de finalidade extrafiscal, trata-se de elemento que visa garantir a igualdade tributária e a preservação da livre concorrência.

Um típico exemplo da neutralidade como proibição de indução consiste na regra de não cumulatividade. Ao se determinar que certo tributo seja não cumulativo, deseja-se não intervir na forma que os agentes econômicos se organizam na lógica produtiva. O tamanho da cadeia, ou seja, o número de etapas percorridas para a produção do bem, se torna irrelevante para fins de tributação, mantendo-se a neutralidade⁶⁸.

Conclui-se, portanto, pela possibilidade de se conciliar o instituto da extrafiscalidade com a neutralidade tributária, independentemente da adoção das correntes doutrinárias aqui expostas, quais sejam: (i) aquela que vê na neutralidade um mandado de otimização a ser cumprido na máxima medida do possível no sentido de se utilizar a função indutora com o menor impacto possível sobre a economia; e (ii) aquela que defende ser somente possível a concepção de neutralidade em relação à livre concorrência e à igualdade tributária.

1.4 Função Extrafiscal da Imunidade Sobre Receitas Decorrentes de Exportação

O instituto da imunidade tributária será analisado com maior profundidade no próximo capítulo. No entanto, algumas ponderações se fazem necessárias para que possamos perquirir o efeito extrafiscal que as normas imunizantes podem ter.

As imunidades tributárias consistem, como já mencionado, em regras definidoras da competência tributária. Por serem limitações ao poder de tributar, a doutrina usualmente as chama de regras de competência negativas⁶⁹. Isso significa que as Pessoas Políticas não podem instituir tributos sobre as situações imunizadas. Seria, portanto, caso de incompetência para a instituição de tributos⁷⁰.

É por tal razão que consideramos como correto o entendimento que afasta o instituto da imunidade tributária das isenções e dos incentivos fiscais, uma vez que se tratam de regras

⁶⁸ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit. p. 11.

⁶⁹ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 745

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2008. p. 341.

instituidoras e definidoras da competência das Pessoas Políticas. São normas que operam a nível constitucional e contribuem para a formulação do próprio Estado.

De qualquer forma, os preceitos imunizantes também produzem efeito sobre o domínio econômico e a conduta dos agentes, podendo ser utilizados com a finalidade extrafiscal de se induzir e incentivar certas condutas.

MENDES⁷¹ percebe muito bem essa realidade ao afirmar que:

“Nada obstante, é evidente o caráter extrafiscal de certas imunidades, vale dizer, sua finalidade jurídica de fomentar determinadas atividades.

Apesar das imunidades corresponderem a significantes que colaboram negativamente com outros significantes para formar o signo da regra de competência, são também passíveis de significação própria, mediante a qual podem ser aferidas marcas de cunho extrafiscal.”

Isso significa reconhecer que o Poder Constituinte (tanto Originário quanto Derivado) possa conceber situações nas quais considere relevante o fomento de determinadas condutas ou atividades econômicas, de modo a se valer de regras de competência (imunidades tributárias) para atingir efeitos extrafiscais.

O professor avança em sua explicação ao identificar dois tipos de imunidades relacionadas à função extrafiscal, a saber: as de fomento positivo e as de bloqueio⁷². As de fomento visam justamente incentivar, fomentar, a adoção de determinada conduta, o exercício de determinada atividade. Como exemplo cita a imunidade das instituições de assistência social em relação às contribuições à seguridade social.

As de bloqueio, por sua vez, visam justamente impedir a utilização da tributação com fins extrafiscais. A Constituição não deseja que determinadas situações sejam tributadas para evitar distorções e induzimento de condutas. Como exemplo o professor menciona a imunidade dos templos de qualquer culto.

O Estado laico, ao garantir tal imunidade, visa proteger a liberdade de culto, sem estimular ou desestimular qualquer atividade religiosa. Busca-se a neutralidade, a não intervenção estatal sobre a vida privada⁷³.

⁷¹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 319f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009. p. 216

⁷² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit., 2009. p. 217.

⁷³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit., 2009. p. 217.

Admitida a possibilidade de a imunidade tributária veicular preceitos de natureza extrafiscal, não há como negar o caráter fomentador e indutor da imunidade sobre receitas decorrentes de exportação.

Essa imunidade, relativa às contribuições sociais e de intervenção sobre o domínio econômico, foi prevista pela Emenda Constitucional nº 33/2001 (PEC 277/2000) e demonstra nitidamente o objetivo de se incentivar as exportações.

Esse estímulo é óbvio, pois as contribuições sociais representam sensível parcela da tributação. Ademais, as próprias discussões e os debates travados pelo Congresso Nacional acerca da aprovação dessa Emenda demonstram, sem sombra de dúvidas, a intenção em se incentivar as exportações⁷⁴.

Consta, inclusive, do parecer do Relator (Deputado Basílio Villani):

“O dispositivo que desonera as receitas decorrentes de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é bastante pertinente, e até mesmo imprescindível, pois, dada a acirrada concorrência no comércio internacional não se pode admitir qualquer forma de agregação de tributos a bens e serviços exportados.”.

Foi essa lógica que pautou toda a discussão acerca dessa imunidade, a qual foi objeto de aprovação e hoje integra o texto constitucional.

De fato, o Brasil tradicionalmente valorizou a inserção no mercado internacional, sobretudo com o desejo de ser uma nação exportadora. Em nada surpreende a construção de um vetor hermenêutico constitucional no sentido de se estimular as exportações⁷⁵.

O constituinte, como se depreende tanto do próprio texto imunizante quanto das discussões parlamentares, optou pela utilização da imunidade tributária como elemento extrafiscal, de forma a conceder estímulos aos exportadores, incentivando tal atividade considerada relevante ao desenvolvimento nacional.

Note-se que a intenção não foi apenas subtrair o poder de tributar para garantir alguma liberdade individual, ou neutralidade e não intervenção do Estado sobre a economia, mas justamente para induzir condutas, estimular atividades e buscar fins socialmente e economicamente almejados.

⁷⁴Informação disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14647> – acesso em 11/11/2015.

⁷⁵ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos, Op. Ct., 2009. p.276.

Mostra-se necessário, portanto, reconhecer a relação entre a imunidade tributária e a função extrafiscal, sendo que, nesse específico caso, o preceito imunizante tem forte natureza indutora e visa justamente fomentar as exportações.

2 Imunidade Tributária

Nesse capítulo analisaremos os principais aspectos da imunidade tributária, com o objetivo de dar continuidade ao estabelecimento do plano teórico no qual o presente trabalho se embasa. Iniciaremos pela definição do conceito de imunidade tributária, bem como pela análise dos seus principais aspectos, diferenciando-a das isenções. Em seguida, abordaremos o modo como as normas constitucionais devem ser interpretadas para que sejam cumpridas fielmente, de modo a apresentarem máxima efetividade.

Ainda no estudo da hermenêutica constitucional abordaremos a distinção entre princípios e regras para que seja possível compreendermos a natureza jurídica da imunidade sobre receitas decorrentes de exportação, bem como qual seria o mais correto tratamento que a norma merece.

Finalmente, feitas essas considerações e bem estabelecido o amparo teórico, destrincharemos a imunidade em comento, ressaltando os seus principais aspectos e objetivos, de modo a tornar possível a sua identificação como princípio ou regra constitucional e o que isso significa para fins de interpretação dessa norma.

2.1 Conceito e Noções Gerais

As imunidades tributárias são normas negativas, ou seja, que limitam a competência do poder de tributar.⁷⁶ A imunização de determinado fato jurídico significa que o Poder Público não possui competência para instituir tributos sobre tal fato, razão pela qual usualmente são chamadas de limitações constitucionais ao poder de tributar ou hipóteses negativas de atribuição de competência⁷⁷, ou hipóteses de não incidência tributárias constitucionalmente qualificadas⁷⁸.

Dizer que determinada situação é objeto de imunidade em relação a certo tributo, significa simplesmente reconhecer a incompetência do Poder Público para tributar aquele

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., 2010. p. 745.

⁷⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. pp. 22-23.

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p.228.

fato. E é exatamente por isso que não há dificuldades em se reconhecer as imunidades como regras definidoras de competência⁷⁹ e, consequentemente, como limitações ao poder de tributar.

Entretanto, o papel que as imunidades tributárias exercem na partição de competências e limitação do poder estatal não diz respeito somente à organização do Estado, mas também a valores considerados relevantes pelo Constituinte.

Ao perceber isso, TORRES⁸⁰ afirma:

“A imunidade tributária, do ponto de vista conceptual, é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público. (...)

(...) a imunidade tributária é correlativa à incompetência do poder tributário para impor deveres (não-poder-tributário) e oposta à sujeição que não encontre fundamento nos direitos humanos”. (grifos do autor).

Realmente, as normas imunizantes não são um fim em si mesmo, estando, porém, sempre ligadas à proteção, à garantia e à implementação de valores e objetivos desejados pela Constituição.

Cremos tal constatação estar de acordo com a afirmação elaborada no capítulo anterior no sentido de que as imunidades tributárias cumprem finalidades extrafiscais, seja no sentido de desejar esses efeitos, seja no sentido de coibí-los.

Dessa forma, quando, por exemplo, a Constituição prevê a imunidade sobre templos de qualquer culto, não o faz por motivos arrecadatórios, tampouco deseja estimular o uso das igrejas como forma de atividade econômica, mas sim por motivos de preservar a liberdade religiosa, direito fundamental. Conforme a tabela exposta no capítulo anterior, elaborada por MENDES, essa imunidade cumpre o papel de impedir o uso da tributação para ferir a liberdade de culto.

Nessa mesma linha de raciocínio, percebemos que, ao imunizar as receitas decorrentes de exportação, a Constituição busca a produção de um efeito indutor, consistindo no estímulo

⁷⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p.339.

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado Constitucional de Direito Financeiro e Tributário**. 3.ed. v.3. São Paulo: Renovar, 2005. pp. 44 e 46.

às exportações. E tal incentivo é desejado por ser considerado um objetivo relevante pela Carta Magna. A imunidade, não sendo um fim em si mesmo, está sendo utilizada como meio para atingir uma finalidade desejada, por se acreditar que atividade exportadora poderá trazer benefícios à sociedade.

São nesse sentido as lições de AMARO⁸¹:

“O fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes. (grifos do autor).”

E não haveria como ser diferente. A distribuição de competências e organização do Estado, ao serem elaboradas, foram pautadas por tais valores. Ainda que, juridicamente, enxerguemos as normas imunizantes como parte definidora da estrutura do Estado, não há como negar o seu caráter axiológico.

Também devemos ter em mente a função, os objetivos almejados por tais normas. Além de possuírem essa característica axiológica, também vislumbramos o seu aspecto teleológico.

As imunidades traduzem, portanto, valores e objetivos constitucionalmente consagrados que são privilegiados⁸² e, por esse motivo, não é desejável que essas realidades sejam tributadas. Ressaltamos que essa opção do Constituinte pode servir tanto para determinar a não intervenção estatal sobre determinada liberdade pública (como ocorre na liberdade de culto), quanto também para viabilizar, estimular e incentivar atividades desejadas (como as exportações e as entidades de assistência social).

2.1.2 Imunidade e Isenção

PAULO DE BARROS CARVALHO⁸³ nos alerta para que sejamos cautelosos ao comparar as imunidades tributárias com as isenções. Apesar de haver consequências similares

⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 151.

⁸² BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2009. pp. 204-205.

em ambos os casos, pois não haverá recolhimento do tributo, o professor critica veementemente a teoria que vislumbra paralelismo entre essas figuras jurídicas.

Esse ensinamento foi bem aceito, sendo forte a noção de que não devemos confundir as imunidades tributárias com as isenções. As primeiras se encontram no plano constitucional e limitam a competência do poder de tributar, enquanto as segundas se caracterizam como uma regra pontual que excepciona a tributação⁸⁴.

A isenção operaria no campo da não incidência, produzindo os seus efeitos para impedir que a tributação incidisse.⁸⁵ Conforme explica AMARO⁸⁶, “a imunidade completa a definição da competência tributária. A isenção completa a definição da incidência tributária.”.

Posteriormente esse entendimento foi aperfeiçoado, constatando-se que a isenção mutila parcialmente um ou mais elementos da regra-matriz de incidência⁸⁷.

A diferença de natureza jurídica entre ambos os institutos é evidente: as imunidades tributárias dizem respeito à própria competência do Estado, operando tanto na sua forma de organização quanto na proteção de valores e consecução de objetivos constitucionalmente relevantes.

A isenção, por outro lado, ainda que possa ser utilizada como instrumento para atingir determinados objetivos, como, de fato, o é, se encontra em plano infraconstitucional, operando no campo da incidência tributária.

O tratamento dispensado a ambas figuras jurídicas também é completamente diverso. No caso das isenções, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, II, expressamente prevê a interpretação literal das isenções, impedindo que sejam ampliadas ou interpretadas de forma extensiva⁸⁸.

⁸⁴ BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 185.

⁸⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 277.

⁸⁶ AMARO, Luciano. Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 154.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit, 2009. p. 528.

⁸⁸ Contra esse posicionamento SCHOUERI nos explica que a interpretação gramatical e restritiva não pode ser aceita de forma apriorística, pois “não basta o texto da lei para que se compreenda o alcance da isenção. Importa que tal texto seja inserido no contexto constitucional em que se encontra a justificativa para o tratamento excepcional. É a partir daí que se poderá determinar o alcance da isenção.”. Cf. Op. cit., 2013. p. 742.

Embora muito criticável essa disposição, não nos aprofundaremos nela, por não se tratar do objeto da presente pesquisa. Contrariamente, sua menção apenas se justifica para contrapor-la à inexistência de restrição similar à interpretação das imunidades tributárias.

As imunidades não possuem qualquer previsão desse tipo, de forma que a interpretação restritiva se mostra inadequada. Nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO⁸⁹, “a melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a nação.”.

Assim, consideramos insustentável atribuir qualquer tipo de interpretação restritiva aos preceitos imunizantes, ou impor-lhes análises que tolham a sua finalidade ou atrapalhem os seus objetivos. Benefícios fiscais concedidos pela Constituição não podem ser encarados como benevolência ou caridade estatal, mas sim como mecanismo para a consecução de objetivos constitucionalmente consagrados⁹⁰.

Aprofundemo-nos na questão da interpretação das imunidades tributárias.

2.2 Hermenêutica Constitucional

Os Direitos Fundamentais devem ser realmente efetivados, não bastando o seu mero reconhecimento formal na Constituição.⁹¹ Consolidada é a noção de que deve-se buscar dar às normas constitucionais a interpretação que lhes dê maior efetividade.⁹²

Ressalta-se que a interpretação das imunidades tributárias deve ser sistemática, levando-se em consideração as demais normas constitucionais, bem como os seus princípios e valores. Interpretar os favores fiscais constitucionais à luz da legislação infraconstitucional para determinar o seu alcance não é apropriado.⁹³ Entender de outra maneira seria enfraquecer a Ordem Constitucional em privilégio de normas de hierarquia inferior, o que se mostra juridicamente e logicamente inaceitável.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 291.

⁹⁰ Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise Crítica à Vedação ao Aproveitamento de Créditos no Simples Nacional. **Revista de Direito Tributário**, v. 103, 2008. pp. 167 – 168.

⁹¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais**. São Paulo: Malheiros, 2009.

⁹² Op. cit. p. 36.

⁹³ Op. cit. p. 746.

Como consequência direta de tal raciocínio, afirmamos com segurança que a legislação não poderá afrontar os preceitos das normas imunizantes, como também qualquer interpretação que diminua ou restrinja o alcance ou conteúdo de tais imunidade é inadmissível.⁹⁴

Não é por outra razão que HUGO DE BRITO MACHADO⁹⁵ defende que a finalidade da imunidade seja levada em consideração para a sua interpretação:

“Por isto mesmo a interpretação da norma de imunidade há de ser feita de sorte a realizar o princípio nela subjacente. O alcance da norma há de ser semelhante ao do princípio. Não é razoável admitir-se que, com a interpretação restritiva da norma, reste frustrado o princípio.”

Não seriam, portanto, admitidas interpretações restritivas às imunidades tributárias, entretanto, não haveria impedimento para interpretá-las de forma extensiva⁹⁶, desde que para garantir que a norma cumpra a sua finalidade e efetive os princípios a ela subjacentes. Não se deve nem alargar o alcance da imunidade de modo a torná-la superior ao próprio poder limitado, tampouco restringi-lo de forma a inibir a proteção dos valores que a embasam⁹⁷.

Ressaltamos, porém, que no caso da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação, não seria necessária uma interpretação extensiva para se compreender que a expressão “exportação” diz respeito às modalidades direta e indireta de se executar a operação. Conforme será explicado por esse trabalho, há diversos elementos jurídicos convergentes no sentido de que a imunidade se aplica a ambas as modalidades.

Sobre a interpretação dos princípios constitucionais, torna-se cada vez mais forte na doutrina a noção de ser necessária uma nova forma de interpretação, que não negue o clássico método de subsunção dos fatos à norma, tampouco afaste por completo a hermenêutica tradicional (aqui representada pelos métodos gramatical, histórico, sistemático e teleológico)⁹⁸. Sobre tal assunto, ponderam BARROSO e BARCELLOS⁹⁹:

⁹⁴ Op. cit. 754.

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário II**. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 208

⁹⁶ Cf. SAVEGNANI, Joacir. A Interpretação das Imunidades Tributárias Segundo a Concepção Normativa de Ronald Dworkin, Robert Alexy e J.J. Gomes Canotilho. **Revista Eletrônica de Direito e Política**. Itajaí, v.1. n.1. 3º quadrimestre de 2006. Disponível em <www.univali.br/direitoepolitica> - acesso em 27/11/2015.

⁹⁷ GRECO, Marco Aurélio. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 771.

⁹⁸ Cf. BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O Começo da História: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro**. Disponível em <www.camara.rj.gov.br> – acesso em 27/11/2015. pp. 4-5.

⁹⁹ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. Op. cit. p. 5.

“(...) não é verdadeira a crença de que as normas jurídicas em geral – e as normas constitucionais em particular – tragam sempre em si um sentido único, objetivo, válido para todas as situações para quais incidem. E que, assim, caberia ao intérprete uma atividade de mera revelação do conteúdo pré-existente na norma, sem desempenhar qualquer papel criativo na sua concretização.

A nova interpretação constitucional assenta-se no exato oposto de tal proposição: as cláusulas constitucionais, por seu conteúdo aberto, principiológico e extremamente dependente da realidade subjacente, não se prestam ao sentido unívoco e objetivo que uma certa tradição exegética lhes pretende dar. O relato da norma, muitas vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas. À vista dos elementos do caso concreto, dos princípios a serem preservados e dos fins a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção da solução constitucionalmente adequada para o problema a ser resolvido.”

Ante tal constatação, mostra-se oportuno perquirir qual a natureza, como normas constitucionais, das imunidades tributárias. Seriam regras, estando, portanto, adstritas à hermenêutica tradicional e aplicação imediata ou estaríamos diante de princípios, cujos sentidos abstratos e não unívocos demandariam a aplicação dessa “nova interpretação constitucional”, com relevante papel criativo do intérprete?

2.2.1 Princípios e Regras

Não é raro, em matéria tributária, nos depararmos com doutrinadores e operadores do direito valerm-se da expressão “princípio” para dar forças a seus argumentos e defenderem seus posicionamentos. Parece haver a tendência de se considerar toda e qualquer norma esculpida na Constituição Federal como representativa de um princípio.

Invocar princípios possui verdadeira força axiológica. Apela-se aos valores mais fundamentais do Estado Democrático de Direito, que são considerados basilares na ordem política estabelecida pela Magna Carta.

Entretanto, deixando-se de lado a questão sentimental e argumentativa, na técnica jurídica percebemos que nem tudo o que está na Constituição é, de fato, um princípio. A bem da verdade, a própria definição de princípios passou por sensíveis mudanças, as quais, ainda que não tenham rechaçado por completo a visão tradicional, trouxeram novos elementos à análise dessas figuras jurídicas.

Nessa esteira, a distinção entre princípios e regras ganhou muita importância na doutrina brasileira. Inspiradas pelas obras de Alexy e Dworkin, os estudiosos nacionais debruçaram-se sobre a questão e trouxeram essas novidades teóricas ao Brasil. Os resultados práticos de adoção dessas teorias podem ser percebidos no atual tratamento que a doutrina dispensa às regras e aos princípios, reconhecendo diferenças não apenas ontológicas, mas também interpretativas e atinentes à sua aplicação no caso concreto.

Na definição clássica, os princípios seriam as bases do sistema jurídico, os mandamentos e instruções mais valiosos que deveriam pautar toda a interpretação e integração de determinado ordenamento jurídico. Por tal razão, seriam dotados de generalidade e abstração superior às regras e possuiriam forte carga axiológica, veiculando os valores mais prezados pela Constituição Federal. Conforme explica CARRAZZA¹⁰⁰,

“(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.”

Continua, ainda sobre os princípios, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹⁰¹:

“(...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.”

Essa visão de “mandamento nuclear” de alta abstração e generalidade, que funcionaria como norte interpretativo definidor da racionalidade do sistema jurídico, integrando-o e garantindo a sua harmonia, de fato explica algumas das funções desempenhadas por essas figuras jurídicas.

Realmente, a própria estrutura dos princípios os tornam capazes de garantir a harmonia do sistema, já que a análise das normas constitucionais (e, consequentemente, as infraconstitucionais também) deve ser sistemática, considerando não apenas a interpretação gramatical, mas sim a ordem constitucional como um todo.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., 2009. pp. 44-45.

¹⁰¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 948-949.

Porém, conforme já mencionado, essa noção sofreu mudanças. A nova classificação considera os princípios como mandados de otimização a serem aplicados na maior medida do possível. Não se considera a fundamentalidade do direito veiculada para a caracterização do princípio, mas sim a sua estrutura lógica e forma de aplicação, que deve ser realizada em acordo com as possibilidades reais e jurídicas¹⁰².

Dessa forma, para esta vertente, afasta-se o caráter axiológico na classificação dos princípios.

Nas palavras de ALEXY¹⁰³:

“O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios reside em que os *princípios* são normas ordenadoras de que algo se realize na maior medida do possível, dentro das possibilidades jurídicas reais e existentes. Portanto, os princípios são *mandados de otimização*, caracterizados pelo fato de poderem ser cumpridos em diferentes graus, e a medida do seu cumprimento não depende apenas das possibilidades reais, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito dessas possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras opostos. As *regras*, ao contrário, só podem ser cumpridas ou não. Se uma regra é válida, então há de se fazer exatamente o que ela exige, nem mais, nem menos. Por conseguinte, as regras contêm *determinações* no âmbito do que é fática e juridicamente possível. Isto significa que a diferença entre regras e princípios é qualitativa e não de grau. Toda norma ou é uma regra, ou é um princípio. (grifos do autor)”

DWORKIN¹⁰⁴, por sua vez, também vislumbra a dimensão do peso dos princípios, afirmando que, no caso concreto, teria prevalência o princípio mais importante para a sua correta solução, ou seja, aquele que possuisse maior peso.

É justamente por essa natureza dos princípios, que não operam sob a lógica do “tudo ou nada”, que o seu grau de realização possa variar conforme o caso concreto, de forma que um princípio possa limitar outro sem que haja qualquer afastamento total da validade daquele princípio limitado¹⁰⁵.

Quando regras colidem, valemo-nos dos critérios de hierarquia, especialidade e o critério cronológico para que apenas uma delas seja aplicado em sua totalidade, ao passo que

¹⁰² Silva, Virgílio Afonso da. **Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, 2003. pp. 612-615.

¹⁰³ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. pp. 86-87.

¹⁰⁴ DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Harvard University Press, 1977. p. 43.

¹⁰⁵ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. Op. cit., 2003. p.612

a outra será totalmente rechaçada. Entre princípios colidentes, no entanto, há a máxima realização possível no caso concreto, de forma que a prevalência de um deles não é absoluta, tampouco nega a aplicação do outro.

Não por outra razão VIRGÍLIO¹⁰⁶ faz a seguinte afirmação:

“Visto que para se chegar a um resultado ótimo é necessário, muitas vezes, limitar a realização de um ou de ambos os princípios, fala-se que os princípios expressam deveres e direitos *prima-facie*, que poderão revelar-se menos amplos após o sopesamento com princípios colidentes. Diante disso, a diferença entre princípios e regras fica ainda mais clara. As regras, ao contrário dos princípios, expressam direitos e deveres definitivos, ou seja, se uma regra é válida, então deve se realizar exatamente aquilo que ela prescreve, nem mais, nem menos. No caso dos princípios, o grau de realização pode, como visto, variar. (grifos do autor).”

Em caso de colisão de princípios, para analisar qual princípio deve ter preponderância sobre o caso concreto, a ponderação deverá passar pelo exame de proporcionalidade¹⁰⁷. ÁVILA¹⁰⁸ define o dever de proporcionalidade como um “postulado normativo aplicativo”, ao passo que VIRGÍLIO¹⁰⁹ o afirma ser uma regra.

De qualquer forma, ambos convergem ao dividir o dever de proporcionalidade em três sub-aspectos: necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito.

Necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito seriam regras subsidiárias, ou seja, somente se passaria à análise de um caso a análise da anterior não se mostrasse suficiente para dirimir a questão¹¹⁰.

Conforme já explicado no capítulo anterior, a adequação consiste na aptidão da medida em promover o efeito desejado; a necessidade determina que, dentre as várias medidas possíveis a promover o efeito desejado, deve-se eleger aquela que limite o direito fundamental atingido em menor medida; a proporcionalidade em sentido estrito, por sua vez, analisa a intensidade da restrição a um princípio em relação à necessidade de realização do outro princípio que o limita.

¹⁰⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. Op. cit., 2003. p. 611.

¹⁰⁷ ÁVILA, Humberto. A Distinção entre Princípios e Regras e a Redefinição do Dever de Proporcionalidade. **Revista Diálogo Jurídico**. vol.1. n.4. julho de 2001. Bahia. p. 10.

¹⁰⁸ ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2001. p. 25.

¹⁰⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. **O Proporcional e o Razoável**. Revista dos Tribunais, 2002. pp. 29-31

¹¹⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. Op. cit., 2002. p. 34.

Nota-se, claramente, que para essas teorias a diferenciação de regras e princípios é essencial, uma vez que essas figuras jurídicas se encontram sob regimes diversos, com grande diferença em sua aplicação.

Essas teorias foram bem difundidas no Brasil, mas a doutrina nacional não abriu mão de chamar regras por princípios, devido à sua fundamentalidade¹¹¹. Parece que a carga semântica, nesse caso, estaria prevalecendo sobre a técnica jurídica, pois, ao que tudo indica, os doutrinadores sentem-se desconfortáveis em admitir que determinadas normas constitucionais, ainda que veiculadoras de direitos fundamentais, possam ser regras.

Isso demonstra a força que a teoria clássica ainda exerce sobre os pesquisadores brasileiros, os quais, apesar de apreciarem as ponderações de Dworkin e Alexy, ainda sentem dificuldades em aceitar uma definição meramente estrutural dos princípios, ou seja, axiologicamente neutra.

Feitas tais considerações, passemos à análise das imunidades tributárias. Tais figuras jurídicas seriam regras ou princípios?

Apesar de estarem intimamente relacionadas com a proteção e realização de direitos fundamentais, a sua estrutura é claramente a de regra¹¹². Não há que se falar em um mandado de otimização, tampouco em dever *prima-facie*.

O seu conteúdo expressa um dever definitivo e a sua aplicação deve ser absoluta. Não há que se falar em ponderação, mas tão somente em subsunção: ocorrida a situação abarcada pela imunidade, a sua aplicação deve ser imediata.

Isso significa que as normas imunizantes, no caso concreto, devem ser aplicadas em sua totalidade ou serem completamente afastadas, não havendo meio termo. Ou a situação concreta é imune ou haverá a competência para tributá-la.

Dessa forma, ainda que seja comum a doutrina aproximar essas figuras jurídicas dos princípios, não podemos nos esquecer que o faz pela forte carga axiológica, porém, o faz com sacrifício de técnica jurídica, uma vez que as regras e os princípios não se confundem.

As imunidades tributárias, portanto, não podem se sujeitar à lógica dos princípios, estando, portanto, submissas ao regime jurídico das regras.

¹¹¹ SILVA, Virgílio Afonso Da. Op. cit., 2002. p. 26

¹¹² SAVEGNANI chega à mesma conclusão. Cf. Op. cit., 2007. pp. 340-342.

2.2.2 Formas de Interpretação e A Ideia de Legislador Modelo

GILMAR FERREIRA MENDES¹¹³, baseado nas lições de CANOTILHO, nos ensina que há determinados princípios que regem a interpretação das normas constitucionais, consistindo em (i) unidade da Constituição; (ii) harmonização; (iii) correção funcional; (iv) eficácia integradora; (v) força normativa da Constituição; (vi) máxima efetividade; (vii) interpretação conforme a Constituição e (viii) proporcionalidade e razoabilidade.

Além de identificar e explicar esses princípios, afirma o professor¹¹⁴:

“Dessarte, do postulado de que o ordenamento jurídico é *onicompreensivo, operativo e coerente*, extraem-se estas três regras de interpretação:

- a) os preceitos da Constituição incidem sobre todas as relações sociais, seja regulando-as expressamente, seja assegurando aos seus “jurisdicionados” aqueles *espaços livres do direito* de que todos precisam para o pleno desenvolvimento de sua personalidade;
- b) não existem normas sobrando no texto da Constituição, todas são vigentes e operativas, cabendo ao intérprete tão-somente descobrir o âmbito de incidência de cada uma, em vez de admitir que o constituinte, racional também do ponto de vista econômico, possa ter gasto mais de uma palavra para dizer a mesma coisa; e,
- c) não ocorrem conflitos reais entre as normas da Constituição, mas apenas conflitos aparentes, seja porque elas foram promulgadas conjuntamente, seja por que não existe hierarquia nem ordem de precedência entre as suas disposições.(grifos do autor)”

Ainda valendo-nos dos ensinamentos do Ministro da Suprema Corte, expliquemos, resumidamente, o significado de cada um desses princípios, à exceção da proporcionalidade e razoabilidade, já tratada em tópico anterior.

Dizer que a Constituição é una significa que ela deve ser analisada e considerada como um todo. Os textos das mais variadas normas constitucionais devem ser contemplados à luz de toda a Constituição, e não separados e interpretados de forma isolada. A Constituição é um sistema e deve ser tratada como tal.

A harmonização, por sua vez, se aproxima das lições de Alexy, pois determina que, em determinado conflito entre valores e princípios (mandados de otimização) constitucionais,

¹¹³ Mendes, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. cit., 2009. pp. 135-144.

¹¹⁴ Mendes, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. cit., 2009. pp. 134-135.

busque-se pela sua harmonização, em vez da mera invalidação de um deles para a solução do caso concreto.

O princípio interpretativo da correção funcional visa a garantia do cumprimento da Separação de Poderes e das divisões de competências, servindo para evitar que o intérprete atente contra tais postulados.

Eficácia integradora significa adotar interpretações que, além de manter coesão jurídica, colaborem com a integração social e a unidade política.

Os princípios da força normativa da Constituição e da máxima efetividade determinam que a interpretação do texto constitucional seja utilizada para dar a maior efetividade possível aos valores e preceitos contidos na Carta Magna, para garantir a sua consecução.

O princípio da interpretação conforme a Constituição determina que, havendo mais de uma interpretação possível para normas infraconstitucionais, o intérprete deve-lhes atribuir significado que seja compatível com a Constituição, jamais interpretando-a em sentido a chegar a uma inconstitucionalidade.

Esses princípios deverão regir e serem observados pelo intérprete, para garantir a escoreta atribuição de sentido ao texto constitucional. A doutrina elenca diversos modos de interpretação.

MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO¹¹⁵, nos explica que os métodos clássicos de interpretação constitucional consistem em: (i) gramatical; (ii) histórico; (iii) teleológico; e (iv) lógico-sistemático.

O método gramatical consiste na extração do sentido do texto pelas suas próprias palavras. Trata-se da primeira etapa do esforço interpretativo, pois pode se mostrar insuficiente devido às próprias imprecisões do enunciado (ambiguidade e pluridade de sentidos, por exemplo).

O método histórico leva em conta o contexto social, econômico e cultural da promulgação da lei. As discussões nos órgãos legislativos e os pareceres das comissões são levados em conta para se atribuir sentido ao texto analisado.

¹¹⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 37.ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 408

O método teleológico pauta a interpretação pela finalidade buscada pela norma. Perscruta-se a intenção e os valores por trás da edição da norma.

O método lógico-sistemático, nas palavras do professor MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “(...) nenhuma norma pode ser bem compreendida, se não for encontrado o “lugar” dessa norma no sistema jurídico, ou, mais restritamente, no sistema constitucional.”. Trata-se de encontrar *topos* que a norma ocupa, bem como a sua categoria, para a sua fiel interpretação (e.g. determinar se certo direito previsto pela Constituição se trara de um direito fundamental pode ser essencial para a sua fiel compreensão).

Há outros métodos de interpretação, além desses clássicos mencionados. Um deles, atualmente em voga na doutrina, consiste na interpretação evolutiva, a qual, determina a atribuição de novo conteúdo interpretativo à norma constitucional, de acordo com mudanças históricas, políticas e sociais experimentadas pela sociedade¹¹⁶. Assim, expressões da Constituição Federal poderiam sofrer alterações interpretativas, para se adequarem à realidade atual, sem que haja a necessidade de qualquer alteração de texto.

A interpretação evolutiva é constantemente invocada para justificar a extensão da imunidade tributária de livros, periódicos, jornais e o papel destinado à sua impressão para as suas versões eletrônicas (*ebooks*, *blogs*, etc.). O argumento consiste no fato de que as versões eletrônicas desses itens cumprem exatamente a mesma função que as físicas, sendo merecedoras, portanto, do mesmo tratamento, já que se encontram na mesma situação.

Isso significa que o conceito de livros, jornais, periódicos e até mesmo de papel para a sua impressão deveriam “evoluir” para abranger os seus respectivos correspondentes digitais.

Atualmente muito se fala na interpretação sistemática, por corretamente considerar a Constituição como um sistema uno e indivisível, de forma que a melhor compreensão de determinado texto constitucional se dá com o seu entendimento em face da Carta Magna como um todo.

De fato, muitos conceitos ou situações são exemplificados, explicados ou tutelados em diferentes momentos no vasto texto constitucional. Não raro, determinada provisão recebe detalhamento ou maiores explicações em variadas partes da Constituição.

¹¹⁶ Cf. COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2.ed. São Paulo: Malheiros. p. 190

Lembramos que é possível a aplicação simultânea de mais de um método de interpretação. Esses métodos consistem em ferramentas a serem utilizadas conforme a situação concreta exigir.

A essas ferramentas e modalidades interpretativas, julgamos apropriado o expediente interpretativo apresentado por MENDES¹¹⁷, que consiste na identificação da figura do legislador modelo como forma de complementar a interpretação de enunciados jurídicos.

Valendo-se de postulados da semiótica¹¹⁸, o professor propõe a ideia de que, por trás de determinado enunciado jurídico, há a presença de um legislador modelo, que evidencia a intenção consubstanciada na lei¹¹⁹.

Isso significa que o texto jurídico, ao ser interpretado, revela a intencionalidade por trás de seu enunciado, uma vez que normas são criadas visando atingir determinadas finalidades, como, por exemplo, a consecução de objetivos sociais e econômicos das prescrições extrafiscais que possuímos em nosso ordenamento.

O intérprete do direito, ao se deparar com o texto legal, cria a imagem, um modelo mental, do legislador que o enunciou. Para quem interpreta a lei, a vontade nela consubstanciada, o “espírito da lei”, coincidiria com a própria intenção da lei.

Esse processo de identificação da intenção da lei e do legislador modelo é explicado pelo professor MENDES¹²⁰ nos seguintes termos: “O legislador modelo deve ser concebido como o enunciador-ideal; aquele cuja intenção subjetiva se identificaria com a intersubjetiva que é interna ao signo jurídico e, assim, contribuiria com o processo de interpretação promovido pelos enunciatários.”.

Para explicar melhor sua constatação, o professor traz os seguintes trechos das lições de UMBERTO ECO:

“O leitor empírico é apenas um agente que faz conjecturas sobre o tipo de leitor-modelo postulado pelo texto. Como a intenção do texto é basicamente a de produzir um leitor-modelo

¹¹⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit, 2009. pp. 87 -88.

¹¹⁸ Em especial as lições de Umberto Eco sobre o autor modelo, Cf. ECO, Umberto. **Interpretação e Superinterpretação**. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

¹¹⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit, 2009. p. 87.

¹²⁰ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit, 2009. p. 87.

capaz de fazer conjecturas sobre ele, a iniciativa do leitor-modelo consiste em imaginar um autor-modelo que não é o empírico e que, no fim, coincide com a intenção do texto.”¹²¹

O mesmo processo da interpretação de texto ocorre na interpretação jurídica. Ao analisar determinado texto legal, o intérprete cria um modelo de legislador que o auxilia a compreender o sentido da lei.

Ressalta-se que não há confusão entre o legislador como pessoa e o legislador modelo¹²². Quando dizemos que a vontade do legislador modelo coincide com a vontade do texto legal, em nada nos referimos à pessoa do legislador.

O legislador modelo não é uma pessoa real, como, por exemplo, um deputado, nem é a instituição, como a Câmara dos Deputados ou o Senado, mas sim um ideal, um artifício textual e interpretativo. Buscar a vontade da lei nas pessoas que a redigiram discutiram e aprovaram se mostra tarefa impossível, tanto devido ao número de representantes das casas legislativas, quanto às suas mais variadas intenções subjetivas e, inatingíveis para o intérprete.

Dessa forma, quando nos deparamos com a necessidade de interpretar determinada prescrição legal, o próprio processo interpretativo determina que o intérprete imagine um legislador modelo por trás de seu objeto de estudo. A identificação desse enunciante, seguida de sua construção mental, permite a melhor compreensão da intenção jurídica.

Essa questão de busca pela intenção, apesar de útil para toda e qualquer análise jurídica, se mostra ainda mais relevante quando estamos diante da função extrafiscal, uma vez que a própria intencionalidade de se atingir finalidades de cunho social e/ou econômico se sobrepõe à arrecadação aos cofres públicos.

Descobrir a intenção extrafiscal, nesses casos, é garantir não somente a finalidade almejada pela tributação, mas também o seu controle, evitando-se abusos ou desvios de finalidades.

Dessa forma, o intérprete, ao analisar o texto constitucional, deve-se perscrutar qual seria a intenção de um legislador modelo ao redigir as prescrições do modo que o fez. No caso da imunidade das contribuições sobre as receitas de exportação, cremos pertinentes as seguintes indagações: (i) qual a intenção, o motivo, em se estabelecer essa imunidade? (ii) o

¹²¹ ECO, Umberto. Op. cit, 2005. p. 75. Apud. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit, 2009. pp. 87-88.

¹²² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit, 2009. p. 88.

constituente derivado teria condições de, na época em que introduziu esse benefício na Constituição Federal, diferenciar a exportação direta da indireta e propor tratamento diferenciado entre elas?

Essa abordagem nos evidencia que seria plenamente possível ao constituinte estabelecer regime diferenciado para as exportações diretas e as indiretas, caso assim desejasse. Na época em que a Emenda Constitucional nº 33/2001 foi editada, a exportação indireta já era mais que conhecida, tratando-se, inclusive, de fenômeno anterior à própria existência do Estado brasileiro.

Parece-nos prudente reconhecer que o fato de o art. 149, §2º, II, da Constituição Federal não estabelece qualquer diferenciação entre a exportação direta e a indireta para fins de fruição da imunidade, sinaliza o desejo de que toda e qualquer receita decorrente de exportação fosse favorecida, de forma a estimular a venda de bens e serviços ao exterior.

Por fim, ressalta-se que a utilização da ideia de legislador modelo como ferramenta interpretativa não se sobrepõe nem exclui as demais ferramentas e formas de análise do texto jurídico. O professor Mendes, ao propor essa noção em sua tese de doutorado, estava buscando apenas mais um subsídio para erigir a norma a partir do texto legal de forma satisfatória.

Assim, o uso da noção de legislador modelo serve como mais um elemento do esforço interpretativo, mas jamais como o único.

2.3 Imunidade Sobre Receitas Decorrentes de Exportação

Essa imunidade representa sensível benefício e incentivo às exportações, razão pela qual a compreensão de seu funcionamento e de seu alcance se mostram essenciais para a solução do problema enfrentado por esta pesquisa.

Vejamos quais tributos são afetados pela imunidade e em que dimensão isso ocorre.

2.3.1 Contribuições Sociais e CIDE

Discutia-se, na doutrina, se as contribuições sociais seriam uma nova espécie de tributo ou se consistiriam em gênero das espécies “imposto”, “taxa” e “contribuição de melhoria”. Como o artigo 145¹²³, da Constituição Federal apenas faz alusão a essas três

¹²³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

espécies tributárias, parte da doutrina¹²⁴ defendia uma classificação tripartite, compreendendo as espécies tributárias somente como impostos, taxas e contribuições de melhoria.

De fato, há vários modos de se classificar os tributos, o que, conforme os critérios adotados, pode significar um número maior ou menor de espécies tributárias. Determinada classificação não necessariamente é certa ou errada, mas sim mais ou menos útil para a explicar determinado fenômeno.

A doutrina¹²⁵ majoritária atualmente prefere a classificação quinquipartite das espécies tributárias, categoriando-as como impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais/especiais e empréstimos compulsórios. Esse modo de classificar e organizar os tributos mostrou-se útil para explicar os fenômenos tributários, sendo, inclusive, adotada pelo Supremo Tribunal Federal.¹²⁶

As contribuições sociais, conforme a análise quinquipartite, consistem em espécie tributária própria, com características, ainda que em alguns casos próximas aos impostos ou taxas ou contribuição de melhoria, peculiares à sua natureza, não havendo como confundí-las. O mesmo ocorre com as contribuições especiais, as quais dizem respeito à intervenção sobre o domínio econômico e àquelas instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Passemos à análise dessas contribuições.

As contribuições sociais/especiais possuem finalidades específicas e estabelecidas pela Constituição, consistindo no custeio da de direitos da ordem social, na intervenção sobre o domínio econômico e no interesse de categorias profissionais.¹²⁷ Dessa forma, o produto da arrecadação de tais tributos está vinculado aos fins por eles objetivados, não podendo ser utilizado de forma discricionária pelo Poder Público.

Conforme o art. 149 da Constituição Federal, a competência para a instituição desses tributos é da União. Ressalta-se que tais espécies tributárias podem possuir as mesmas

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

¹²⁴ Entre eles o Professor Antonio Roque Carrazza, Cf. Op. cit. pp. 536-537.

¹²⁵ Nesse sentido: Luciano Amaro, Luís Eduardo Schoueri.

¹²⁶ Conforme ficou estabelecido no julgamento da ADI 447 de relatoria do Ministro Octavio Galloti.

¹²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 414.

hipóteses de incidência e base de cálculo de um imposto da União sem que isso configure bitributação ou *bis in idem*. Há apenas uma pessoa política instituindo e cobrando tributos sobre o mesmo fato jurídico, de forma a afastar a bitributação. Quanto ao *bis in idem*, a finalidade específica constitucionalmente estabelecida às contribuições lhes confere materialidade diversa de eventual imposto, por exemplo, que venha a incidir sob o mesmo fato jurídico.¹²⁸

As contribuições sociais visam o financiamento da Seguridade Social, podendo incidir sobre a folha de salários, o faturamento ou o lucro, entre outras bases de cálculo. No entanto, há previsão para a criação de outras contribuições, que possuam outras fontes como base de cálculo desde sejam de natureza não cumulativa e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos.¹²⁹

No momento de sua instituição aproximam-se dos impostos, por terem hipóteses tributárias idênticas, além de não exigirem qualquer contraprestação por parte do Estado. Porém, diferentemente deles, o produto da arrecadação das contribuições sociais tem destinação específica prevista pela lei. Como contribuições vinculadas, somente poderão ser exigidas se o produto da arrecadação realmente for utilizado para o financiamento da Seguridade Social. Caso contrário as exações padecerão de inconstitucionalidade.

A instituição dessas contribuições se justifica pelo Princípio da Solidariedade, insculpido na Constituição Federal¹³⁰. Para a construção da sociedade justa, livre e solidária, tal princípio exige que toda a sociedade contribua para tal, justificando a criação das contribuições para o financiamento da Seguridade Social.

A Constituição Federal prevê que a Seguridade Social deve ser financiada por toda a sociedade, de modo universal, o que poderia significar que todos, independentemente de qualquer possibilidade de se fruir algum benefício previdenciário, estariam obrigados ao pagamento das contribuições.

No entanto, como nos lembra SCHOUERI¹³¹, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade, estabeleceu a necessidade de correlação entre o custo e o benefício previdenciário para a instituição ou

¹²⁸ Op. cit. p. 605.

¹²⁹ AMARO, Luciano. Op. cit. 2009. p. 54.

¹³⁰ Cf. GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 168-169.

¹³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. 2013. pp. 211-212.

majoração de contribuição à Seguridade Social. Somente estaria obrigado a contribuir quem, de fato, auferiria alguma retribuição do sistema.

Observe-se que essa lógica também se aplica às contribuições especiais ao Sistema S (SENAR, SENAC, SESC, SESCOOP, SENAI, SESI, SEST, SENAT e SEBRAE), de modo que somente os profissionais e empresas dessas respectivas áreas devem arcar com o financiamento dessas autarquias. Esse fato trata-se da referibilidade, argumento constantemente invocado por advogados em petições judiciais para afastar a incidência de algumas dessas contribuições.

A contribuição de intervenção no o domínio econômico (CIDE), como o próprio nome já denota, trata-se de instrumento extrafiscal, de ferramenta para indução de condutas dos agentes econômicos com o objetivo de atingir certas finalidades econômicas e/ou sociais. Explica HUGO DE BRITO MACHADO¹³²:

“Esta espécie de contribuições sociais caracteriza-se por ser instrumento de intervenção no domínio econômico. É certo que todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico. Mesmo o tributo considerado neutro, vale dizer, com função predominantemente fiscal, posto que a simples transposição de recursos financeiros do denominado setor privado para o setor público, que realiza, configura intervenção no domínio econômico. Por isto se há de entender que a intervenção no domínio econômico que caracteriza essa espécie de contribuições sociais é apenas aquela que se produz com objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei.

A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.”

Isso significa que, para o posicionamento doutrinário aqui exposto e adotado, a CIDE, como contribuição especial de caráter nitidamente extrafiscal, nos traz duas realidades: a) a arrecadação, em si, é algo secundário, sendo a intervenção sobre o domínio econômico a prioridade; b) o produto da arrecadação é vinculado, ou seja, possui destinação específica, não podendo ser gasto pela União ao seu bel prazer.

O sujeito passivo da CIDE, para que esteja obrigado ao seu pagamento, não precisa auferir qualquer benefício com a intervenção, não havendo que se falar em necessidade de

¹³² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. 2009. p. 415.

correlação entre custo e benefício (conforme ficou decidido para as contribuições sociais). Contrariamente, ele é apenas o motivador da intervenção¹³³, quem dá causa a ela.

A CIDE combustíveis¹³⁴, por exemplo, incide sobre a importação e a comercialização de petróleo, gás natural, derivados e álcool combustível e o produto de sua arrecadação deve ser empregado para (i) o pagamento de subsídios a preços ou transporte do combustível; (ii) financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria petroquímica; (iii) financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Outra relevante contribuição consiste na CIDE *royalties*¹³⁵, incidente sobre contratos de licença de uso ou transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior. Os valores arrecadados são repassados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), que realiza projetos e investimentos na área de desenvolvimento de tecnologias.

Como podemos notar, os valores provenientes da incidência das CIDEs sempre deverão ser empregados na própria área econômica dessas contribuições, de forma que a CIDE *royalties* deverá ser utilizada para desenvolver tecnologia nacional e a CIDE combustíveis deverá ser empregada na indústria petroquímica, em projetos ambientais, e na ampliação da infraestrutura de transportes.

Por tal motivo, assim como nas contribuições especiais ao Sistema S, nas CIDEs também há referibilidade, pois há um grupo que se identifica com a atuação estatal¹³⁶.

2.3.2 O Benefício Fiscal

O inciso I do §2º do art. 149 da Constituição Federal impede a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas provenientes de exportação.

Essa imunidade tributária representa grande incentivo à atividade exportadora e objetiva facilitar as exportações e tornar os produtos e serviços nacionais mais competitivos no mercado internacional. Quanto menos tributos forem cobrados, menor será o preço total do produto ou serviço, tornando-o mais visado aos importadores internacionais.

¹³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. 2013. p. 224.

¹³⁴ Estabelecida pela Lei nº 10.336/2001.

¹³⁵ Instituída pela Lei nº 10.168/2000.

¹³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. 2013. p. 225.

A princípio, toda e qualquer contribuição incidente sobre a receita bruta ou faturamento estaria abrangida pela imunidade em comento, de forma que as empresas exportadoras se veriam liberadas do pagamento das contribuições sociais, e CIDE

Isso ocorre pelo fato de o constituinte enxergar na atividade exportadora um valor relevante, capaz de gerar riquezas e empregos no país, de forma a se tornar um instrumento para a redução das desigualdades tanto social quanto regionais, o que justificaria essa exceção¹³⁷.

Entretanto, há restrições ao alcance a aproveitamento do benefício fiscal introduzido pela imunidade tributária em questão, mais precisamente em relação à contribuição patronal previdenciária (CPP) e à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

A primeira decorre de regulamentação editada pela Instrução Normativa nº 971/09, a qual considera somente como aptas a valerem-se da imunidade as receitas decorrentes de exportação as operações realizadas de forma direta. Analisaremos melhor essa questão nos próximos capítulos dessa pesquisa, bastando, por ora, a menção dessa limitação.

A segunda consiste na discussão da possibilidade de se aplicar a norma imunizante à CSLL, por também se tratar de uma contribuição social. A dúvida surge devido ao próprio texto constitucional, pois, no momento de estabelecer a imunidade tributária, a Constituição Federal expressamente prevê como imunes as receitas decorrentes de exportação.

Isso poderia significar que a CSLL não seria atingida por esse benefício, pois a sua base de cálculo consiste no lucro, dimensão diversa da receita ou do mero faturamento. Tal é o posicionamento atual da Receita Federal do Brasil.

A autoridade fazendária somente admite a imunidade relativa às contribuições sociais e especiais incidentes sobre a receita bruta ou o faturamento. Receita e lucro não se confundem, razão pela qual o fato de a Constituição não ter contemplado o último evidenciaria a necessidade da cobrança da CSLL mesmo no caso de exportação.

Por outro lado, há forte entendimento doutrinário de que o benefício fiscal deveria ser aplicado à CSLL¹³⁸, por três motivos, consistindo em: (i) o lucro é composto por receitas; (ii)

¹³⁷ Note-se que trata-se de grande exceção, uma vez que as contribuições sociais decorrem do próprio princípio da Solidariedade, e visam justamente a criação de uma sociedade menos desigual, na qual todos contribuam de forma universal.

¹³⁸ Cf. explica Antonio Roque Carrazza, Op. cit. pp. 654-655.

a interpretação literal e restritiva não se aplica no caso; (iii) a intencionalidade e finalidade da imunidade em questão favorece a aplicação.

O primeiro argumento baseia-se no fato de que, apesar de o lucro realmente ser grandeza diversa da receita, ele nada mais é que o cálculo entre receitas e despesas. Se não houver receita, não há lucro e se não houver qualquer despesa dedutível, o lucro se torna equivalente à própria receita. Segundo essa linha de raciocínio, exigir a CSLL nesse caso com base no fato de a Constituição utilizar a palavra “receita” seria negar a própria origem do lucro.

Além disso, nos casos em que a receita fosse composta por diferentes fontes, ou seja, parte dela seria decorrente de exportação e outra parcela não, poderia-se admitir a imunidade parcial da CSLL, levando-se em consideração o *quantum* da receita decorrente de atividade exportadora que compõe o lucro. Essas ideias se justificam pela noção de que, apesar de o lucro consistir em base de cálculo diversa da receita, é ela essencial e parte integrante do primeiro, de modo que seria ilógico cobrar a exação de empresas dedicadas à exportação, contrariando a própria intenção da imunidade tributária instituída.

O segundo argumento levantado se insurge contra a forma de interpretação da Receita Federal em relação às imunidades tributárias. Apesar de o CTN determinar que os benefícios fiscais sejam interpretados de forma literal, as imunidades tributárias não são meros favores ou incentivos, e devem ser interpretadas de modo a garantir a sua máxima efetividade e aplicação, o que afastaria a interpretação restritiva.

Por trás da imunização das receitas decorrentes de exportação haveria valores relevantes a serem realizados, de forma que uma interpretação restritiva poderia colocar em risco ou tolher a efetivação de tais valores.

Por fim, o último questionamento levantado apela à finalidade da imunidade sobre receitas decorrentes de exportação. O constituinte derivado, ao introduzir esse benefício na Constituição, objetivava incentivar e ampliar a atividade exportadora, por considerá-la relevante à nação. Dessa forma, estender a aplicação da norma imunizante à CSLL seria prestigiar a intenção por trás da imunidade, tornando os produtos e serviços brasileiros mais interessantes ao mercado internacional e fomentando os exportadores.

Esses dois posicionamentos, ambos bem fundamentados, terminaram por provocar a prestação jurisdicional, sendo que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 564.413, decidiu pela impossibilidade de se estender o aproveitamento da imunidade tributária à CSLL¹³⁹, aderindo à tese fazendária de que não seria admitida a interpretação ampliativa de benefícios fiscais, ainda que previstos pela Constituição Federal.

Nota-se que questão similar foi levantada em relação à antiga CPMF e também recebeu o mesmo tratamento. No julgamento do RE 474132, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, a Suprema Corte concluiu pela impossibilidade de se aplicar a imunidade a esse tributo, pois a CPMF, por dizer respeito à movimentação e à transmissão de riqueza, não compartilha da mesma lógica das receitas decorrentes de exportação.

Assim, a restrição relativa à CSLL foi pacificada pela Suprema Corte.

Entretanto, tanto a CSLL quanto a CPMF não se aproximam da questão da CPP. Tratam-se de tributos incidentes sobre riquezas diversas da Contribuição Previdenciária. Lucro e movimentações financeiras jamais poderão ser comparados com a receita bruta.

O fato de o Supremo Tribunal Federal reconhecer a impossibilidade de se aplicar a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação a esses tributos em nada deve alterar ou afetar a interpretação relativa à CPP. Não há paralelo entre essas três contribuições.

Contrariamente, como veremos adiante, a CPP se aproxima muito do PIS e da COFINS, esses sim tributos incidentes sobre a receita bruta que guardam estreita relação com o tema estudado. O tratamento jurídico dessas contribuições é que deve ser o mesmo, sob pena de incoerência do sistema jurídico e de iniquidades fáticas.

¹³⁹ Informação disponível em <www.stf.jus.br> – acesso em 29/02/2016.

3 Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

Esse capítulo tratará das principais questões atinentes às microempresas e empresas de pequeno porte, visando à análise do tratamento dispensado pelo ordenamento jurídico pátrio a essas entidades.

Para tanto, buscaremos os critérios elencados pela Constituição Federal e pela legislação para a definição do conceito de pequenas empresas.

Em seguida, passaremos à análise da exigência de tratamento favorecido a essas empresas prevista pela Carta Magna, abordando questões como o que seria o tratamento favorecido? Qual a sua justificativa? Qual o alcance desse favorecimento? Como deve ser interpretado o benefício? Há críticas ou problemas existentes em se favorecer as pequenas empresas?

Por fim, estudaremos o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, bem como o Simples Nacional, sistemática de recolhimento de tributos opcional às microempresas e empresas de pequeno porte e mais importante forma de favorecimento vigente na legislação atual, analisando as suas principais vantagens e críticas tecidas ao sistema.

3.1 Conceito e Noções Gerais

Conforme relatório da OCDE¹⁴⁰, a maioria de seus membros tem o número de empregados como critério para identificar os pequenos empreendimentos. No entanto, não há homogeneidade entre as regras, de forma que cada país elege diferentes elementos (ora apenas um, ora uma conjugação de vários) para caracterizar as pequenas empresas, o que torna problemática a elaboração de um conceito internacional de microempresas e empresas de pequeno porte.

Por exemplo, pode-se considerar o número de sócios como fator determinante, ou se os proprietários do empreendimento também trabalham como se empregados da empresa

¹⁴⁰ OECD (OCDE). **Taxations and Small Business**. Paris, OECD, 1994. p. 23.

fossem. Ainda é possível levar em conta o lucro ou a receita dessas pessoas jurídicas como critério de definição.

Há a recomendação de que seja considerado o conjunto de fatores que caracterizam as pequenas empresas ou seja, o lugar e papel socioeconômico em que se encontram e desempenham, de modo a levar em conta não apenas fatores quantitativos, mas também qualitativos¹⁴¹. Assim, para essa corrente, as microempresas e empresas de pequeno porte seriam aquelas que, comparadas com a média empresarial, apresentassem insuficiente desenvolvimento tecnológico, fossem menos produtivas que a média do ramo em que atuassem e lograssem menor lucratividade.

De qualquer forma, independente da opção feita, não há critérios perfeitos ou absolutos. A escolha de um (ou alguns) elemento como baliza para a definição das pequenas empresas nunca será perfeita, podendo excluir empreendimentos que poderiam ser considerados pequenos e/ou abarcar empreendimentos que não necessariamente fariam jus a um tratamento diferenciado. Essas situações não previstas dificilmente serão eliminadas, mostrando-se tarefa hercúlea buscar critérios e definições ideais que evitem, inclusive, o planejamento tributário.

Oportuno termos em mente que a definição de pequena empresa visa justamente classificar e propor um regime jurídico favorecido às pessoas jurídicas em si, não se confundindo com seus sócios. Apesar de, na maioria das vezes, o pequeno empreendimento ser realizado por um pequeno empresário, não podemos confundir a figura da empresa com a de seus sócios.

O que se busca beneficiar são as pessoas jurídicas, a atividade organizada com escopo de lucro, justamente por ela ser considerada a parte relevante nessa relação sócioeconômica. Dessa forma, ainda que seus sócios detenham grande patrimônio pessoal, a pessoa jurídica pode fazer jus ao tratamento diferenciado. Ressalta-se, entretanto, que o inciso III do art. 3º da Lei Complementar nº 123/06 veda a participação no capital da pequena empresa por parte de pessoa física inscrita como empresário.

Essa lógica, no entanto, comporta uma exceção, a qual consiste no microempreendedor individual (MEI). Após a edição da Lei Complementar nº 128/09, essa

¹⁴¹ MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na Era da Globalização: uma abordagem histórico crítica**. Coleção Questões da Nossa Época. Vol. 69. São Paulo: Cortez, 1999. pp. 16-17.

figura que visa tutelar e beneficiar os pequenos empresários que atuam de forma individual e pessoal, sem a utilização de pessoa jurídica para a execução de suas atividades, foi incluída na sistemática tributária favorecida e simplificada prevista pelo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Nesse caso, não há propriamente uma pessoa jurídica, uma microempresa, mas sim um pequeno empresário com uma inscrição especial que faz jus aos mesmos benefícios destinados às pequenas empresas.

Feitas tais considerações, constata-se que o ordenamento jurídico pátrio optou pelo critério da receita para definir as microempresas e as empresas de pequeno porte. A definição se encontra no art. 3º, I e II, da Lei Complementar nº 123/06¹⁴², sendo a receita bruta o único critério de diferenciação entre uma microempresa (receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00) e uma empresa de pequeno porte (receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 e inferior ou igual a 3.600.000,00).

A legislação traz restrições ao enquadramento como microempresas e empresas de pequeno porte, hipóteses nas quais as empresas não poderão se beneficiar de nenhuma vantagem ou benefício previsto pela Lei Complementar nº 123/06. Também há limitações quanto ao ingresso na sistemática tributária do Simples Nacional. Tais questões serão analisadas no item 3.4.

Devido às suas características e peculiaridades, as quais importam uma série de desvantagens a serem suportadas, MONTAÑO¹⁴³ propõe a integração horizontal entre as

¹⁴² **Art. 3º** Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o [art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 \(Código Civil\)](#), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no **caput** deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o **caput** deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

§ 3º O enquadramento do empresário ou da sociedade simples ou empresária como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o seu desenquadramento não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

¹⁴³ Op. cit., 1999. pp. 106-110.

pequenas empresas, de forma a criar associações para defenderem os seus interesses politicamente e buscarem a cooperação para a compra de matérias-primas, distribuição dos produtos, contratação de fornecedores, de modo a ganhar força coletivamente e conseguirem vantagens não obteneis individualmente.

Consideramos tais propostas válidas e positivas, ressaltando a necessidade de uma maior organização política das pequenas empresas. Porém, conforme se verá adiante, a questão da organização política consiste em apenas um dos problemas enfrentados pelos pequenos empreendimentos.

O tratamento favorecido previsto em nossa legislação não é suficiente e nem estrutural: estamos diante de um sistema pensado para grandes e médias empresas com algumas ressalvas, exceções e salvaguardas às pequenas. Talvez uma maior organização política das microempresas e empresas de pequeno porte pudesse escancarar a necessidade de se conceber um sistema que já as leve em consideração em sua origem, ao invés de simplesmente criar mais e mais diplomas normativos excepcionais para tentar beneficiar e viabilizar as suas atividades.

3.2 Tratamento Constitucional Favorecido

A exigência de tratamento favorecido para as pequenas empresas está esculpida na Constituição Federal, mais precisamente em seu art. 170, IX¹⁴⁴. Trata-se, portanto, de um dos princípios a serem observados pela Ordem Econômica prevista na Carta Magna.

Ressaltamos que a opção por tutelar as pequenas empresas na própria Constituição não se mostra como praxe internacional. Entretanto, Portugal seguiu o mesmo caminho que o nosso país, ao expressamente constitucionalizar a questão desses menores empreendimentos. A Constituição da República Portuguesa, em seus artigos 86, “1”¹⁴⁵; 100, “d”¹⁴⁶ e 293, “2”¹⁴⁷,

¹⁴⁴ **Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

¹⁴⁵ 1. O Estado incentiva a actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento das respectivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam actividades de interesse económico geral.

¹⁴⁶ São objectivos da política industrial:

d) O apoio às pequenas e médias empresas e, em geral, às iniciativas e empresas geradoras de emprego e fomentadoras de exportação ou de substituição de importações;

¹⁴⁷ 2. As pequenas e médias empresas indirectamente nacionalizadas situadas fora dos sectores básicos da economia poderão ser reprivatizadas nos termos da lei.

dispõe sobre a necessidade de se incentivar as pequenas e médias empresas, em especial aquelas voltadas à exportação de bens e serviços e que gerem empregos.

O tratamento favorecido se justifica pelo fato de as pequenas empresas apresentarem grandes desvantagens em relação às grandes, tais como dificuldades para obter financiamentos, custos administrativos para cumprir suas obrigações, dificuldade de acesso a informações e tecnologias¹⁴⁸. Ademais, tal favorecimento está de acordo com os preceitos constitucionais de buscar a livre concorrência e atender questões de ordem social¹⁴⁹.

Percebe-se, portanto, que a opção do constituinte por beneficiar as pequenas empresas está de acordo com e visa consubstanciar os próprios fundamentos da Ordem Econômica. Acredita-se que, ao favorecer as pequenas empresas, outros valores e objetivos serão prestigiados, como a livre iniciativa, a livre concorrência, a busca pelo pleno emprego e até mesmo a justiça social¹⁵⁰.

A exigência de favorecimento prevista foi elaborada e melhor explicada pelo art. 179, da Constituição Federal¹⁵¹, que, a título exemplificativo, propõe a simplificação, eliminação ou redução de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias como forma de beneficiar as pequenas empresas. Seguramente, afirmamos que esse rol não impede a adoção de outras medidas de favorecimento.

Por outro lado, reconhecemos que qualquer medida de favorecimento, seja de natureza tributária ou até mesmo financeira (como subsídios, por exemplo), devem guardar estrita observância aos princípios constitucionais, em especial à Ordem Econômica (em conjunto com a Ordem Tributária, no caso de tributos com função indutora), para que apenas sejam instituídos justos e necessários benefícios. Jamais poderão ser aceitos privilégios que atentem à livre concorrência e à isonomia sob o pretexto de se “beneficiar” os pequenos.

¹⁴⁸ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais**. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, 2015, Madrid. III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, 2015. p.110.

¹⁴⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit., 2015. p.110.

¹⁵⁰ Vide KARKACHE, Sergio. **Princípio do Tratamento Favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. 296 f. (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

¹⁵¹ **Art. 179.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A doutrina¹⁵² reconhece o caráter programático do disposto no art. 179, da Constituição Federal. Como norma programática, a sua eficácia é limitada, ou seja, não há como, somente a partir do texto constitucional, já favorecer de imediato as pequenas empresas: são necessários diplomas normativos que estabeleçam os benefícios e determinem o seu alcance.

Tal fato, por si só, já configura um obstáculo ao cumprimento do desiderato constitucional de se favorecer as microempresas e as empresas de pequeno porte, pois tal incentivo depende da atuação do legislador infraconstitucional, a qual nem sempre logra ser rápida e efetiva. Para agravar a situação, uma leitura apriorística do referido dispositivo claramente nos indicaria que a competência para conceder incentivos é comum aos entes da Federação.

Isso significa que a União poderia instituir os seus benefícios, de abrangência nacional, os Estados, benefícios de abrangência estadual e os municípios, abrangência municipal. Ora, não é preciso muito esforço para perceber os problemas trazidos por tal sistemática: no passado a União tinha a sua definição de pequena empresa no âmbito federal e instituía seus benefícios, os Estados e Municípios procediam da mesma maneira, de modo que haveria a possibilidade de uma mesma empresa ser considerada, por exemplo, microempresa em âmbito federal, empresa de pequeno porte no âmbito estadual e não possuir nenhuma classificação mais favorável no âmbito municipal¹⁵³.

Os problemas de ordem concorrencial e de tratamento desigual e não uniforme para empresas em mesma situação jurídica são evidentes, além do fato de a norma que determina o favorecimento ser programática e possuir eficácia limitada, dependendo da atuação independente do legislador das três esferas da Federação.

Uma vez percebidos esses problemas, a Emenda Complementar nº 42/2003 modificou o art. 146¹⁵⁴, da Constituição Federal, trazendo à competência da lei complementar a definição do tratamento favorecido. Buscou-se, com tal atitude, a uniformização e eliminação

¹⁵² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Análise Crítica ao Aproveitamento de Créditos no Simples Nacional**. Revista de Direito Tributário. v. 103. pp. 150-169, 2008. p. 154.

¹⁵³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit., 2008 p. 155.

¹⁵⁴ **Art. 146.** Cabe à lei complementar:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

das injustas discrepâncias causadas pelo antigo modelo. E tal competência foi exercida com a edição da Lei Complementar nº 123/2006, a ser melhor analisada adiante.

Outro dispositivo constitucional relevante ao tratamento jurídico beneficiado às pequenas empresas consiste no art. 195, §9¹⁵⁵, que, ao tratar da seguridade social e de seu financiamento, faz expressa alusão ao porte da empresa como elemento capaz de justificar uma diferenciação na alíquota ou base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O critério do porte da empresa estampado pelo § 9º do art. 195, da Constituição Federal deve ser interpretado conforme a exigência de tratamento favorecido às pequenas empresas, o que significa que tal dispositivo não visa beneficiar grandes empresas, mas sim as microempresas e empresas de pequeno porte¹⁵⁶.

Ressalta-se que o incentivo às pequenas empresas está diretamente atrelado ao desenvolvimento nacional¹⁵⁷, pois muitos empreendimentos e até mesmo megacorporações tiveram sua origem como pequenas empresas. É o caso da Google¹⁵⁸, da Disney¹⁵⁹, da Microsoft¹⁶⁰, da Hyundai e da Honda. O Brasil também possui grandes empresas que começaram pequenas¹⁶¹, tais quais o Habib's, Avis e Budget, Localiza, Atacadão, entre outras.

Além disso, há o reconhecimento de sua crescente importância no mercado pela constatação de que geram empregos, colaboram para a livre concorrência e até mesmo

¹⁵⁵ **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

¹⁵⁶ Op. cit. p. 3.

¹⁵⁷ Conforme dispõe o art. 3º, II, da Constituição Federal: **Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

II - garantir o desenvolvimento nacional;

¹⁵⁸ Disponível em <https://www.google.com.br/about/company/history/> acesso em 12/05/2015.

¹⁵⁹ Disponível em <http://entretenimento.r7.com/cinema/noticias/historia-da-disney-20091210.html> acesso em 12/05/2015.

¹⁶⁰ Disponível em <http://news.microsoft.com/facts-about-microsoft/#About> acesso em 12/05/15.

¹⁶¹ Conforme reportagem da Exame disponível em <http://exame.abril.com.br/negocios/noticias/milionarios-brasileiros-contam-como-montaram-grandes-empresas-do-zero-m0140360> acesso em 12/05/2015.

desenvolvem tecnologias¹⁶², fatores esses que são prestigiados e desejados pela Ordem Constitucional.

Por outro lado, as pequenas empresas, em determinadas situações, ainda que excepcionais, apresentam vantagens em relação aos empreendimentos maiores. Elas costumam ser mais adaptáveis aos problemas institucionais. Conforme será explicado adiante, a melhoria do ambiente institucional tende a beneficiar de modo mais intenso os pequenos empreendimentos. Entretanto, a partir de um certo nível de corrosão institucional ou de adversidade econômica, as empresas menores tendem a sofrer menos, ou até mesmo a progredirem, o que explicaria o motivo de elas serem responsáveis por grande parte da geração de empregos nos países subdesenvolvidos¹⁶³.

Podemos concluir, portanto, que, do mesmo modo que há fatores que beneficiam todas as empresas, mas, em especial favorecem as pequenas, também há fatores que prejudicam todas, porém afetam os menores com menos intensidade. Em alguns casos, ainda que excepcionais, os pequenos empreendimentos realmente podem deter vantagens em relação aos grandes.

O mesmo ocorre quando se fala em falta de infraestrutura: as grandes empresas costumam ser muito prejudicadas com isso, o que pode gerar um espaço a ser tomado pelas pequenas, as quais podem, inclusive, crescer nesse ambiente aparentemente desfavorável¹⁶⁴.

Ressalta-se, entretanto, que essas situações de vantagem das microempresas e empresas de pequeno porte são exceções, de modo que jamais poderão ser consideradas como positivas a insegurança do mercado ou a fraqueza das instituições. Talvez os pequenos empreendimentos justamente consigam progredir nesses casos em razão de sua adaptabilidade e dos problemas experimentados pelas grandes empresas. Tais casos, porém, de forma alguma compensam as vastas desvantagens naturais que as pequenas empresas possuem em relação às grandes, nem retiram a necessidade de receberem tratamento favorecido, mas tão somente apontam suas particularidades e peculiaridades.

¹⁶² ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: mecanismos para positivar valores e princípios econômico-constitucionais**. CONPEDI. p. 4768. – disponível em http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/cesar_mauricio_zanluchi.pdf

¹⁶³ ATERIDO, Reyes; HALLWARD-DRIEMEIER, Mary; PAGÉS, Carmen. **Big Constraints to Small Firms' Growth? Business environment and employment growth across firms**. The World Bank Development Research Group. Macroeconomics and Growth Team. Policy Research Working Paper 5032. August 2009, 2009. p. 5.

¹⁶⁴ ATERIDO, Reyes; HALLWARD-DRIEMEIER, Mary; PAGÉS, Carmen. Op. cit., 2009. p. 23.

Em relação à tributação, no entanto, as pequenas empresas realmente são as que mais suportam dificuldades e custos com o cumprimento da legislação, de forma que o ideal seria conceber um sistema tributário, no qual, em sua origem, já levasse em conta os pequenos como parte do sistema, ao invés de se pensar a tributação utilizando os grandes como paradigma e, feito isso, abrir exceções às regras ou conceder benefícios aos pequenos com intuito de favorecê-los e viabilizar a sua atuação¹⁶⁵.

Ganharia-se, desta feita, maior coerência no sistema tributário, em especial no tratamento dispensado aos pequenos empreendimentos, pois, ao invés de configurarem exceções à regra geral, desta fariam parte, facilitando a compreensão do tratamento favorecido ao qual fazem jus e facilitando o trabalho do intérprete, uma vez que, ao invés de procurar o regime favorecido dessas empresas numa “colcha de retalhos” jurídica, bastaria olhar para o sistema.

O sistema tributário pátrio, ao ser construído, não parece ter considerado as pequenas empresas como parte essencial para a sua criação. Contrariamente, trata-se justamente de um complexo pensado para as grandes empresas com ressalvas e adaptações para as pequenas, tais quais a sistemática do Simples Nacional. Dessa forma, os benefícios e redução de encargos previstos às pequenas empresas são casuísticos e inseridos nesse sistema *a posteriori*, o que pode prejudicar a compreensão da dimensão da exigência constitucional de tratamento favorecido.

Aliás, tal metodologia pode, inclusive, contribuir para a oneração das pequenas empresas, na medida em que os benefícios e reduções de encargos a elas concedidos são feitos de forma casuística e adicional ao sistema, as empresas podem se ver obrigadas a se adequarem a diversas legislações e regulações diferentes, incorrendo em custos até mesmo para aproveitar os benefícios concedidos¹⁶⁶.

Tais custos suportados pelas pequenas empresas também se traduzem em custos ao próprio Estado. Ao criar um emaranhado de regras esparsas e heterogêneas e exceções às regras, bem como condições para o aproveitamento dos benefícios concedidos nessa situação caótica, o Poder Público cria para si obrigações e necessidades de fiscalizar e exigir o

¹⁶⁵ FREEDMAN, Judith. Reforming the Business Tax System: does size matter? Fundamental issues in small business taxation. In: C. Evans and R. Krever (eds). **Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect**. (The Institute of Chartered Accountants in Australia/Thomson Reuters (Professional) Australia, 2009. p. 153.

¹⁶⁶ FREEDMAN, Judith. Op. cit., 2009. pp. 155-156.

cumprimento das próprias regras estabelecidas, incorrendo em custos e gasto de tempo para tal¹⁶⁷. É o próprio ônus de fiscalizar e de se exigir o fiel cumprimento das obrigações.

Além disso, como bem aponta MENDES¹⁶⁸, o caráter excepcional dos favorecimentos são capazes de gerar insensibilidades do Poder Público no momento de sua instituição e interpretação. Como a regra geral da tributação é feita e pensada para as grandes empresas, frequentemente os benefícios aos menores são vistos como meras liberalidades do Estado.

Isso significa que os incentivos aos pequenos empreendimentos, por serem exceção à regra geral, tendem a ser interpretados de forma restritiva, como é o caso do problema estudado pela presente pesquisa, esquecendo-se que decorrem de própria exigência constitucional.

Uma breve análise de notícias veiculadas por periódicos comprova esse problema. Recentemente, devido à crise econômica, uma das primeiras ideias cogitadas para se reduzir o deficit fiscal e a dívida interna consistiu justamente em aumentar a tributação do imposto de renda das pequenas empresas. O então Ministro Joaquim Levy expressamente disse: “Há casos egrégios que permitem que as pessoas acabem com a tributação de 4% a 5% ao invés de 27,5%. Acho que, se houvesse um sentimento nessa direção, primeiro haveria de se tratar desses casos egrégios.”¹⁶⁹.

A declaração do Ministro evidencia essa visão decorrente da excepcionalidade do tratamento favorecido aos pequenos empreendimentos. Posteriormente, o Governo encaminhou ao Congresso projeto para aumentar a tributação incidente sobre as pequenas empresas, com o fim de se amenizar o impacto da correção dos valores isentos da tabela do imposto de renda¹⁷⁰.

Por tais razões é que se propugna por um sistema tributário que, em sua formação, leve em consideração as pequenas empresas como regra geral. No entanto, para evitar possíveis dificuldades, FREEDMAN¹⁷¹ recomenda a adoção dos seguintes preceitos: **a)** A

¹⁶⁷ OECD (OCDE). Op. cit., 1994. pp. 13-14.

¹⁶⁸ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; PATTON, Ana Laura Javaroni. **Pequenas Empresas, ICMS e Comércio Eletrônico: a regulação inconstitucional do CONFAZ**. Artigo apresentado no XXV Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Brasília/DF., 2016. p. 6.

¹⁶⁹ Conforme noticiado pela Globo. Informação disponível no site <http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2015/01/ministro-observa-que-ha-empresas-que-pagam-pouco-imposto-de-renda.html> - acesso em 31/05/2016.

¹⁷⁰ Informação disponível em http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2016/05/07/internas_economia,760097/governo-eleva-aliquotas-sobre-espolio-doacoes-e-pequenas-empresas.shtml - acesso em 31/05/2016.

¹⁷¹ Op. cit., 2009. p.156.

tributação das pequenas empresas não deve gerar distorções relativas aos tipos societários adotados ou tributar de forma diferente empresas que exerçam a mesma atividade, a não ser por razões de políticas públicas (neutralidade da escolha do tipo societário); **b)** O sistema tributário não pode discriminar negativamente, onerar, as pequenas empresas, como pode ocorrer devido à burocracia e aos custos para o cumprimento de obrigações acessórias; **c)** A utilização da tributação com efeitos extrafiscais pode se mostrar útil para a correção de determinadas falhas de mercado, desde que sejam utilizadas de modo eficiente e não haja outro caminho, também eficiente, que traduza menor intervenção sobre a economia; **d)** Deve-se evitar a imposição de barreiras ao acesso ao mercado e ao próprio crescimento da empresa, especialmente quando se busca utilizar a tributação com intuito extrafiscal; **e)** É mais favorável às pequenas empresas a existência de um sistema simples e de fácil compreensão do que a existência de diversos benefícios e concessões esporádicas.

Entretanto, quando o Estado interfere na economia para beneficiar as pequenas empresas, há o risco de se criar ineficiências do mercado, com perda da produtividade, uma vez que tais intervenções podem determinar uma alocação de recursos insatisfatória ou, até mesmo, manter no mercado empresas ineficientes que, sem os incentivos, não sobreviveriam¹⁷².

Apesar de haver outros objetivos, que não sejam de natureza econômica, a serem atendidos, o Estado, ao desonerar as pequenas empresas com benefícios fiscais, criar incentivos ou até mesmo subsídios, deve ter em mente que estará afetando a própria alocação de recursos no mercado e, caso não seja cuidadoso, pode correr o risco de criar privilégios injustificados e gerar ineficiências graves na economia¹⁷³, o que pode, inclusive, impedir a consecução dos objetivos desejados que justificaram e deram origem à própria intervenção.

A própria OCDE¹⁷⁴ recomenda que as supostas “falhas de mercado” que assolam os pequenos empreendimentos sejam estudadas e verificadas se realmente são falhas do mercado ou mera ineficiência de um grupo de pequenas empresas. Argumenta-se que, na maioria das vezes, o próprio mercado se mostra mais eficaz na solução de seus problemas do que a racionalidade limitada de um agente externo (Estado) que opera em uma lógica política¹⁷⁵.

¹⁷² OECD (OCDE). Op. cit., 1994. p.11.

¹⁷³ FREEDMAN, Judith. Op. cit., 2009. p. 170.

¹⁷⁴ OECD (OCDE). Op. cit., 1994.

¹⁷⁵ OECD (OCDE). Op. cit., 1994. p. 171.

Essas críticas às supostas ineficiências de mercado invocadas pelos pequenos empresários e aos problemas criados pela intervenção estatal em prol das pequenas empresas, a qual, não raro, pode mais prejudicar do que beneficiá-las, levam os críticos a proporem a redução de burocracia e complexidade do sistema¹⁷⁶ como melhor forma de favorecer os pequenos e evitar distorções econômicas, em vez de simplesmente conceder-lhes benefícios tributários ou econômicos, como crédito facilitado ou a menor juros.

A simplicidade e redução de burocracia beneficiam todas as empresas, independente do tamanho. Entretanto, é notório que as mais favorecidas por tal medida são justamente as pequenas empresas, que não possuem tanto capital e *know-how* para lidar com estas questões de forma satisfatória, pois o custo de adimplir todas as obrigações tributárias principais e acessórias pode inviabilizar ou dificultar sobremaneira o exercício da atividade.

Essa visão de se buscar a implementação de medidas globais, ou seja, que atinjam todos os negócios, independentes de seu tamanho, mas que beneficiem mais aos pequenos que aos grandes tem o mérito de ser positiva, de um modo geral, para todos, mantendo a sua neutralidade em relação à alocação de recursos. Além disso, as pequenas empresas conseguem obter vantagens maiores sem que haja ineficiências provenientes de intervenção estatal. Preserva-se a neutralidade e a eficiência do mercado ao mesmo tempo em que se criam vantagens aos pequenos empreendimentos sem que seja necessário lhes dar qualquer tratamento diferenciado.

Privilegia-se, portanto, o livre mercado e a isonomia ao mesmo tempo em que se beneficia as empresas de menor porte. Países como os Estados Unidos da América, Austrália e Reino Unido preferem, apesar de não excluirmos a possibilidade de conceder benefícios diretos e específicos, esse tipo de abordagem para favorecer os pequenos. Ressalta-se que pesquisas realizadas no Reino Unido apontam que os gastos que as pequenas empresas suportam com o cumprimento das obrigações tributárias acessórias e demais legislações (como questões administrativas, ambientais, etc.) são proporcionalmente maiores que os mesmos gastos incorridos pelas grandes empresas¹⁷⁷.

Por óbvio, o valor bruto desses custos de cumprimento das obrigações é maior para os grandes empreendimentos, porém representam parcela menor na porcentagem de sua receita.

¹⁷⁶ FREEDMAN, Judith. Op. cit., 2009. p. 178.

¹⁷⁷ OECD (OCDE). Op. cit., 1994 p. 14.

Ante tal constatação, o Reino Unido implementou diversas políticas visando a redução de tais custos, com efeitos positivos para todas as empresas, mas em especial para as pequenas¹⁷⁸.

Além da redução da burocracia e dos custos para o cumprimento da legislação, instituições fortes e um mercado financeiro altamente desenvolvido¹⁷⁹ beneficiam as pequenas empresas de modo mais intenso que os grandes empreendimentos. Em pesquisa publicada no periódico *The Journal of Finance*¹⁸⁰, a qual envolvia dados de pequenas empresas em 54 países, inclusive o Brasil, concluiu-se que dificuldades de acesso a financiamento, barreiras legais e a própria corrupção prejudicam esses empreendimentos de forma mais severa, razão pela qual o desenvolvimento institucional e financeiro também poderia ser considerado um modo de privilegiá-los.

Ao que tudo indica, o crescimento financeiro beneficia a atividade de todas as empresas, porém causa impactos maiores sobre as pequenas empresas. Comparando-se os efeitos produzidos sobre essas categorias empresariais, conclui-se que as consequências do desenvolvimento financeiro geram efeitos positivos desproporcionais aos pequenos empreendimentos¹⁸¹.

Nessa mesma linha de raciocínio, estudo conduzido por FISMAN e SVENSSON¹⁸², envolvendo empresas na Uganda, também nos aponta que a tributação, bem como a corrupção prejudicam as pequenas empresas mais sensivelmente. Apesar de, do ponto de vista da Economia, ser cediço que a tributação gera ineficiências, a pesquisa logra demonstrar que o aumento de um ponto percentual na taxa de corrupção gera uma diminuição de três pontos percentuais no crescimento das empresas menores, razão pela qual o combate à degradação institucional pode, não raro, ser mais eficiente que a própria intervenção estatal, seja na redução de tributos, seja na concessão de subsídios.

Novamente estamos diante de situações vantajosas a todas as empresas, mas que favorecem melhor os menores, o que demonstra que há diversos modos de se incentivar os pequenos empreendimentos sem a concessão de subsídios ou de vantagens tributárias.

¹⁷⁸ Idem.

¹⁷⁹ ATERIDO, Reyes; HALLWARD-DRIEMEIER, Mary; PAGÉS, Carmen. Op. cit., 2009. p. 7.

¹⁸⁰ BECK, Thorsten; DEMIRGÜÇ-KUNT, Asli; MAKSIMOVIC, Vojislav. **Financia and Legal Constraints to Growth: does firm size matter?**. The Journal of Finance. Vol. IX. nº 1. Fevereiro de 2005. 41p.

¹⁸¹ BECK, Thorsten; DEMIGUC-KUNT, Asli; LAEVEN, Luc; LEVINE, Ross. **Finance, Firm Size and Growth**. Journal of Money, Credit and Banking. Vol. 40 nº 7, outubro de 2008. 27p.

¹⁸² FISMAN, Raymond; SVENSSON, Jakob. **Are Corruption and Taxation Really Harmful to Growth? Firm level evidence**. Journal of Development Economics. Vol. 83. Elsevier, 2007. 13p.

Uma alternativa aos incentivos fiscais, que também implique em intervenção do Estado na economia, consiste na concessão de subsídios. Países como a Itália, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, entre outros¹⁸³, se valem de provisões para facilitar o acesso das pequenas empresas a financiamentos. Tais provisões podem incluir menores taxas de juros, aumento do limite de crédito, diminuição de garantias exigidas, etc.

Estudo realizado pelo Banco Mundial¹⁸⁴ atribui as vantagens geradas aos pequenos empreendimentos à facilidade de acesso ao financiamento pelo fato de possibilitar que indivíduos altamente empreendedores, porém que não detenham recursos, possam montar os seus negócios, ingressando no mercado. Além disso, o acesso a financiamentos contribuiria para separar os empreendimentos eficientes dos ineficientes, na medida em que os mais diligentes conseguiriam obter os recursos necessários para expandirem e se desenvolverem.

Essas facilidades financeiras, apesar de serem intervenções sobre o domínio econômico e, portanto, passíveis de causarem falhas de mercado ou interferir na alocação de recursos, apresentam a vantagem de não alterar a legislação tributária.

Ao não se alterar a forma de tributação, evita-se os problemas identificados pela doutrina, já analisados, que tendem a surgir com esse tipo de favorecimento. Em especial podemos nos deparar com a figura do *free rider*. Caso haja benefícios de natureza fiscal a todas as pequenas empresas, que não proceda a uma análise casuística concreta para se averiguar se os pequenos empreendimentos de determinado setor da economia realmente necessitam do tratamento tributário favorecido, algumas empresas serão beneficiadas sem que haja uma razão ou justificativa realmente relevante.

Nessa hipótese, o benefício atingiria empreendimentos que não necessitariam dele, criando vantagens injustas aos beneficiados em relação aos seus concorrentes, além de criar falhas de mercado.

Como podemos ver, a doutrina anglo-saxã apresenta grande preocupação com a estabilidade e a não intervenção sobre o domínio econômico. Intervir gera ineficiências e representa um grande risco de criação de falhas de mercado e de manutenção de agentes não merecedores. Ademais, quando benefícios são criados, torna-se difícil o combate ao

¹⁸³ OECD (OCDE). Op. cit., 2009. p. 91.

¹⁸⁴ ATERIDO, Reyes; HALLWARD-DRIEMEIER, Mary; PAGÉS, Carmen. Op. cit., 2009. pp. 21-22.

comportamento oportunístico. Sempre haverá a figura do *free rider*, o qual logra obter as vantagens de forma indesejada.

Por tais razões, as pesquisas e ensinamentos dessa doutrina são voltadas para identificar situações que não representem esses riscos, mas, ao mesmo tempo, produzam efeitos positivos mais sensíveis nos pequenos empreendimentos. Combate à corrupção, à degradação institucional, à dificuldade de acesso ao crédito, à burocracia estatal, entre outros, são formas de “favorecer” as pequenas empresas. A priori, todas as firmas colhem os benefícios dessas atuações, entretanto, fartas são as evidências e as pesquisas que comprovam um aproveitamento maior por parte dos pequenos.

Cremos que tais ensinamentos sejam essenciais à doutrina pátria. A mera intervenção estatal, seja por meio de benefícios fiscais, seja por meio de subsídios, nem sempre produz os resultados desejados, bem como também incorre no risco de se criar situações estimulantes de comportamento oportunístico, falhas de mercado e manutenção de agentes ineficientes na atividade econômica.

Apesar da solidez e contundência das críticas, o tratamento favorecido às pequenas empresas, seja tributário, seja de outra natureza (i.e. financeiro), está expressamente previsto na Constituição Federal e não pode ser descartado. Por óbvio, a política de favorecimento aos pequenos não está somente adstrita à lógica econômica.

Por mais criticável e discutível que tal opção do constituinte possa ser, a verdade é que há outros valores a serem prestigiados além da eficiência econômica e a Carta Magna vê nas pequenas empresas uma oportunidade para a consecução desses desideratos. No ordenamento jurídico pátrio, a regra de tratamento favorecido às pequenas empresas se mostra um dever, e não mera faculdade do Estado, ainda que, ao atuar, seja desejável que se atente para essas questões levantadas pela doutrina, buscando manter a neutralidade e o tratamento isonômico sempre que possível.

Deve-se, portanto, intervir nessa questão de forma racional, oferecendo benefícios e incentivos que se justifiquem e sejam necessários, de forma a evitar o oportunismo do *free rider* e a criação de ineficiências no mercado. Além disso, é necessário garantir que a criação dos benefícios não represente grandes custos às pequenas empresas para se adequarem aos requisitos para a sua fruição, nem gere elevados custos ao Estado para a sua fiscalização. O

Poder Público possui diversas ferramentas para a consecução de seus objetivos: cabe a ele a escolha da mais efetiva e menos traumática para o caso concreto.

3.3 O Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte

Conforme já mencionado, a Lei Complementar nº 123/06 instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, de modo que a União exerceu a competência prevista pelo art. 146, da Constituição Federal, com as alterações da Emenda Constitucional nº 42/03. Unificou-se, dessa maneira, o tratamento jurídico dispensado às pequenas empresas, pois não mais são necessários convênios entre as Pessoas Políticas da Federação.

Isso resolveu o antigo problema de cada ente editar legislação específica sobre o tratamento das microempresas o que, na prática, além de representar disfunções e incongruências, também causava problemas pelo fato de uma mesma empresa poderia ser enquadrada (ou deixar de sê-lo) de forma diferente no âmbito Municipal, Estadual (ou Distrital) e Federal.

De fato, antes da alteração constitucional e da edição da Lei Complementar nº 123/06, cada Pessoa Política poderia instituir seus próprios benefícios, estabelecendo quais seriam as faixas de receita bruta auferida anualmente para a caracterização como microempresa ou empresa de pequeno porte. Notava-se, então, que determinada empresa poderia ser considerada como microempresa para a União, fazendo jus, portanto, ao Simples Federal, e, ao mesmo tempo, não se enquadrar como pequeno empreendimento para o Estado no qual estivesse sediada. Para agravar a situação, a maioria dos Municípios sequer concedeu qualquer tipo de vantagem para os pequenos empreendimentos.

Com as disposições do Estatuto há uniformização do tratamento favorecido, o qual consiste em incentivos de ordem tributária e não-tributária. Os benefícios fiscais se encontram concentrados no Simples Nacional, a ser estudado no próximo item, e representam os mais sensíveis bônus aos pequenos. Ressalta-se a figura do microempreendedor individual, que também está contemplado pelo Estatuto.

Já as demais disposições trazem outras facilidades e simplificações, sendo as mais notáveis: **a)** procedimentos facilitados para a abertura da empresa e sua liquidação, inclusive com redução de custos; **b)** recolhimento dos tributos devidos em documento único; **c)** simplificação do cumprimento de obrigações acessórias, inclusive com o uso de aplicativo

eletrônico disponibilizado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN); **d)** condições mais favoráveis para a participação de certames de aquisições públicas, inclusive com a possibilidade de regularização de situação fiscal após a declaração como vencedor; **e)** redução de burocracia para as exportações, com procedimentos simplificados de habilitação, licenciamento, despacho aduaneiro e câmbio; **f)** atenuação de obrigações trabalhistas; **g)** facilidades de acesso a crédito e linhas de financiamento, com procedimento simplificado e ágil; **h)** programa de acesso e transferência de tecnologia, inclusive às incubadoras; entre outras disposições.

Esse leque de benefícios, apesar de, na prática, não representar suficiente vantagem aos miúdos empreendimentos, mostra-se positivo e definitivamente é um passo para reduzir os gastos suportados pelas micro e pequenas empresas com o cumprimento de obrigações e burocracia. Além disso, a facilidade de acesso a novas tecnologias e inovações pode representar um alto benefício, ainda que, por si só, insuficiente.

Conforme já mencionado, há uma série de hipóteses, elencadas no art. 3º da Lei Complementar nº 123/06, as quais vedam a caracterização da empresa como microempresa ou empresa de pequeno porte, de tal sorte que, uma vez presentes tais situações, a pessoa jurídica em questão não poderá aproveitar nenhum dos benefícios previstos pelo Estatuto, sejam eles de natureza fiscal ou não.

Apesar de, num primeiro momento, tais exclusões parecerem injustas, uma análise mais aprofundada demonstra que a sua existência é essencial e positiva, pois visam evitar que grandes empresas se desmembrem em várias menores com o intuito de serem desnecessariamente beneficiadas. Conforme já explicado no item 3.2, o favorecimento aos pequenos não deve interferir na estruturação societária nem gerar privilégios indevidos.

Não seria desejável que grandes empresas ou grupos econômicos se reestruturassem, não raro com perda de eficiência produtiva, apenas para auferirem as vantagens previstas pelo Estatuto. Caso não existissem tais vedações, poderíamos observar um movimento de planejamento não apenas indesejado, mas lesivo aos pequenos empreendimentos e contrário às próprias finalidades do ordenamento jurídico.

Mostra-se necessário tomar cuidado para que legítimos benefícios não sejam transformados em odiosos privilégios, incentivando o comportamento dos *free riders*.

Entretanto, algumas dessas exclusões se mostram excessivamente rigorosas e até mesmo inconstitucionais, como explicado por GUERREIRO¹⁸⁵.

De acordo com essa pesquisadora, como o critério eleito pela Constituição Federal consiste apenas na receita bruta, não seria lícito ao legislador estabelecer distinções entre empresas com mesma faixa de receita. Assim, impedir que sociedades por ações sejam consideradas pequenas empresas seria inconstitucional. Nesse mesmo sentido, não haveria motivo para restringir a participação de outra pessoa jurídica no capital da pequena empresa, desde que respeitados os limites globais de receita bruta auferida, nesse caso considerando o grupo societário como um todo.

Outro aspecto a ser destacado consiste nos diversos aprimoramentos e alterações experimentadas pelo Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Com efeito, a Lei Complementar nº 123/06 recebeu atualizações e ajustes com o objetivo de dirimir incongruências e tornar o sistema de favorecimento mais racional.

Merecem menção as seguintes modificações:

a) Lei Complementar nº 127/2007, a qual, além de outras mudanças, introduziu no Estatuto a autorização ao Poder Executivo para a já mencionada instituição do Sistema Nacional de Garantias de Crédito, visando facilitar o acesso das pequenas empresas a financiamentos.

b) Lei Complementar nº 133/2009, cujas disposições ampliaram as atividades incluídas no Simples, consistindo nas produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais.

c) Lei Complementar nº 139/2011, que aumentou o limite da receita bruta anualmente auferida para a caracterização como microempresa e empresa de pequeno porte para os patamares atuais, criou facilidades para o Microempreendedor individual, inclusive com redução de burocracia e separou as receitas provenientes de operações internas das externas para fins de cálculo de receita bruta auferida.

¹⁸⁵ GUERREIRO, Mariana de Loiola. **Empresas de Micro e de Pequeno Porte: regime constitucional e tributário**. 2006. 347 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo. 2006. pp. 241-272.

Esse último aspecto faz jus a uma explicação mais detalhada. Esse aprimoramento introduzido representou enorme benefício às pequenas empresas exportadoras, consistindo, seguramente, no maior incentivo às exportações presentes no Estatuto.

Conforme tal disposição, uma determinada microempresa pode auferir, anualmente, até R\$. 360.000,00 em operações efetuadas no mercado interno e, ao mesmo tempo, até R\$. 360.000,00 em exportações. O mesmo ocorre com as empresas de pequeno porte, respeitadas as suas faixas superiores (R\$. 3.600.000,00). Como as receitas não se somam, essas empresas podem ter uma receita bruta anual de, respectivamente, R\$. 720.000,00 e R\$. 7.200.000,00 e ainda assim fazerem jus ao tratamento favorecido.

d) Lei Complementar nº 147/2014¹⁸⁶, recente alteração que trouxe diversos aprimoramentos ao Estatuto, incluindo, disposições para evitar a “pejotização”¹⁸⁷ de funcionários através do Microempreendedor Individual; simplificação do processo de extinção das pequenas empresas; redução de multas pelo descumprimento de obrigações acessórias; atenuação de burocracia e uniformização de procedimentos; autorização para a instituições de benefícios fiscais de ICMS e ISS para produtos da cesta básica; alteração no regime de substituição tributária do ICMS, entre outros.

Destaca-se a inclusão de atividades de prestação de serviço no Simples. A Lei Complementar nº 147/14 ampliou o leque de atividades sujeitas à tributação favorecida, incluindo em seu rol serviços advocatícios, de fisioterapia, de corretagem de seguros, entre vários outros. Ademais, resolveu grave incongruência do Estatuto ao permitir que a segregação de receitas auferidas no mercado interno daquelas obtidas nas exportações também seja aplicada às pequenas empresas prestadoras de serviço.

De fato, não havia qualquer motivo justo para que a prestação de serviços também não fosse beneficiada.

Essas são as principais alterações e aprimoramentos ao Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Ressaltamos, entretanto, que, apesar de nitidamente positivas, o

¹⁸⁶ Para maiores informações, recomendamos a leitura de MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. Tratamento Favorecido para Pequenas Empresas: inovações da Lei Complementar nº 147/2014. **Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros**, v. 1, n. 2, p.285-305, ago. 2015. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/156/38>>. Acesso em: 09 set. 2015.

¹⁸⁷ Entendida como o fenômeno, frequentemente utilizado para fraudar a legislação trabalhista, no qual funcionários de determinada pessoa jurídica desligam-se dela para iniciarem próprio empreendimento com grande dependência em relação àquela pessoa jurídica.

sistema de favorecimento aos pequenos empreendimentos ainda está longe de ser ideal, de modo que mais ajustes deverão ser realizados, pois, mesmo com todos os benefícios existentes, a condição das pequenas empresas no Brasil não é favorável¹⁸⁸.

3.4 O Simples Nacional

O Simples Nacional consiste em tratamento tributário favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte. Foi instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, conhecida por “Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte”, que introduziu no ordenamento jurídico diversas medidas favoráveis, porém, em sua maioria, de natureza fiscal.

Trata-se de uma sistemática de recolhimento de tributos, a qual, apesar de simplificar a sua apuração, modificar a base de cálculo e prever alíquotas diferenciadas, bem como exigir a exação de forma mensal, não institui nem revoga qualquer tributo, conforme se depreende do art. 18 da Lei Complementar nº 123/06.

Conforme o art. 13 do Estatuto, a simplificação abrange os seguintes tributos federais, estaduais e municipais: IRPJ (imposto de renda de pessoa jurídica), CSLL (contribuição social sobre o lucro), PIS/Cofins, contribuições previdenciárias, IPI (imposto sobre produtos industrializados), ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) e o ISS (imposto sobre serviços). As contribuições ao chamado “Sistema S” – entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical – não se aplicam às empresas optantes pelo Simples, pois foram objeto de isenção. Os demais tributos, de acordo com o referido artigo, não estão inseridos na lógica do benefício.

A legislação traz, entretanto, restrições ao aproveitamento dos incentivos criados. Tais restrições podem ser à própria caracterização como microempresa ou empresa de pequeno porte, conforme já exposto, ou podem simplesmente restringir o recolhimento dos tributos na forma do Simples Nacional¹⁸⁹.

¹⁸⁸ SANTOS, Débora Couto Cançado. **O Princípio da Igualdade Tributária e o Tratamento Favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. 2012. 98 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima. 2012. p. 20.

¹⁸⁹ Como é o caso das exclusões setoriais e da exigência de regularidade fiscal.

Muito criticadas são as exclusões setoriais¹⁹⁰ da fruição dos benefícios previstos pela Lei Complementar em questão. Argumenta-se que, além de manifestamente inconstitucionais, tais exclusões servem apenas para favorecer as grandes empresas em detrimento das pequenas, de forma que não se mostram corretas economicamente, tampouco juridicamente¹⁹¹.

Essas restrições aos benefícios não apenas dificultam a entrada de novos agentes no mercado, o que por si só já seria maléfico tanto do ponto de vista econômico de se buscar a maior eficiência dos mercados pela livre concorrência quanto do ponto de vista jurídico¹⁹², como também oneram as pequenas empresas já existentes, as quais, a despeito da exigência constitucional de tratamento favorecido, se veem abandonadas à própria sorte, como se estivessem em pé de igualdade com as suas grandes concorrentes.

Ante tais argumentos, filiamo-nos ao posicionamento que denuncia a inconstitucionalidade e a irracionalidade dessas exclusões, que simplesmente ignoram os preceitos constitucionais e apenas servem para favorecer os grandes grupos econômicos em detrimento das pequenas empresas e da livre concorrência.

Outra restrição ao aproveitamento do benefício do Simples consiste no art. 17, V, da Lei Complementar nº 123/06¹⁹³, que expressamente proíbe o favorecimento às empresas que possuam débitos com o Fisco, em qualquer esfera da Federação. Esse dispositivo sofreu pesadas críticas sob a alegação de que estaria criando um fator de discriminação entre as pequenas empresas. Além disso, argumenta-se que a Constituição Federal, ao exigir o tratamento tributário favorecido, não impôs qualquer limitação ou condições para o usufruto dos benefícios concedidos, razão pela qual não seria lícito a uma Lei Complementar fazê-lo¹⁹⁴.

¹⁹⁰ Os setores excluídos estão previstos no art. 17 da LC nº 123/06 e consistem na a) importação e fabricação de automóveis e motocicletas; b) geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica; c) importação de combustíveis; d) transporte intermunicipal e interestadual de passageiros; e) produção e venda no atacado de fumo, bebida, armas e munições; f) *factoring*.

¹⁹¹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit., 2015. p.116.

¹⁹² Lembrando que a Constituição Federal elenca a livre concorrência como um dos pilares da ordem econômica: **Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência.

¹⁹³ **Art. 17.** Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

¹⁹⁴ ZANLUCHI, César Maurício. Op. cit. p.4779.

Apesar dessas críticas, o Supremo Tribunal Federal considera a exigência de regularidade fiscal para ingresso no Simples Nacional legítima, conforme decidido no RE 627543¹⁹⁵.

Não menos acalorado se mostra o debate referente à vedação de aproveitamento de créditos na tributação simplificada. A regra está insculpida no art. 23¹⁹⁶ da Lei Complementar nº 123 e proíbe a transferência e o aproveitamento de créditos relativos ao ICMS e ao IPI, de forma a onerar empresas industriais e comerciais. A restrição ao aproveitamento de créditos possui duas dimensões: por um lado, impossibilita que as pequenas empresas, ao adquirirem insumos, tomem crédito. Por outro, determina que as empresas não beneficiadas pela sistemática do Simples que adquiram insumos de uma empresa optante somente poderão tomar como crédito o valor, a título de tributo, efetivamente pago pela pequena empresa.

¹⁹⁵ Consta expressamente do voto do Ministro Relator Dias Toffoli: “A exigência de regularidade fiscal não é requisito que se faz presente apenas para adesão ao Simples Nacional. Admitir ingresso no programa daquele que não possui regularidade fiscal é incurrir no contribuinte que se sacrificou para honrar as suas obrigações e compromissos a sensação de que o dever de pagar os seus tributos é débil e inconveniente, na medida em que adimplentes e inadimplentes acabam por se igualar e receber o mesmo tratamento.” – informação disponível em www.stf.jus.br – acesso em 18/05/2015.

¹⁹⁶ **Art. 23.** As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos [Anexos I ou II desta Lei Complementar](#) para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação.

§ 3º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos [Anexos I ou II desta Lei Complementar](#).

§ 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando:

I - a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais;

II - a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal;

III - houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação.

IV - o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do [caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar](#) deverá incidir sobre a receita recebida no mês.

§ 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias.

§ 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional disciplinará o disposto neste artigo.

As consequências de tais restrições são nefastas: em primeiro lugar, onera-se as pequenas empresas de modo injustificado, pois não conseguem aproveitar créditos quando adquirem insumos. Em segundo lugar, fere a lógica da não cumulatividade, visto que a tributação acaba por cindir o processo produtivo único em dois, uma vez que, inserida uma empresa optante pelo Simples, quebra-se a cadeia de créditos, de modo que o processo da cadeia produtiva até chegar na pequena empresa seria um e a continuação da cadeia após o pequeno empreendimento, para fins tributários, seria outro. Por fim, agentes econômicos são desestimulados a adquirir insumos de empresas optantes pelo Simples, já que somente poderão tomar créditos relativos a essas operações no limite do tributo pago pelas pequenas empresas vendedoras.

Ao nosso ver, tais vedações manifestamente violam a exigência constitucional de tratamento favorecido às pequenas empresas e à própria não-cumulatividade, sistemática que faz parte da própria natureza do IPI e do ICMS.

Curiosamente, a legislação nada restringiu em relação ao PIS e à Cofins, de forma que tais contribuições, mesmo não possuindo a regra de não-cumulatividade prevista na Constituição Federal, continuam sob a sistemática não-cumulativa inclusive para a empresa optante pelo Simples. Trata-se de incoerência do sistema.

A não-cumulatividade consiste em técnica que objetiva manter a neutralidade da tributação sobre a cadeia do processo produtivo. Isso significa dizer que ao Estado não importa o modo como os agentes econômicos se organizam para manufaturarem seus produtos, nem quantas etapas são necessárias para a sua produção¹⁹⁷. Caso não existisse a não-cumulatividade, a tributação exerceria enorme papel indutor, afetando sobremaneira e livre-iniciativa, pois os agentes econômicos, buscando a redução da tributação, se veriam obrigados a alocar recursos e a planejar os processos produtivos de modo totalmente diferente para escapar da tributação. Sendo não-cumulativo o tributo, não importa quantas etapas existam na cadeia, a tributação total final será fixa.

Para agravar a situação, a não-cumulatividade do ICMS e do IPI está insculpida na Constituição Federal¹⁹⁸ e faz parte das características essenciais desses tributos. Não há como se pensá-los fora da sistemática não-cumulativa. Ressaltamos, ainda, que ao contrário do que

¹⁹⁷ Op. cit. pp. 16-17.

¹⁹⁸ No art. 153, §3º, II e art. 155, §2º, I, respectivamente.

defende boa parte da doutrina¹⁹⁹, a não-cumulatividade não se trata de princípio constitucional, mas sim de regra.

Conforme já explicado em capítulo anterior, princípios são mandados de otimização e podem ser relativizados e ponderados. A não-cumulatividade, por sua vez, não se mostra um mandado de otimização, nem configura uma norma de conceito geral e aberto, sendo apenas uma regra constitucional que prescreve determinada sistemática. Sendo uma regra, não há que se falar em ponderá-la, nem em situações mais ou menos cumulativas.

O ICMS e o IPI, portanto, devem sempre observar esta regra, sob pena de inconstitucionalidade. Por esse aspecto, a vedação ao aproveitamento de créditos por pessoas jurídicas optantes pelo Simples se mostra, ao nosso ver, manifestamente inconstitucional.

Além de ofender a regra constitucional de não-cumulatividade desses impostos, também percebemos a ofensa à exigência de tratamento jurídico favorecido às pequenas empresas. Causa espanto que uma lei complementar com o precípuo objetivo de realizar o desiderato constitucional de favorecer as microempresas e empresas de pequeno porte tenha introduzido tamanha limitação, manifestamente prejudicial e onerosa, ao aproveitamento de créditos.

Dessa forma, não há fundamentos jurídicos para prever esse tipo de limitação ao tratamento favorecido às pequenas empresas. Parece-nos que tais vedações possuem natureza fiscal, o que, na seara tributária, não se coaduna com o mandamento constitucional de instituição de incentivos e de tratamento benéfico. É evidente que o favorecimento das pequenas empresas por meio da tributação apresenta uma lógica extrafiscal, na medida em que se busca o efeito indutor da tributação, o qual, no caso concreto, consistiria em estabelecer a igualdade material entre as pequenas e as grandes empresas, viabilizar a entrada e manutenção dos pequenos no mercado, privilegiar a livre iniciativa e a livre concorrência, estimular o empreendedorismo, a geração de empregos, a geração de riquezas, etc.

A permissão da tomada de créditos relativas ao PIS e à Cofins apenas reforça o nosso posicionamento: não há nenhuma situação jurídica que justifique a vedação aos créditos, mostrando-se incongruente limitar os créditos de IPI e ICMS, tributos que dependem dessa

¹⁹⁹ Nesse sentido: DERZI, Misabel de Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICMS – não-cumulatividade e temas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Pesquisas Tributárias**. Nova série; 10 – o princípio da não-cumulatividade. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2004. p. 113.

sistemática para existirem, e permiti-los no caso de contribuições que não detenham a não-cumulatividade como seu elemento essencial.

Ora, se o objetivo manifesto da legislação consiste justamente em favorecer os pequenos empreendimentos, não haveria espaço para se impor graves e onerosas limitações aos benefícios, a não ser que balizadas por outras relevantes razões de natureza extrafiscal, em especial para evitar qualquer tipo de distorção indesejada na ordem econômica ou social. Porém, não vislumbramos qualquer razão, jurídica, social ou econômica, que justifique esse prejuízo às pequenas empresas.

Ao contrário, defendemos a posição de que o benefício fiscal em questão não se trata de mera faculdade do legislador, mas sim de um dever imposto pela Constituição Federal, que expressamente exige a necessidade de se introduzir no ordenamento jurídico um tratamento favorecido aos pequenos, inclusive na seara tributária.

Sendo um dever propriamente dito, e não mero favor proveniente da benevolência do legislador ordinário, a vedação ao aproveitamento de créditos se mostra inconstitucional, por ofender a exigência de tratamento jurídico favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

Quanto ao caso de empresa que adquire insumos de uma optante pelo Simples, reconhecemos que a limitação de créditos proveniente da aplicação de menores alíquota dos tributos que, teoricamente, existe para beneficiar os pequenos, tem o efeito de causar graves prejuízos às pequenas empresas.

Essa limitação, na prática, significa que as pessoas jurídicas buscarão adquirir seus insumos de outras empresas que não sejam optantes pelo Simples, pois, dessa forma, conseguirão maiores créditos a serem abatidos nas operações futuras. Por outro lado, ao adquirir um insumo de uma empresa “beneficiada” pelo Simples, o adquirente possuirá um montante creditício menor.

Cria-se, assim, um problema concorrencial: os insumos das micromepresas e empresas de pequeno porte são mais “caros”, não por questões econômicas, de mercado, mas sim por questões jurídicas relativas a créditos de IPI e ICMS. Questões, essas, introduzidas, paradoxalmente, justamente pela lei complementar que visa criar um regime benéfico e

favorecido às pequenas empresas. O próprio diploma normativo que objetiva a consecução dos desideratos constitucionais relativos às pequenas empresas termina por ferí-los.

Consequentemente, pequenas empresas que se encontram no meio da cadeia produtiva possuem duas alternativas: a primeira consiste em não optar pela tributação “favorecida” do Simples, o que, considerando a incipiência dos benefícios não tributários aos pequenos, significa, na prática, abrir mão do regime de incentivos e suportar todos os pesados encargos tributários como se grande empresa fosse. A segunda consiste em optar pelo Simples, hipótese em que terá de oferecer seus produtos a menor preço para compensar a questão dos créditos, o que, no caso concreto, pode se mostrar inviável ou, se viável, certamente resultará no deslocamento do preço de seus insumos para um valor inferior ao ótimo, gerando ineficiências produtivas, redução dos lucros e indesejada alteração na alocação de recursos, de forma a comprometer a neutralidade em um sentido inverso do pretendido (pretende-se beneficiar, mas acaba-se por prejudicar e onerar).

Conforme se pode depreender do parágrafo anterior, não julgamos válida a argumentação de que o Simples é um regime opcional, cuja adesão depende da conveniência e oportunidade do agente econômico, de forma que eventuais restrições ou limitações aos benefícios em nada maculariam o sistema. Como vimos no item anterior (3.2), em especial na análise das conclusões dos relatórios do Banco Mundial e da OCDE, as dificuldades tributárias são apenas alguns dos elementos de desvantagem das pequenas empresas, existindo muitos outros que apenas o favorecimento na tributação não possui condições de saná-los.

Mesmo que uma empresa opte pelo Simples e consiga alguns benefícios fiscais, isso não se mostra suficiente para suprir todas as suas deficiências. Ao impor-se limites aos incentivos, somente se cria a possibilidade de as pequenas empresas, na prática, não serem beneficiadas pelo regime favorecido por não compensar optar por ele, hipótese em que as suas demais deficiências continuarão existentes e sem resolução.

Apenas alegar que o fato de ser opcional permite qualquer tipo de restrição ao favorecimento é simplesmente reconhecer que as normas constitucionais que determinam o favorecimento das pequenas empresas e a não-cumulatividade do ICMS e do IPI não possuem qualquer importância e os benefícios concedidos são meras faculdades e benevolências do legislador. Tal posicionamento jamais pode ser aceito.

Para resolver esses problemas, MENDES²⁰⁰ propõe a possibilidade de que as pequenas empresas, ao optarem pelo Simples, possam escolher quais tributos recolheriam pela tributação simplificada e quais ficariam fora, afastando essa característica de “tudo ou nada” da adesão ao Simples. Essa proposta está de acordo com pesquisa de campo elaborada por BRAVO²⁰¹, a qual constatou a prejudicialidade aos pequenos empreendimentos das restrições relativas ao aproveitamento de crédito e propôs solução similar à já apresentada.

Tal proposta, apesar de não afastar por completo eventuais discussões acerca da não-cumulatividade, certamente resolveria o problema em relação ao tratamento favorecido: as pequenas empresas que se encontrassem no meio da cadeia produtiva poderiam aproveitar todas as vantagens do Simples e, no caso do ICMS e do IPI, recolhê-los na sistemática comum, de forma a preservar os créditos da cadeia e evitar que seus adquirentes procurem empresas não optantes pelo Simples por questões relativas a créditos desses impostos.

Dessa forma, as empresas poderiam escolher e montar o seu regime jurídico conforme lhes fosse mais conveniente, de forma a atender as suas especificidades e evitar eventuais distorções do sistema, sem terem de recorrer ao Judiciário.

Por fim, ressaltamos que a incidência sobre receita bruta, apesar de colaborar para o cálculo dos tributos devidos, reduzindo os custos de adimplemento da obrigação tributária, se mostra altamente prejudicial no caso de prejuízo fiscal.

Não há na legislação qualquer previsão de aproveitamento ou compensação de prejuízo fiscal para as empresas optantes pelo Simples. Dessa forma, se o empreendimento auferir receita haverá a tributação independentemente da existência de lucro ou prejuízo, uma vez que os tributos passam a incidir sobre a receita bruta e não mais sobre o lucro ou outras bases de cálculo.

Isso significa que a pequena empresa não pode ter prejuízo, caso contrário será esmagada pela tributação. Mesmo que a tributação simplificada represente, de forma global e desconsideradas as exceções já elencadas, o resultado negativo de uma optante pelo Simples

²⁰⁰ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit., 2008. pp. 31-32.

²⁰¹ BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. **Tributação e Empreendedorismo – desoneração tributária: a questão do não favorecimento no simples nacional**. Trabalho apresentado ao Prêmio Tributação e Empreendedorismo da Receita Federal do Brasil, 2011. Disponível em http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/monografia_da_primeira_colocada.pdf - acesso em 25/06/2015.

não recebe qualquer tratamento favorecido, mas, a *contrario sensu*, é contemplada por regime extramente gravoso.

Conclui-se, portanto, que a legislação ainda merece muitos reparos e aprimoramentos para que os pequenos empreendimentos sejam de fato agraciados com o favorecimento previsto pela Constituição Federal.

3.5 Diferenças de Tratamento Entre as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte

Tanto a Constituição Federal quanto a Lei Complementar nº 123/06 fazem expressa menção às micromepresas e às empresas de pequeno porte. Percebe-se a opção em se criar duas categorias diferentes, em vez de se escolher apenas uma expressão para se designar todas as pequenas empresas.

Isso significa que para o ordenamento jurídico há diferenças, não apenas atinentes à receita bruta anual auferida, entre uma microempresa e uma empresa de pequeno porte. Se tais significados não expressam a mesma situação, forçoso reconhecer a existência de tratamento diverso dispensado a cada um deles, caso contrário a diferenciação se mostraria inútil, o que não podemos admitir nesse específico caso.

Sob o ponto de vista da exigência de tratamento favorecido às pequenas empresas, uma vez efetuada tal distinção, a única conclusão possível a que podemos chegar é a de que todos os pequenos empreendimentos devem ser incentivados, mas as microempresas fazem jus a tratamento mais benéfico e favorecido ainda que o dispensado às empresas de pequeno porte. Há a necessidade de gradação dos benefícios conforme a complexidade orgânica das empresas: quanto menor a empresa, mais benefícios devem atingí-la²⁰².

O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte estabeleceu algumas diferenças entre essas duas figuras jurídicas, a começar pela distinção em função da receita bruta anualmente auferida, já exposta e analisada.

A grande diferenciação de tratamento se encontra no Simples Nacional, em especial nas alíquotas previstas pelas tabelas constantes de seus anexos. Cada atividade contemplada pela tributação favorecida é vinculada a uma dessas tabelas, as quais, por sua vez, possuem alíquotas distintas conforme o *quantum* de receita bruta auferida.

²⁰² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Op. cit. p.3

Assim, apesar de cada tabela apresentar alíquotas diferentes, todas têm em comum a sua progressividade, de forma que quanto menor um empreendimento, menor serão as alíquotas incidentes sobre a sua receita, sendo alguns tributos, inclusive, isentos. Por outro lado, quanto mais a atividade empresária cresce e aumenta a sua receita, maiores serão as alíquotas aplicáveis.

Essa gradação de benefícios está plenamente de acordo com os mandamentos Constitucionais e se mostra extremamente desejável e de acordo com os ditames da livre concorrência, pois, conforme a microempresa se desenvolve e se sedimenta no mercado, menos interferência estatal se mostra necessária para a sua subsistência.

A partir de determinado momento, a concessão de benefícios e incentivos não mais se justificaria, uma vez que a empresa já estaria madura e forte, apta a concorrer livremente no mercado. Caso não houvesse diferenciação entre o favorecimento, seriam criados inconstitucionais privilégios, uma vez que determinada pequena empresa no limite máximo da receita para a sua caracterização como tal receberia os mesmos estímulos que um minúsculo e recém criado empreendimento.

Isso causaria sérias distorções no mercado, tanto do ponto de vista da concorrência entre as microempresas e as empresas de pequeno porte, quanto entre as pequenas empresas que se encontram no limite de independência da intervenção estatal e as demais, não contempladas pelo Estatuto.

Outro aspecto relevante consiste na diferença de patamares impostos pela gradação. Não seria desejável que a empresa, após atingir determinado porte, visse os seus benefícios se esvaírem de forma abrupta. A redução dos incentivos, bem como o aumento de obrigações, deve ser progressiva e gradual, evitando-se grandes “degraus” entre uma microempresa, uma empresa de pequeno porte e uma empresa média, não mais merecedora da sistemática simplificada.

A legislação, corretamente, prevê o aumento progressivo das alíquotas incidentes sobre a receita bruta em pequenos passos, evitando grandes mudanças simplesmente pelo fato de a empresa ter atingido certo porte. Assim, uma miúda microempresa passará a pagar mais tributos conforme cresce e de forma pouco traumática.

Se as diferenças entre as faixas de alíquotas fossem muito expressivas, o próprio crescimento das pequenas empresas poderia ser inviabilizado ou então os particulares poderiam evitar o desenvolvimento de seus empreendimentos pautados por questões planejamento tributário, ou ainda poderiam ocultar parte da sua atividade e descambar para a evasão, zona do ilícito tributário, o que não é o objetivo desejado pela Constituição Federal.

Finalmente, ressaltamos que o Estatuto não prevê diferenciação entre as microempresas e as empresas de pequeno porte em relação aos demais benefícios, de natureza não tributária. Entretanto, o legislador está completamente autorizado a fazê-lo, já que o texto constitucional não veda esse tipo de incentivo.

4 Pequenas Empresas e Exportação

Nesse capítulo abordaremos os aspectos gerais da exportação, bem como os principais incentivos tributários relativos ao tema. Analisaremos os benefícios aos pequenos empreendimentos, bem como a exportação indireta, via *trading companies*.

4.1 Noções Gerais Acerca da Exportação

A exportação consiste na saída de um bem ou serviço do território aduaneiro, definido como todo o território nacional pelo art. 2º do Decreto nº 6.759/2009²⁰³. Efetuado o despacho aduaneiro, o bem está autorizado a deixar o território nacional, configurando-se a operação de exportação.

Conforme veremos, essas operações de comércio com agentes estrangeiros são consideradas positivas e recebem uma variedade de incentivos, alguns de ordem constitucional, inclusive. Pode-se facilmente perceber que o Brasil deseja ser um país exportador, integrando-se na economia mundial.

A Economia, como ciência, nos dá substratos para entendermos o funcionamento da microeconomia por trás das exportações. Conforme explica MANKIW²⁰⁴, uma nação será exportadora ou importadora de determinado produto a depender do preço que o bem possui no mercado interno.

Caso o produto possua, no âmbito interno, valor inferior ao preço mundial, o país se tornará um exportador desse bem, uma vez que se mostra mais barato ao mercado

²⁰³ Art. 2º O território aduaneiro compreende todo o território nacional.

²⁰⁴ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2013. p. 163.

internacional adquiri-lo desse país. Por outro lado, se o preço no mercado interno for superior ao praticado a nível mundial, será mais vantajoso importar para ter acesso ao produto mais barato.

Feita tal constatação, o Estado pode desejar onerar ou desonerar determinados bens e serviços, de modo a incentivar a sua exportação ou importação, conforme for mais conveniente.

No caso brasileiro, a pauta das exportações é considerada tão relevante para o desenvolvimento nacional que aparece como a segunda diretriz no plano de governo da atual Presidente da República²⁰⁵, dando continuidade à tradição brasileira de se privilegiar a produção voltada ao mercado externo.

Essa opção política, em conjunto com as ponderações das ciências econômicas encontraram respaldo entre os estudiosos de direito. Mostra-se comum a noção de que não se deve exportar tributos²⁰⁶, para que os produtos nacionais sejam mais competitivos.

Essa desoneração tributária busca justamente fazer com que os produtos nacionais sejam produzidos com custos inferiores ao preço praticado pelo mercado internacional, de forma a torná-los competitivos. Aumentando-se a competitividade (leia-se: reduzindo o preço) dos produtos nacionais, ao ponto de torná-los iguais ou mais baratos que o preço mundial, os outros países se veem incentivados a importá-los.

Quanto à apropriação dos benefícios decorrentes da exportação, MANKIW²⁰⁷ nos expõe a seguinte linha de raciocínio: (i) Se o valor de determinado bem em um país for inferior ao preço mundial, esse país será exportador do produto, pois compensará às demais nações importá-lo, uma vez que pagarão menos por este bem.

(ii) Como o valor praticado pela comunidade internacional é superior àquele do mercado interno, os produtores irão preferir exportar, já que conseguirão preços melhores. Isso significa que não mais compensará efetuar transações no mercado interno, a não ser que o valor do produto em âmbito nacional seja equiparado ao preço mundial.

²⁰⁵ Informação disponível em <http://www2.planalto.gov.br/presidencia/diretrizes-de-governo> - acesso em 17/08/2015.

²⁰⁶ PIERDONÁ, Zélia Luiza. **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: LTR, 2003. p. 102.

²⁰⁷ MANKIW, N. Gregory. Op. cit., 2013. pp. 164 – 165.

(iii) Assim, o preço de tal produto no mercado interno tenderá a se elevar, atingindo o mesmo patamar daquele praticado pelo mercado internacional. Enquanto o preço interno for menor que o mundial, os produtores preferirão exportar à realizar transações no território nacional.

(iv) Conclui-se, portanto, que na exportação os produtores são beneficiados, pois conseguem maiores preços para seus produtos. Por outro lado, os consumidores experimentarão uma piora em sua situação devido ao aumento de preços do produto em questão no mercado interno.

As importações seguem o raciocínio inverso ao apresentado, com a conclusão de que melhoram a situação dos consumidores e agravam a dos produtores²⁰⁸.

Ao incentivar as exportações, o Brasil pretende justamente favorecer o setor produtivo da economia, ainda que possa haver alguns prejuízos imediatos aos consumidores, por considerar tal ação relevante ao longo prazo.

O estímulo à produção poderia ser justificado pela busca de aumento de riquezas, criação de empregos, combate às desigualdades regionais, entre outros. Seja como for, a atual política para as exportações consiste na concessão de estímulos.

4.1.1 Exportação Direta e Exportação Indireta

A exportação pode se dar de forma direta ou indireta. Diz-se direta quando o próprio fornecedor do bem ou serviço efetua a operação, sem o intermédio de terceiros. A relação se dá entre o agente nacional e o importador estrangeiro.

Por outro lado, considera-se indireta a exportação realizada por intermédio de terceiro, especializado na atividade. Dessa forma, o fornecedor entrega o bem a um terceiro (i.e. uma *trading company*) com o fim específico de exportá-lo. Conforme explica JOSÉ ELIAS ASBEG²⁰⁹:

“Na exportação direta o próprio fabricante, produtor ou revendedor remete (geralmente vende) a mercadoria para o destinatário (importador) situado no exterior sem utilizar intermediários.

²⁰⁸ MANKIW, N. Gregory. Op. cit., 2013. pp. 165 – 167.

²⁰⁹ ASBEG, José Elias. **Exportação Direta x Exportação Indireta**. Valor Aduaneiro. p 1. Disponível em <arquivo.valoraduanero.com/exp_01.pdf> - acesso em 27/05/2016.

A exportação indireta é a operação em que determinada empresa “A” (o fabricante, produtor ou revendedor – fornecedor do bem) remete mercadoria com fim específico de exportação (com benefícios e incentivos fiscais equivalentes a uma exportação) para a empresa “B” (comercial exportadora ou Trading Companies), que deverá remetê-la ao exterior, a título definitivo (ex: venda), dentro do prazo de 180 dias, a contar da data da emissão da nota fiscal pela empresa “A”.”.

Entretanto, se o exportador não retirar o bem do território nacional e, ao contrário, comercializá-lo em âmbito local, não haverá que se falar em exportação. O mesmo ocorre se a empresa exportadora decidir industrializar ou, de alguma forma, beneficiar o bem em questão, adicionando-se mais uma etapa na cadeia produtiva²¹⁰, ainda que a empresa tenha a intenção de exportar o bem após a sua industrialização.

Conclui-se, portanto, pela necessidade de se haver a efetiva realização da operação após a aquisição do bem no mercado interno, sob pena de descaracterização da exportação indireta.

Ambas as modalidades de exportação são objetos de variados incentivos, os quais serão mencionados nos próximos tópicos. Os benefícios aplicáveis à exportação direta são exatamente os mesmos (ou apresentam equivalência de efeitos) àqueles vigentes para a exportação indireta.

Na realidade não haveria qualquer motivo para tratar essas situações de forma jurídica diferente. Em termos econômicos, como inclusive já explicado, a diferenciação se mostra injustificável. Sendo a intenção desonerar bens e serviços para garantir maior competitividade no mercado internacional, pouco deveria importar a organização escolhida pelos agentes de mercado para efetuar a operação, haja vista que o seu efeito último será sempre o mesmo: enviar a mercadoria ou o serviço para fora do território nacional.

Tributos como ICMS, PIS, COFINS e IPI tratam a exportação indireta como se direta fosse, não incidindo sobre a operação de venda do produto para a comercial exportadora, desde que com a finalidade de comercializá-lo no mercado externo.

Relevante, também, se mostra o caso do já extinto crédito-prêmio de IPI. Instituído pelo Decreto Lei nº 491/69 (ou seja, anterior à Constituição Federal de 1998), previa

²¹⁰ ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 131.

benefícios fiscais aos exportadores. Esse favorecimento abrangia apenas as exportações diretas.

Porém, percebeu-se que não havia razões para não se estender a aplicação do benefício às exportações realizadas de forma indireta, pois cumprem as mesmas razões e finalidades da direta: trata-se da mesma realidade executada de forma ligeiramente diferente. Para corrigir essa distorção, o Decreto Lei nº 1.248/72 reconheceu o favorecimento à exportação indireta, com a venda do produto a empresa comercial exportadora.

Mostra-se incoerente, portanto, que somente a CPP não faça parte dessa lógica de equiparar as diferentes modalidades de exportação. Aliás, não há como negar que o tratamento igualitário decorra da própria tutela constitucional sobre o tema. O fato de todos esses tributos não diferenciarem a exportação direta da indireta não é mera coincidência, mas sim correta aplicação das prescrições constitucionais em relação a essas operações.

O fato de toda uma série de tributos se inclinar para um lado, no caso o da não incidência na operação na exportação direta e na indireta, fortalece a ideia de que o tratamento jurídico da CPP deva ser o mesmo. Note-se que o PIS e a COFINS são tributos que se aproximam muito da CPP, não havendo qualquer razão para diferenciá-los quando se fala de exportação.

Entretanto, mesmo com essas questões fáticas, econômicas e jurídicas e, apesar de em quase todos os casos o tratamento jurídico previsto pela Constituição Federal entre ambas as modalidades ser exatamente o mesmo, a Receita Federal do Brasil insiste na diferenciação para fins de incidência da Contribuição Previdenciária Patronal.

4.2 Tratamento Jurídico das Exportações

Conforme veremos a seguir, o ordenamento jurídico brasileiro incentiva as exportações, por considerá-las relevantes para a consecução de objetivos, tais quais o desenvolvimento nacional e a busca do pleno emprego.

Nossa análise buscará expor um panorama geral dos principais benefícios tributários vigentes, bem como alguns favorecimentos aos pequenos empreendimentos.

4.2.1 Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988 já demonstra claramente o intuito de se favorecer e incentivar as exportações. Há em seu texto provisões que desoneram bens da incidência de tributos para facilitar a sua produção e o seu comércio no mercado internacional.

Essas provisões consistem em imunidades tributárias. Passemos ao seu estudo.

4.2.1.1 Imunidades do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

Visando tornar os produtos nacionais mais competitivos no mercado internacional, o art. 153, §3º, III, da Constituição Federal de 1988²¹¹, determinou a imunidade das operações de exportação em relação ao IPI. Dessa forma, o tributo não incide sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

O ICMS, tal qual o IPI, também foi objeto de incentivo constitucional às exportações. A imunidade do tributo está prevista no art. 155, §2º, X, “a”, da Constituição Federal²¹².

Os Estados, ao regularem o ICMS, frequentemente preveem benefícios relativos aos créditos, como veremos adiante.

4.2.1.2 Imunidade de Receitas Decorrentes de Exportação

A Constituição Federal, no intuito de desonerar as exportações para tornar os bens e serviços brasileiros mais competitivos no cenário internacional, houve por bem instituir a imunidade relativa às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas provenientes da saída de bens e serviços do território aduaneiro

Trata-se da imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição Federal²¹³. Conforme o texto constitucional, nenhuma contribuição social ou de intervenção sobre o

²¹¹ **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

²¹² **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

²¹³ **Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

domínio econômico incidirá sobre as receitas auferidas com a exportação. Ressaltamos que o constituinte não efetuou qualquer distinção entre as possíveis modalidades de exportação – direta e indireta –, limitando-se apenas a determinar a sua desoneração, exatamente adotando a mesma técnica de redação da imunidade do IPI.

Também não há, *a priori*, qualquer ressalva ou limite a quais contribuições seriam objeto da imunidade, de forma que todas não deveriam incidir sobre as receitas de exportação. Porém, há restrições relativas à CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e a CPP (Contribuição Previdenciária Patronal). As limitações impostas à primeira já foram objeto de tópico anterior nessa pesquisa. Já as restrições impostas à segunda serão analisadas no próximo capítulo.

Quanto às contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, há duas previstas pelo ordenamento jurídico: a CIDE combustíveis e a CIDE remessas. A primeira visa regular o setor de combustíveis, incluindo petróleo, gás natural e álcool. Já a segunda diz respeito a operações que envolvam transferência de tecnologia para residentes e/ou domiciliados no exterior.

Dessa forma, somente há a desoneração relativa aos tributos que incidam diretamente sobre as receitas obtidas com a exportação, ou seja, PIS/Cofins, CPP e as CIDE's.

4.2.2 Normas Infraconstitucionais

Além das disposições constitucionais, há benefícios previstos pelo ordenamento jurídico em outros diplomas. Tais provisões variam desde a regulamentação das imunidades até mesmo a concessão de isenções e demais incentivos.

4.2.2.1 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

O IRPJ (imposto de renda de pessoa jurídica) não foi contemplado na Constituição Federal por qualquer norma imunizante, tampouco foi objeto de isenção ou de incentivos às exportações por parte das normas infraconstitucionais.

Dessa forma, as empresas exportadoras não experimentaram nenhum benefício relativo a tal exação, devendo recolher o tributo como as demais.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:
I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Salientamos que no âmbito da Organização Mundial de Comércio (OMC), a concessão de benefícios fiscais relativos ao imposto de renda são proibidas e podem ocasionar problemas.

Conforme aponta MEIRA²¹⁴, as regras de comércio internacional proíbem a oneração de produtos importados com tributos incidentes sobre elementos internos, como o lucro, a receita e a renda, de forma que somente é possível fazê-lo no caso de exações reais, ou seja, que incidam sobre produção ou consumo.

A autora explica que a OMC trata os incentivos à exportação do mesmo modo, combatendo provisões que desonerem as receitas internas das empresas. Cita, por fim, o caso dos Estados Unidos, que concederam isenções relativas ao imposto de renda às exportadoras, desonerando o seu lucro. Tal ação, porém, foi barrada e considerada ilícita pela OMC.

Dessa forma, apesar de já terem existido, não há, atualmente, no ordenamento jurídico pátrio, qualquer desoneração do IRPJ às empresas exportadoras. Além disso, como visto, tais incentivos podem ensejar discussões e condenações no âmbito internacional.

4.2.2.2 Imposto de Exportação

O imposto de exportação, de competência da União, conforme dispõe a Constituição Federal²¹⁵, incide sobre a saída de mercadorias e serviços do território aduaneiro. possui alíquota 0 (zero) para quase todos os produtos exportados. Essa fato está de acordo com a política nacional de incentivo às exportações, uma vez que onerar os produtos nacionais somente serviria para reduzir-lhes a sua competitividade no âmbito internacional.

Entretanto, alguns produtos são tributados: **a)** cigarro, fumos, papel de cigarro estão sujeitos à alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento); **b)** armas e munições, sujeitas à alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento); **c)** Couros e peles às alíquotas de, respectivamente, 9% (nove por cento) e 7% (sete por cento); **d)** castanha de caju, sujeita à alíquota de 30% (trinta por cento).

Em um primeiro momento, tais onerações podem parecer contraproducentes ou meramente arrecadatórias. Porém, há razões políticas e econômicas. A incidência sobre a castanha de caju, por exemplo, visa a obtenção de “um compromisso de preço mínimo por

²¹⁴ MEIRA, Liziane Angelotti. A Tributação da Importação nos Tribunais Superiores: IPI, ICMS e Pis/COFINS. In: MOREIRA, André Mendes (et al.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário brasileiro e relações internacionais**. São Paulo: Noeses, 2013. pp. 704-705.

²¹⁵ **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

parte da indústria que compense e estimule o agricultor a investir e renovar o plantio. E também levar a indústria a buscar investimentos e a diagnosticar precisamente os entraves que prejudicam a competitividade com a Índia e o Vietnã, os outros dois grandes produtores mundiais.”²¹⁶.

Quanto às armas e ao fumo, a incidência tributo se aplica na exportação a países do MERCOSUL, para evitar que seja lucrativo e viável a reentrada desses produtos no território nacional de forma ilegal, por meio de descaminho²¹⁷.

Por fim, a tributação do couro visa incentivar o beneficiamento do couro no país, agregando maior valor ao produto a ser exportado²¹⁸.

4.2.2.3 PIS e COFINS

Ambos, como contribuições sociais, estão abarcados pela imunidade tributária sobre receitas decorrentes de exportação, independente se recolhidos na sistemática cumulativa ou não-cumulativa.

O art. 6º, III, da Lei nº 10.833/2003²¹⁹ expressamente prevê a desoneração dos bens e serviços destinados ao exterior inclusive quando a exportação é realizada de forma indireta, por meio de *trading company*.

O tratamento dispensado a esses tributos merece melhor análise, pois apresentam grande proximidade ao tema estudado. Assim como a Contribuição Previdenciária Patronal, a base de cálculo dessas exações consiste na receita bruta.

Estamos, portanto, diante de tributos que apresentam natureza de contribuição social e que incidem sobre a receita bruta, ou seja, guardam grande similaridade com a Contribuição Patronal Previdenciária.

Entretanto, o tratamento dispensado às exações não é o mesmo. No caso do PIS e da COFINS, tanto a exportação direta quanto a indireta são beneficiadas por desonerações, ao passo que para a CPP somente as exportações diretas são beneficiadas. Isso se dá pelo fato de que a Instrução Normativa nº 971/09 expressamente veda o aproveitamento da imunidade tributária sobre receitas decorrentes de exportação quando a operação se dá por via indireta.

²¹⁶ Informação disponível no site da CAMEX - <http://www.camex.gov.br/portalmduc/sitio/interna/noticia.php?area=1¬icia=4808> – acesso em 31/08/2015.

²¹⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Aula ministrada no curso de Mestrado da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo – FDRP-USP.

²¹⁸ Cf. <http://www.courobusiness.com.br/encontro/04.php> - acesso em 20/07/2016.

²¹⁹ **Art. 6º** A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Essa incoerência de tratamento a tributos extremamente similares decorre da interpretação da Receita Federal acerca da imunidade em questão: para o Fisco, o fato de a Constituição Federal não ter feito expressa menção às modalidades de exportação admitiria a interpretação de que somente a exportação direta seria imunizada. Dessa forma, estender esse benefício às exportações diretas seria uma mera liberalidade do Poder Público, a ser exercida de acordo com a conveniência e oportunidade.

Segundo esse raciocínio, a não incidência do PIS e da COFINS nas exportações indiretas só existe e é válida porque a lei expressamente prevê a isenção desses tributos. O Poder Público julgou ser positiva a desoneração e determinou a isenção dessas exações. Contrariamente, no caso da CPP, não houve interesse em se conceder o mesmo benefício, razão pela qual a Instrução Normativa supramencionada teria apenas esclarecido tal fato e regulamentado a questão da imunidade para evitar eventuais dúvidas.

Tal posicionamento nos parece equivocado. Por um lado, há muitos elementos que confirmam a iniquidade e a falta de praticidade em se dispensar tratamentos distintos às modalidades de exportação. Além disso, há um claro vetor hermenêutico constitucional no sentido de se estimular essas operações. Por outro, não se mostra razoável tratar duas realidades tão semelhantes, com o mesmo efeito prático, de modo tão distinto. Ao nosso ver a comparação entre PIS/COFINS e a CPP demonstra a falta de lógica das restrições.

Ressalta-se, que em determinados momentos a legislação infraconstitucional equipara as modalidades de exportação. Seja a legislação relativa a PIS/COFINS, seja o próprio Estatuto Nacional da Micromepresa e da Empresa de Pequeno Porte reconhecendo como exportação a venda de produtos a *trading companies*, há diversas normas que expressamente dispensam o mesmo tratamento entre as exportações diretas e indiretas.

Isso não é coincidência. A legislação infraconstitucional apenas reproduz o que a Constituição Federal deseja. A análise da questão relativa ao PIS e à COFINS serve para evidenciar esse fato.

Na verdade, a atual interpretação da Receita Federal do Brasil tolhe e restringe provisões constitucionais e privilegia, indevidamente, a legislação infraconstitucional, que acaba por se sobrepor à Constituição.

4.2.2.4 Contribuição Previdenciária Patronal

A CPP, ou contribuição ao INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), está inserida na hipótese de imunidade em relação às receitas decorrentes de exportação. Entretanto, apesar de o dispositivo constitucional não realizar qualquer restrição ou distinção nesse sentido, somente poderão fruir o benefício os exportadores que realizam a operação diretamente.

Isso se deve pelo disposto na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 971/2009, que restringiu a imunidade, vedando o seu aproveitamento quando a exportação é realizada de forma indireta.

Em sua origem, essa contribuição tinha como base de cálculo a folha de salários. A Emenda Constitucional nº 20/1998 determinou que as contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social incidissem sobre: a) a folha de salários; b) a receita bruta ou o faturamento; c) o lucro²²⁰.

Assim, conforme o art. 22, I da Lei nº 8212/1991, a CPP é de 20% sobre o total das remunerações pagas a empregados ou prestadores de serviços (folha de salários). Entretanto, o Poder Público, visando estimular a geração e a manutenção de empregos, implementou a então chamada “desoneração da folha”. Essa desoneração consistia na alteração da base de cálculo da CPP, substituindo-se a folha de salários pela receita bruta.

A partir da edição da Lei nº 12.546/2011, os setores de Tecnologia de Informação; Tecnologia de Informação e Comunicação; Call Center; Vestuário e Calçadista viram a base de cálculo da contribuição previdenciária ser substituída, passando a incidir sobre a receita bruta.

Esse fenômeno, inicialmente restrito a esses setores, sofreu expansão, de forma que diversas atividades também foram incluídas nessa sistemática²²¹. Apesar de a incidência sobre a folha de pagamentos ser a regra, atualmente há muitas e relevantes exceções.

Note-se que alguns setores, como o rural, já experimentaram a substituição muito antes. No caso mencionado, a incidência sobre a receita bruta se deu a partir de 2001²²².

²²⁰ **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
b) a receita ou o faturamento;
c) o lucro;

²²¹ A relação consta da própria Lei nº 12.546/11, a qual sofreu diversas alterações.

²²² Lei nº 10.256, que alterou a Lei nº 8.212/91,

Assim, cada vez mais a CPP se torna mais relevante para a discussão das receitas decorrentes de exportação. Quanto mais setores veem a sua base de cálculo substituída, maior o impacto da atual interpretação da Receita Federal sobre as exportações nas modalidades direta e indireta sobre a tributação das empresas.

Hoje a questão da Contribuição Previdenciária Patronal se aproxima muito da questão do PIS e da COFINS, pois a incidência sobre a receita bruta se torna cada vez mais usual. Vale ressaltar que os setores afetados pela substituição estão obrigados a recolherem o tributo utilizando a nova base de cálculo. A substituição é compulsória e não há como se optar pela antiga incidência sobre a folha de salários.

Os setores que experimentaram a substituição certamente fazem jus ao aproveitamento da imunidade tributária sobre as receitas decorrentes de exportação. Uma vez que a CPP passe a incidir sobre as receitas, ainda que, no passado, em sua origem a base de cálculo fora a folha de salários, não há como negar que se trata de uma contribuição incidente sobre receitas.

A única diferença que vislumbramos entre o caso da CPP e o do PIS/COFINS consiste na legislação infraconstitucional desses expressamente mencionar a exportação indireta como merecedora de desnoeração. Conforme já adiantado por essa pesquisa, cremos que a imunidade tributária, ao não diferenciar as modalidades de exportação nem efetuar quaisquer ressalvas, claramente deva ser aplicada tanto à exportação direta quanto à indireta.

Entendimento diverso, conforme será analisado no próximo capítulo, reduz indevidamente o alcance da norma constitucional, além de gerar essa incoerência de tratar de forma tão díspare tributos tão próximos.

4.2.2.5 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

O ICMS não incidirá sobre as operações relativas às exportações. No entanto, a legislação estadual de São Paulo possui algumas disposições e incentivos relevantes.

Conforme o art. 7º, V, §1º, 1, “a” do RICMS/SP²²³, a exportação indireta também faz jus ao aproveitamento da imunidade tributária, o que, na realidade, nem precisaria ser dito,

²²³ **Artigo 7.º** - O imposto não incide sobre (Lei Complementar federal 87/96, art. 3.º, Lei 6.374/89, art. 4.º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1.º, III; Convênios ICM-12/75, ICMS-37/90, ICMS-124/93, cláusula primeira, V, 1, e ICMS-113/96, cláusula primeira, parágrafo único):

V - a saída de mercadoria com destino ao exterior e a prestação que destine serviço ao exterior;

§ 1.º - O disposto no inciso V, observadas, no que couber, as disposições dos artigos 439 a 450, aplica-se, também:

1 - à saída de mercadorias, com o fim específico de exportação, com destino a:
a) empresa comercial exportadora, inclusive "trading";

uma vez que o texto constitucional não prevê qualquer distinção entre as modalidades de exportação

Quanto aos incentivos, a legislação prevê a possibilidade de manutenção de créditos relativos às operações anteriores à exportação²²⁴, ainda que não haja a incidência do tributo sobre ela. São os chamados créditos acumulados. Tais valores somente podem ser utilizados para o abatimento do ICMS devido nas demais operações realizadas pela empresa, podendo, no entanto, ser objeto de transferência.

As mesmas provisões também estão presentes nos Estados do Rio de Janeiro²²⁵, Rio Grande do Sul²²⁶, Minas Gerais²²⁷, Bahia²²⁸, de forma que a concessão desse tipo de benefício à exportação se mostra comum na Federação brasileira. Além disso, o Convênio ICMS 84/2009 do Confaz estabelece mecanismos de controle para operações de exportação que envolvam empresas em Estados diferentes, contemplando expressamente a exportação indireta²²⁹.

Entretanto, tal favorecimento não se aplica às pequenas empresas. Conforme já estudado, a opção pelo Simples Nacional veda a tomada e transferência de créditos. Dessa forma, microempresas e empresas de pequeno porte “beneficiadas” pela tributação simplificada não conseguem auferir esses créditos acumulados.

O Regulamento do ICMS de São Paulo, por exemplo, em seu artigo 61, §13, expressamente dispõe sobre a impossibilidade das empresas optantes pelo Simples apropriarem-se dos créditos, nos seguintes termos: “As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional” não farão jus à apropriação nem transferirão crédito relativo ao imposto.”.

Novamente temos um nítido exemplo de manifesto prejuízo aos pequenos empreendimentos. A negativa do benefício a eles simplesmente importa em mais uma desvantagem em relação às empresas maiores, as quais, além de aptas a tomar créditos e

²²⁴ **Artigo 68** - Não se exigirá o estorno do crédito do imposto (Lei 6.374/89, art. 43, na redação da Lei 10.619/00, art. 1.º, XXII):

I - em relação às operações não tributadas, previstas no inciso V e no § 1.º do artigo 7.º;

²²⁵ Art. 3º do RICMS/RJ.

²²⁶ Arts. 11 e 35 do RICMS/RS.

²²⁷ Anexos I e IV do RICMS/MG.

²²⁸ RICMS/BA.

²²⁹ Disponível em < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2009/cv084_09> - acesso em 25/07/2016.

transferí-los, também podem auferir o favorecimento dos créditos acumulados. Isso viola tanto a exigência de tratamento favorecido quanto a previsão de manutenção dos créditos.

Curioso que justo um dos tributos mais relevantes represente uma sistemática tão onerosa justamente aos empreendimentos que mais sofrem e têm dificuldades com o adimplemento dessa exação e de suas obrigações acessórias.

O tema já foi analisado no capítulo anterior, mas merece ser repisado: essa restrição simplesmente não se sustenta e somente serve para prejudicar as pequenas empresas em detrimento de empreendimentos maiores.

Assim como na restrição relativa à CPP, não há motivos que justifiquem a supressão de direitos e procedimentos expressamente previstos pela Constituição Federal (e, hainda que houvesse motivos, não seria admissível simplesmente ignorar as prescrições da Magna Carta). A sistemática de créditos do ICMS está intimamente vinculada à não-cumulatividade, sendo juridicamente impossível negar a apropriação dos créditos justamente àqueles que mais necessitam deles.

A interpretação vigente acerca dos créditos de ICMS às micro e pequenas empresas padece dos mesmos vícios daquela imposta às receitas decorrentes de exportação: não há qualquer motivo nem possibilidade jurídica de se oferecer tratamento diferenciado para realidades tão similares, com efeitos práticos equivalentes. Para agravar a situação, essas diferenças de tratamento acabam por prejudicar os empreendimentos que a própria Constituição Federal exige a instituição de benefícios e de regime jurídico favorecido.

Além de prejudicadas nas operações internas, as pequenas empresas também o são na hipótese de exportação.

4.2.2.6 Imposto sobre Serviços

Apesar de não haver preceito imunizante acerca do Imposto sobre Serviços na Constituição Federal, há expressa disposição para a promulgação de Lei Complementar para regular o tema, com o mandamento para que a legislação infraconstitucional isente o tributo quando o serviço for exportado, conforme o art. 156, §3º, II²³⁰ da Magna Carta.

²³⁰ **Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior

Mesmo se tratando de imposto de competência dos Municípios, a Constituição Federal, visando a sistematização do tributo para evitar grandes discrepâncias entre as inúmeras municipalidades da Federação, determinou a existência de diploma infraconstitucional para disciplinar o tema.

Para dirimir possíveis questionamentos, o referido diploma trouxe, em seu anexo, uma extensa lista de atividades tributadas e expressamente afirmou que as bases do ICMS e do ISS não se confundem, não sendo possível ambos os impostos incidirem sobre o mesmo fato²³¹.

Por fim, foi fixada a alíquota máxima de 5% (cinco por cento), sem que, contudo, fosse prevista a alíquota mínima do imposto. Esse fato acabou por alimentar a chamada “guerra fiscal do ISS”, na qual diversos Municípios, buscando atrair empresas e novos investimentos (ou a sua manutenção), competem entre si com a redução de alíquotas, causando grandes problemas orçamentários aos Municípios e insegurança jurídica aos contribuintes.

Apesar de atual e relevante, não focaremos nessa questão, por não se tratar do tema do presente trabalho.

O desejo constitucional de isenção foi concretizado com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, mais precisamente, no art. 2º, I e parágrafo único²³², de forma a isentar a prestação de serviços quando objeto de exportação.

Não avançaremos na questão do ISS, por não se tratar do objeto de estudo desse trabalho²³³.

4.3 Benefícios às Pequenas Empresas

²³¹ **Art. 1º** O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

²³² **Art. 2º** O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

²³³ Para maiores informações sobre o ISS e a exportação, recomendamos a leitura das seguintes obras: MOURA, Fabio Clasen de. **Imposto sobre Serviços: operações intermunicipais e internacionais importação e exportação**. São Paulo: Quartier Latin. 2007; e SCHOUERI, Luís Eduardo. **ISS Sobre a Importação de Serviços do Exterior**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 100. Jan 2004. São Paulo: Dialética, 2004

No capítulo anterior já foi exposta e analisada grande parte dos favorecimentos vigentes aos pequenos empreendimentos. Dessa forma, iremos nos ater aos mais recentes incentivos às exportações, introduzidos no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 147/14.

4.3.1 A Lei Complementar nº 147/2014

Conforme já mencionado, a Lei Complementar nº 147/14 consiste no mais recente aprimoramento ao Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, introduzindo diversas alterações e novos benefícios.

Algumas dessas vantagens já foram abordadas no capítulo anterior, de forma que ficaremos adstritos, nesse momento, às novidades concernentes aos estímulos às exportações, as quais, conforme veremos, traduzem-se em sensíveis favorecimentos aos pequenos empreendimentos.

A primeira alteração a ser mencionada consiste na inclusão do art. 49-A²³⁴ no Estatuto. Tal dispositivo visa reduzir a burocracia para a obtenção de autorização para exportar e todos os demais procedimentos relativos à operação. Expedientes administrativos podem ser muito custosos, demandando, inclusive, assessoria jurídica e de outros profissionais capacitados, além de estarem sempre sujeitos à demora e ao atraso.

A simplificação de obrigações e procedimentos, como já estudamos, reduzem os custos suportados pelas pequenas empresas, geralmente fixos e representantes de boa parcela de sua receita bruta, e trazem celeridade na consecução de seus atos.

O parágrafo único do referido artigo, por sua vez, reconhecendo a dificuldade que os pequenos empreendimentos possam suportar com os trâmites administrativos, bem como a contratação de seguros e armazenagem das mercadorias, permitiu que todas essas obrigações fossem transferidas para a empresa prestadora de serviços de logística internacional.

²³⁴ Art. 49-A. A microempresa e a empresa de pequeno porte beneficiárias do SIMPLES usufruirão de regime de exportação que contemplará procedimentos simplificados de habilitação, licenciamento, despacho aduaneiro e câmbio, na forma do regulamento.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas prestadoras de serviço de logística internacional quando contratadas por beneficiários do SIMPLES estão autorizadas a realizar atividades relativas a licenciamento administrativo, despacho aduaneiro, consolidação e desconsolidação de carga, bem como a contratação de seguro, câmbio, transporte e armazenagem de mercadorias, objeto da prestação do serviço, na forma do regulamento.

Logística internacional, como o próprio nome indica, consiste na organização e administração de atividades relativas ao fluxo de produtos e serviços, permitindo que sejam entregues e disponibilizados no lugar desejado, na hora necessária, do modo correto e com a melhor eficiência econômica para a redução de custos²³⁵. Toda essa questão logística é fundamental para a boa execução do serviço de transporte e entrega dos bens, de modo que, na atualidade a boa logística, além de reduzir os custos, também colabora para a diferenciação do produto ou do serviço prestado²³⁶, podendo consistir em fator determinante para a decisão do comprador de adquirir o bem.

Ora, dificilmente uma pequena empresa do setor produtivo ou de prestação de serviços terá condições de realizar atividade de logística internacional, de modo que a própria legislação já reconhece a dependência de terceiros para a entrega de seus produtos aos importadores. Uma vez constatada essa necessidade de se buscar os serviços de outras empresas mais robustas, andou bem o legislador ao permitir que a prestadora de serviço de logística possa cuidar de todos os expedientes burocráticos para viabilizar a exportação.

A possibilidade de transferência dessas obrigações permite a sua melhor alocação, já que uma grande empresa especializada em logística, acostumada com a atividade de exportar, pode possuir melhores condições de atender às exigências aduaneiras, reduzindo o custo da operação.

A segunda alteração a ser analisada diz respeito ao tratamento dispensado às empresas prestadoras de serviço. Como já afirmamos no capítulo anterior, um dos mais relevantes aprimoramentos à Lei Complementar nº 123/06 consistia, para fins de enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, na possibilidade de separação da receita bruta auferida no mercado interno daquela obtida pelas exportações. Dessa forma, as pequenas empresas podem atingir o limite de receita bruta no mercado interno e também fazê-lo no externo, sem que haja qualquer perda de benefícios ou de sua condição como pequeno empreendimento.

²³⁵ BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial: transportes, administração de materiais, distribuição física**. São Paulo: Atlas. 1995. p.19

²³⁶ FIGUEIREDO, Kleber; ARKADER, Rebecca. **Da Distribuição ao Supply Chain Management: o pensamento, o ensino e as necessidades de capacitação em logística**. p.4. Disponível em www.unifei.edu.br – acesso em 18/08/2015.

Na prática, para as empresas exportadoras, esse incentivo às exportações dobrou o limite máximo de receita bruta para a caracterização como microempresa ou empresa de pequeno porte.

No entanto, antes da promulgação da Lei Complementar nº 147/14, apenas as produtoras e comercializadoras de mercadorias encontravam amparo nessa disposição Estatuto, fazendo jus ao benefício previsto. Havia, portanto, um tratamento desigual entre as exportadoras de mercadorias e as exportadoras de serviço.

Essa distinção se mostrava manifestamente equivocada. Ora, não se vislumbra qualquer justificativa para tratar uma mesma situação (exportação) de maneira diversa apenas pelo fato de, em um caso, os bens consistirem em mercadorias e, no outro, em serviços.

Nem se argumente que a exportação de mercadorias seria mais vantajosa que a de serviços, motivo pela qual o legislador teria desejado induzir a primeira. A prática do comércio internacional demonstra cabalmente que a prestação de serviços também é extremamente lucrativa, de forma a contribuir para o desenvolvimento nacional e a balança de pagamentos.

Sendo a exportação uma finalidade desejada, em conjunto com o favorecimento das pequenas empresas, as prestadoras de serviço também se mostravam merecedoras do estímulo da separação de receitas internas das externas.

Essa incoerência do Estatuto foi corrigida pela Lei Complementar nº 147/14, a qual alterou a redação do §14, art. 3º, da Lei Complementar nº 123/06²³⁷ para estender o benefício em questão às pequenas empresas exportadoras de serviços, prestigiando-as para que sua atuação no concorrido e árido mercado internacional fosse viabilizada.

²³⁷ **Art. 3º** Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o [art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 \(Código Civil\)](#), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

§ 14. Para fins de enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, poderão ser auferidas receitas no mercado interno até o limite previsto no inciso II do **caput** ou no § 2º, conforme o caso, e, adicionalmente, receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, inclusive quando realizada por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar, desde que as receitas de exportação também não excedam os referidos limites de receita bruta anual.

Finalmente, a última disposição relativa aos incentivos à exportação contempla o ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), com o reconhecimento da sua isenção nessa operação.

Esse tributo tem a sua isenção nas operações de exportação prevista pelo art 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003²³⁸, com o fito de desonerar os serviços prestados ao exterior, para torná-los competitivos no mercado internacional.

Porém, apesar desse incentivo, as empresas optantes pelo Simples não conseguiam fruí-lo por falta de operacionalização. A Lei Complementar nº 123/06 não previa qualquer mecanismo para possibilitar a supressão das parcelas de ISS relativas à exportação.

Assim, como ainda hoje ocorre com os créditos de ICMS, as pessoas jurídicas abrangidas pelo “favorecimento” se encontravam, nesse aspecto, em nítida desvantagem em relação às demais, as quais conseguiam efetivamente se beneficiar dessa isenção.

Curioso notar que o mesmo não ocorria com tributos como PIS/Cofins, IPI e ICMS, já que a legislação previa mecanismos de ajuste e supressão das parcelas relativas a operações isentas. Talvez isso tenha ocorrido pelo fato de a isenção do ISS ser infralegal, ao passo que nos demais tributos mencionados temos uma imunidade prevista pela Constituição Federal.

Seja como for, a impossibilidade da empresa “beneficiada” pelo Simples em aproveitar os benefícios relativos ao ISS exportação não encontrava motivo qualquer para a sua existência, consistindo em grave falha de um Estatuto que deveria favorecer e incentivar os pequenos, e não criar-lhes mais desvantagens em relação aos maiores empreendimentos, especialmente no tocante à entrada e concorrência no mercado internacional.

Essa questão, porém, foi corrigida com as atualizações da Lei Complementar nº 147/14, que deram nova redação ao §14 do art. 18, da Lei Complementar nº 123/06²³⁹ para fins de expressamente incluir o ISS no rol de tributos que possam sofrer supressão quando há

²³⁸ **Art. 2º** O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

²³⁹ **Art. 18.** O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º

§ 14. A redução no montante a ser recolhido no Simples Nacional relativo aos valores das receitas decorrentes da exportação de que trata o inciso IV do § 4º-A deste artigo corresponderá tão somente aos percentuais relativos à Cofins, à Contribuição para o PIS/Pasep, ao IPI, ao ICMS e ao ISS, constantes dos Anexos I a VI desta Lei Complementar.

operações de exportação, corrigindo, finalmente, manifesta injustiça cometida contra as pequenas empresas.

Com base em todo o exposto, podemos notar que a Lei Complementar nº 147/14 previu grandes benefícios às exportações e corrigiu diversas falhas do Estatuto, aprimorando-o.

4.3.2 Dificuldades

Apesar de todos esses benefícios, as pequenas empresas exportadoras passam por sérias dificuldades e não estão conseguindo se estabelecer e permanecer no mercado de forma satisfatória. Em ampla pesquisa realizada pelo SEBRAE²⁴⁰, com dados coletados do período de 1988 até 2011, constata-se a hipossuficiência dos pequenos empreendimentos nesse setor.

A participação das pequenas empresas na exportação experimentou grande e constante queda no período analisado, conforme gráfico constante da pesquisa supramencionada:

²⁴⁰ Pesquisa disponível em www.sebrae.com.br, sob o título “As Micro e Pequenas Empresas na Exportação Brasileira” – acesso em 26/04/2016.

_GRÁFICO 1.2

Participação das MPE no valor das exportações brasileiras — 1998-2011 (Em %)

Fontes: Secex/MDIC, Rais/MTE e IBGE (PIA e Cadastro Central de Empresas).

Com poucas exceções, como os anos de 1999 e 2001, a participação dos pequenos empreendimentos na atividade exportadora somente diminuiu. Note-se que nem mesmo a edição do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, editado pela Lei Complementar nº 123/06, conseguiu reverter nem, ao menos, frear essa realidade.

Além desse quadro preocupante, o número de microempresas e empresas de pequeno porte dedicadas à atividade exportadora também está passando por significativas quedas:

GRÁFICO 1.3
Evolução do número de MPE exportadoras — 1998-2011

Fontes: Secex/MDIC, Rais/MTE e IBGE (PIA e Cadastro Central de Empresas).

Mais uma vez, as provisões criadas com o intuito de favorecer as pequenas empresas não se mostraram suficientes para impedir o fechamento de diversos negócios voltados ao ramo da exportação. Os benefícios, tanto os fiscais quanto os de outra natureza, não estão conseguindo garantir a manutenção dessas empresas no mercado.

As micro e pequenas empresas simplesmente não estão conseguindo concorrer com as demais: além de experimentarem dificuldades para se estabelecerem e se manterem no mercado, a sua participação nas exportações está cada vez menor, conforme os dados levantados pela pesquisa.

Mesmo quando há aumento no valor das exportações, tal majoração é muito mais intensa aos médios e grandes empreendimentos. Dentre as conclusões tecidas pelo SEBRAE, destacamos as seguintes:

“6. Ao longo de todo o período 1998-2011, as exportações das MPE cresceram a uma taxa média anual de 5,6%, com um ritmo mais elevado entre as pequenas empresas (5,7% ao ano) do que entre as micro (4,7% a.a.). As exportações totais brasileiras aumentaram, contudo, a um ritmo bem mais acelerado, de 13,2%.

7. A explicação para o pior desempenho das exportações das MPE em relação às firmas de maior porte nos últimos anos aponta tanto para fatores relacionados à conjuntura econômica —

como o câmbio valorizado e os efeitos da crise internacional — quanto para as características específicas da pauta exportadora das MPE, que as diferenciam das demais empresas. Dentre elas, destacam-se a composição segundo o tipo de produtos exportados e a distribuição segundo os países e/ou blocos econômicos de destino das exportações.

8. Os principais problemas das MPE, contudo, ainda estão relacionados a questões internas às empresas, que dizem respeito à sua gestão, à eficiência de seu processo produtivo e às dificuldades de gerir o processo de exportação.”

Assim, ainda há muitos problemas a serem enfrentados e superados pelas pequenas empresas exportadoras. Note-se que os pequenos empreendimentos simplesmente não estão conseguindo acompanhar os maiores. Para agravar a situação, como bem reconhece o SEBRAE, a exportação consiste em uma atividade complicada, com processos próprios a serem geridos, o que pode inviabilizar a exportação de forma direta.

É justamente por isso que as *trading companies* se mostram relevantes aos pequenos empreendimentos exportadores.

4.4 Trading Companies

No capítulo 3 identificamos diversas desvantagens experimentadas pelas pequenas empresas quando comparadas às demais. Essas dificuldades são inerentes à sua própria natureza e, se claramente presentes no mercado interno, há de se reconhecer o seu acirramento no mercado exterior, âmbito de concorrência mais acirrada e profissionalizada.

Apesar dos benefícios fiscais existentes, a atividade de exportar não é livre de custos, sejam de ordem burocrática para cumprir todos os requisitos e exigências das autoridades administrativas, como a SECEX (Secretaria de Comércio Exterior), para obter a autorização na operação, sejam quanto à própria logística internacional.

Além disso, como se não bastassem tais problemas, não é fácil uma pequena empresa conseguir projeção internacional, penetrando e fazendo o seu nome no mercado externo ao ponto de se tornar conhecida pelos consumidores internacionais e conseguir captar clientes. Os pequenos empreendimentos mal são conhecidos no território nacional, quem dirá, então, no internacional.

Por fim, há, ainda, uma questão relativa à alocação de riscos e de recursos: a exportação é uma atividade específica, com riscos próprios e peculiaridades. Uma pequena empresa do setor produtivo, que já exerça a atividade de produção de bens, com seus riscos

bem delimitados e custos definidos, pode não ser capaz de arcar com os ônus provenientes do exercício do comércio exterior.

Ante todos esses fatos, mostra-se vantajoso transferir a responsabilidade da exportação para uma empresa especializada no assunto, realizando-a de forma indireta. Nessa modalidade, a pessoa jurídica que pretende exportar seus produtos contrata alguém especializado nesse setor e lhe transfere as mercadorias com o precípua fim de serem comercializadas no exterior.

Dessa forma, alocam-se os riscos de forma eficiente, pois a empresa exportadora terá maior *know-how* e condições para realizar a operação, bem como saberá lidar melhor com os riscos da atividade e conseguirá clientes de forma mais rápida, facilitando o processo de logística internacional.

É justamente nesse momento que aparecem as *trading companies* na negociação.

As *trading companies*, conhecidas no Brasil por empresas comerciais exportadoras²⁴¹, consistem em pessoas jurídicas que se dedicam à exportação de bens e serviços, podendo, também, realizar operações de importação e de comércio interno.

As atividades exercidas por essas empresas variam desde a intermediação entre o mercado interno e externo até a realização do processo de logística internacional, estudos de mercado, apoio em serviços econômicos, financeiros e de seguros e melhor alocação de riscos²⁴².

O termo “empresa comercial exportadora” é empregado apenas para designar uma realidade fática, como ocorre com as *holdings* e as *joint ventures*, pois as *tradings*, assim como as demais citadas, não consistem em tipo societário previsto pela legislação brasileira. Estão disciplinadas pelo Decreto-Lei nº 1.248/1972, o qual regula as operações de compra no mercado interno com o fim precípua de exportação

Conforme disposto por tal diploma, para que uma empresa seja considerada uma comercial exportadora e, portanto, faça jus a todo o tratamento favorecido, é necessário que sejam registradas perante a Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e na Receita Federal do

²⁴¹ José Augusto de Castro aponta algumas pequenas diferenças entre as *trading companies* e as comerciais exportadoras, em especial as relativas à necessidade de capital social mínimo e à forma de de constituição. Entretanto, essas diferenças não se mostram relevantes para a solução do problema enfrentado e não serão aprofundadas.

²⁴² MAIA, Jayme de Mariz. **Economia internacional e comércio exterior**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Brasil (RFB), bem como sejam constituídas sob a forma de sociedade por ações e possuam capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional²⁴³. Atualmente, o valor de capital social mínimo exigido é de R\$. 748.466,66.

O registro perante a SECEX está disciplinado pela Portaria SECEX nº 23/2011, sendo que os artigos 247 ao 253²⁴⁴ trazem todos os requisitos para a sua concessão. Dessa forma,

²⁴³ **Art.2º** - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

²⁴⁴ **Art. 247.** Considera-se empresa comercial exportadora, para os efeitos de que trata o Decreto -Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, as empresas que obtiverem o Certificado de Registro Especial, concedido pelo DENOC em conjunto com a RFB.

Art. 248. A empresa que deseja obter o registro especial de que trata o Decreto -Lei nº 1.248, de 1972, deverá satisfazer os seguintes quesitos:

I - possuir capital mínimo realizado equivalente a 703.380 Unidades Fiscais de Referência (UFIR), conforme disposto na Resolução nº 1.928, de 26 de maio de 1992, do Conselho Monetário Nacional;

II - constituir-se sob a forma de sociedade por ações; e

III - não haver sido punida, em decisão administrativa final, por infrações aduaneiras, de natureza cambial, de comércio exterior ou de repressão ao abuso do poder econômico.

Art. 249. Não será concedido registro especial à empresa impedida de operar em comércio exterior ou que esteja sofrendo ação executiva por débitos fiscais com a Fazenda Nacional.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica -se também à empresa da qual participe, como dirigente ou acionista, pessoa física ou jurídica impedida de operar em comércio exterior ou que esteja sofrendo ação executiva por débitos fiscais.

Art. 250. As solicitações de registro especial deverão ser efetuadas por meio de correspondência, em papel timbrado, ao DENOC/Coordenação -Geral de Normas e Facilitação de Comércio (CGNF), em conformidade com o art. 6º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, informando a denominação social da empresa, número de inscrição no CNPJ, endereço, telefone e fax, indicando, também, os estabelecimentos que irão operar como empresa comercial exportadora, devidamente acompanhada, para cada estabelecimento, de 2 (duas) vias dos seguintes documentos:

I - páginas originais do Diário Oficial, ou cópias autenticadas, contendo as atas das assembleias que aprovaram os estatutos sociais, elegeram a diretoria e estabeleceram o capital social mínimo exigido, com a indicação de arquivamento na Junta Comercial;

II - relação dos acionistas com participação igual ou superior a 5% (cinco por cento) do capital social, devidamente qualificados (nome, endereço, Cadastro de Pessoa Física/CNPJ), com os respectivos percentuais de participação;

III - páginas originais do Diário Oficial, ou cópias autenticadas, contendo as atas das assembleias que aprovaram a constituição de cada estabelecimento da empresa que pretenda operar como empresa comercial exportadora, nos termos do Decreto -Lei nº 1.248, de 1972, com a indicação de arquivamento na Junta Comercial; e

IV - certidões negativas de débitos fiscais relativos aos tributos federais e à dívida ativa da União.

Art. 251. A concessão do registro especial dar -se-á mediante a emissão de certificado de registro especial pelo DENOC e pela RFB.

Art. 252. A empresa comercial exportadora fica obrigada a comunicar aos órgãos concedentes qualquer modificação em seu capital social, em sua composição acionária, em seus dirigentes, em sua razão social, e em seus dados de localização.

Parágrafo único. Para essa finalidade, a empresa deverá encaminhar correspondência aos órgãos concedentes com informações relativas às alterações ocorridas, anexando as páginas originais do Diário Oficial, ou cópias autenticadas, que contenham as atas das Assembleias que tenham aprovado as alterações, com a indicação de arquivamento na Junta Comercial.

Art. 253. O registro especial poderá ser cancelado sempre que:

I - ocorrer uma das hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b” do § 1º do art. 2º do Decreto -Lei nº 1.248, de 1972;

II - ocorrer uma das hipóteses previstas no art. 249 desta Portaria; e

somente as empresas que preencham tais exigências serão consideradas como *trading companies* e farão jus aos benefícios fiscais.

A caracterização como comercial exportadora é extremamente vantajosa, pois, conforme veremos no item seguinte, a legislação tributária, em muitas hipóteses, considera a venda de mercadorias para uma *trading company*, com o fim de comercialização no mercado externo, como se exportação direta fosse, garantindo o gozo de benefícios fiscais tanto para a empresa vendedora quanto para a exportadora.

Conforme explicam RESENDE e GARCIA²⁴⁵, a utilização de uma *trading* na operação de exportação é muito proveitosa tanto para o exportador indireto quanto para a própria comercial exportadora: o vendedor, assim, reduz seus custos operacionais, usufrui dos incentivos fiscais imediatamente, possui acesso a financiamentos especiais e elimina os seus riscos com a exportação. Já a adquirente exportadora fará jus a todos os benefícios fiscais provenientes da operação.

Estudo empírico realizado em Criciúma/SC e publicado na CONVIBRA²⁴⁶, constatou as vantagens de se valer de uma *trading company* para ter acesso ao mercado externo e reduzir os custos inerentes da operação de exportação. Tal estudo concluiu, ainda, que devido à falta de estrutura das pequenas empresas para atuar no comércio internacional, a exportação indireta consiste em uma boa estratégia empresarial.

Na realidade, o próprio Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno porte reconhece essa relação entre os pequenos empreendimentos e as empresas exportadoras, fazendo-lhes expressa menção no § 14 do art. 3º²⁴⁷.

Esse dispositivo, já analisado no capítulo anterior, consiste justamente na separação das receitas auferidas internamente daquelas provenientes de exportação, para fins de

III - não for cumprido o disposto no art. 252 desta Portaria.

²⁴⁵ RESENDE, Leone Soares de; GARCIA, Luiz Martins. **Trading Company Brasileira (empresa comercial exportadora)**. São Paulo: Atlas, 1977. p. 37.

²⁴⁶ ISOPPO, Monise Borba; ZILLI, Júlio César; SOUZA, Isabel Regina de; SANTOS, Maria Helena de Souza. **Inserção Internacional via Trading Company: um estudo junto às trading companies localizadas em Criciúma – Santa Catarina**. CONVIBRA. p.5 disponível em www.convibra.org – acesso em 24/08/2015.

²⁴⁷ § 14. Para fins de enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, poderão ser auferidas receitas no mercado interno até o limite previsto no inciso II do **caput** ou no § 2º, conforme o caso, e, adicionalmente, receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, inclusive quando realizada por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar, desde que as receitas de exportação também não excedam os referidos limites de receita bruta anual.

caracterização como microempresa ou empresa de pequeno porte. A norma em questão categoricamente permite a exportação via *trading company*.

Isso significa que o próprio Estatuto já reconhece como exportação a comercialização do produto com o intuito de comercializá-lo no mercado internacional. A legislação corretamente e respeitando os desideratos constitucionais não diferencia o tratamento dispensado à exportação direta daquele dispensado à direta.

Dessa forma, há que se reconhecer a importância das comerciais exportadoras e se evitar a oneração de operações realizadas com as vendedoras para fins de exportação, caso contrário de nada adiantariam os incentivos para a saída de mercadorias e serviços no território nacional.

Se a operação entre uma empresa e a comercial exportadora fosse tributada, esses tributos seriam exportados, tornando ineficazes, na prática, todas as isenções e imunidades, motivo pelo qual a exportação indireta deve merecer o mesmo tratamento da direta, conforme a lógica econômica.

Ressalta-se que entendimento diverso prejudica mais sensivelmente as pequenas empresas, uma vez que mais dependentes de terceiros para ingressarem no mercado externo.

5 Restrições ao Aproveitamento da Imunidade

Nesse capítulo estudaremos a restrição imposta pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971/2009 à exportação indireta. Para a Receita Federal, somente a exportação direta deve ser contemplada pela imunidade, para fins de aplicação da imunidade à contribuição previdenciária patronal.

Analisaremos quais os principais argumentos da Autoridade Fiscal para a manutenção dessas restrições, mostrando-se útil, para isso, uma breve menção ao RE 759244, o qual trata justamente dessa matéria.

Posteriormente, estabeleceremos o regime jurídico que rege a Instrução Normativa. Identificando a sua natureza, será possível tecer considerações acerca de sua legalidade e limites para regulamentar a tributação.

Feito isso, mencionaremos as principais consequências dessa interpretação restritiva para, finalmente, demonstrarmos que a restrição imposta pela Instrução Normativa em comento contraria frontalmente a Constituição Federal e não encontra respaldo na legislação.

Por fim, apresentaremos outros temas reputados como relevantes para novas pesquisas.

5.1 A Instrução Normativa nº 971/2009

O caso da restrição relativa à exportação indireta se encontra judicializado, sendo que a Suprema Corte reconheceu a sua Repercussão Geral. O *leading case* consiste no RE 759244, de relatoria do Ministro Roberto Barroso.

No caso em questão, a demanda diz respeito a uma empresa do setor sucroalcooleiro que valia-se de *trading companies* para exportar sua produção, porém teve a fruição da imunidade de receitas decorrentes de exportação negada pela autoridade fiscal, pelo fato de não ter efetuado a operação de forma direta.

Ressaltamos, também, que à época dos fatos a IN nº 971/09 não estava em vigor. A ação foi ajuizada sob a égide da Instrução Normativa nº 3/2005, cujo art. 245, § 2º previa exatamente a mesma restrição que a atual:

“Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro

de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.”

Realizaremos uma breve análise da argumentação invocada pelo Fisco para defender essa restrição e negar o aproveitamento da imunidade para a exportação indireta, uma vez que nesse processo todo o entendimento da Receita Federal (Receita Previdenciária, na época) está sintetizado nos autos.

Antes, porém, de levantarmos essa argumentação, reforçamos que o entendimento e as razões que embasaram as restrições da IN nº 3/05 são os mesmos presentes na IN nº 971/09. O fato de a empresa que ingressou com a ação ser do setor agrícola e não ser uma pequena empresa também não irá causar muita interferência.

Apesar de não se tratar de pequena empresa, a Receita Federal tem aplicado o mesmo entendimento aos menores empreendimentos, razão pela qual os fundamentos apresentados como defesa também são válidos para o nosso objeto de pesquisa.

O fato de o objeto social da impetrante do Mandado de Segurança consistir em produção agrícola tampouco afetará a análise, pois, mesmo que em algumas partes da defesa elaborada pela Advocacia Geral da União (hoje o processo se encontra sob os auspícios da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) sejam mencionadas regulamentações específicas ao setor agrícola, a lógica é a mesma para todo e qualquer tipo de produto ou serviço exportado.

Por fim, uma vez reconhecida a Repercussão Geral, a decisão do caso afetará as pequenas empresas. Caso seja reconhecida a aplicação da imunidade para as receitas decorrentes da exportação indireta, todas as microempresas e empresas de pequeno porte também serão beneficiadas pela decisão. Obviamente, por outro lado, a negativa do direito também afetaria esses empreendimentos.

Feitas tais ponderações e ressalvas, passemos ao entendimento defendido pelo Fisco nesse processo.

O entendimento é pautado pela definição de exportação como a venda direta do produto e serviço ao estrangeiro, sem a participação de intermediários. Quando determinada empresa negocia a sua produção com uma *trading company*, estaria tão somente realizando uma operação no mercado interno, pois tanto o vendedor quanto o comprador se encontram em território nacional.

Ainda que o objetivo da venda à *trading* seja comprovadamente a exportação, o produto ainda não foi exportado, não deixou o território aduaneiro, de forma que não seria lícito aplicar à essa situação o regime das exportações.

Para o Fisco, seria necessário que houvesse uma lei que expressamente reconhecesse a aplicação da imunidade para esse caso. A autoridade fiscal argumenta, inclusive, que somente é possível a desoneração relativa ao PIS e à COFINS na exportação indireta via *trading company* pelo fato de a legislação infraconstitucional prever esses benefícios.

Dessa forma, a aplicação da imunidade para a exportação indireta configuraria mera liberalidade do Poder Público, uma faculdade em beneficiar essa situação, mas jamais um dever (não-fazer, no caso não tributar) decorrente de uma imunidade tributária e, portanto, imediatamente aplicável.

Para embasar melhor seu posicionamento, invoca a universalidade da Previdência Social e a sua importância para o amparo dos mais necessitados em nossa sociedade, argumentando que somente em casos expressos pela Constituição ou pela lei seria possível afastar às contribuições sociais. Em seu entendimento, reconhecer o alcance da imunidade para as exportações indiretas seria distorcer o texto constitucional e se afastar dos objetivos e princípios da Previdência, de modo que as aquisições em mercado interno, mesmo com o fim de exportação, não podem ser contempladas pela imunidade em comento.

Em linhas gerais, esses são os principais argumentos que a Receita Federal utiliza até hoje para justificar as restrições ao aproveitamento da imunidade tributária. Parece-nos forte o entendimento de que essa imunidade seria apenas um incentivo fiscal concedido por mera liberalidade, devendo ser interpretado de forma literal e restritiva, sem maior análise dos objetivos pretendidos pela norma imunizante.

Assim, para a Receita Federal, o entendimento expresso pela Instrução Normativa nº 971/09 seria mera regulamentação acerca da legislação constitucional e infraconstitucional

sobre o tema, exercendo o seu papel de eliminar a ambiguidade decorrente do texto constitucional, a qual poderia permitir a aplicação da imunidade às exportações realizadas de forma indireta.

5.1.1 Natureza Jurídica

Não nos aprofundaremos muito na questão da natureza jurídica da Instrução Normativa nº 971/09. O objetivo dessa análise consiste em estabelecer e esclarecer a posição doutrinária, aparentemente unânime, de que regulamentos e atos administrativos jamais podem contrariar a lei ou adicionar-lhe novos elementos sem prévia autorização legal para fazê-lo. Vejamos.

A instrução normativa consiste em figura prevista pelo art. 87, parágrafo único, II, da Constituição Federal de 1988. No caso das instruções editadas pela Receita Federal do Brasil, consistem em atos do Secretário da Receita Federal.

Esse ato administrativo apresenta natureza próxima ao regulamento, definido como: “o ato administrativo unilateral, veiculador de normas gerais e abstratas, destinado complementar disciplina contida em norma legislativa.”²⁴⁸

Regulamentos do Poder Executivo servem apenas para especificar a legislação, sendo-lhes vedada a inclusão de regras geradora de novos direitos ou obrigações.²⁴⁹ Não é admissível que a competência do Poder Legislativo seja invadida por atos administrativos.

Apesar dessa constatação, a doutrina administrativista diferencia a instrução normativa dos regulamentos propriamente ditos, pelo fato de os últimos terem maior abrangência. Os regulamentos vinculam tanto a atuação dos órgãos da Administração Pública quanto dos administrados, ao passo que a instrução normativa produz efeitos apenas para esses órgãos.²⁵⁰

Entretanto, ainda que se considere a Instrução Normativa nº 971/09 como mero expediente do órgão fazendário para vincular a atuação de seus agentes, não há como negar que também produz efeitos sobre os direitos e deveres dos contribuintes, seja de forma direta ou indireta.

²⁴⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.290.

²⁴⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Ato Administrativo e Direito dos Administrados**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 95.

²⁵⁰ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. vol. 1. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007. pp. 382 – 383.

Parece-nos que, apesar da denominação e da forma do ato remeterem a uma instrução propriamente dita, o seu conteúdo se aproxima muito mais da figura do regulamento, por detalhar e especificar a matéria prevista pela Lei nº 8.212/91.

Independente dessa questão, os efeitos práticos são os mesmos tanto para os regulamentos quanto para as instruções normativas: como atos hierarquicamente inferiores à lei, jamais poderão contrariá-la²⁵¹

A vedação de contrariar a legislação impõe a conclusão bem conhecida de que os regulamentos e atos regulamentares não podem criar direitos e obrigações além daqueles previstos pela legislação.²⁵²

Essa garantia à legalidade busca a garantia da segurança jurídica e o repúdio ao arbítrio do governante. Em uma democracia, a lei deve ser observada, ainda mais pelo fato de ser editada pelo poder Legislativo, composto por membros eleitos diretamente pelo povo com o propósito de debater as matérias de lei.

Caso não houvesse essa limitação, o Chefe do Poder Executivo seria quase um monarca absolutista, detendo poderes para editar e alterar instrumentos normativos conforme a sua própria conveniência e oportunidade, o que jamais poderia ser admitido.

Conforme assevera CARRAZZA, “(...) a faculdade regulamentar serve para *ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei*, mas não para agregar-lhes novos componentes, ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência.” (grifos do autor)²⁵³.

A lição de MARIA SYLVIA²⁵⁴ também é no mesmo sentido: “(...) a Administração Pública não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei.”.

Com isso podemos concluir que a doutrina brasileira é pacífica no sentido de que um ato administrativo, seja um regulamento ou uma instrução normativa, jamais poderá suplantear a lei, não lhe sendo permitido afrontar texto normativo de hierarquia superior.

²⁵¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 163.

²⁵² ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Direito Administrativo I**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. pp. 258-259.

²⁵³ CARRAZZA, Antonio Roque. Op. cit. pp. 265-266.

²⁵⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 65

Para fins dessa pesquisa, a lição da doutrina é clara: a Instrução Normativa nº 971/09 somente poderia diferenciar o tratamento dado às diferentes modalidades de exportação se: (i) a lei permitir que ela o faça; (ii) não for possível, somente pela leitura do texto imunizante e pela interpretação constitucional, concluir quais modalidades de exportação estariam beneficiadas pela imunidade tributária.

Não havendo a coexistência de ambas as hipóteses, a restrição imposta pela Instrução Normativa é ilegal e/ou inconstitucional.

5.2 Consequências das Restrições

A consequência do atual entendimento da Receita Federal é óbvia: somente as pequenas empresas dedicadas à exportação direta conseguem fruir a imunidade tributária em questão na sua plenitude.

O grande problema dessa restrição consiste no fato de as micro e pequenas empresas, frequentemente, não terem condições de organizar sua atividade e investir na infraestrutura necessária para exportar diretamente. Conforme já vimos, a exportação não é uma atividade simples e fácil de ser exercida, pois exige conhecimentos específicos, penetração e destaque no mercado internacional e grandes investimentos em logística internacional.

Pequenos empreendimentos não especializados na exportação encontram muita dificuldade para realizá-la diretamente e são justamente os mais prejudicados por essa restrição, o que nos leva à criação de mais uma desvantagem em relação às empresas maiores.

Empresas mais robustas detêm o capital e *know-how* para ampliar o seu ramo de atividade e, se interessante, dedicar um setor para exportar seus bens e serviços de forma direta. Isso raramente é verdade para as pequenas empresas.

No entanto, mesmo as grandes empresas podem encontrar dificuldades para exportar seus produtos diretamente. Em um caso mais recente, temos o exemplo da Klabin. Apesar de ser um empreendimento robusto e de grandes proporções, a Klabin decidiu exportar celulose de eucalipto por intermédio da Fibria²⁵⁵, por julgar a exportação indireta mais vantajosa nesse

²⁵⁵ Informação disponível em <http://www.fibria.com.br/midia/releases/fibria-e-klabin-fecham-contrato-de-fornecimento-de-celulose-de-eucalipto-para-o-mercado-internacional/> - acesso em 27/07/2016.

caso. Devido ao valor da operação, a questão foi submetida ao CADE, que, por sua vez, aprovou o acordo firmado pelas empresas²⁵⁶.

Se até mesmo as grandes empresas podem experimentar dificuldades no processo de exportação, optando, em alguns casos, pela realização da operação por intermédio de terceiros, não é difícil imaginar a dependência das pequenas empresas em relação às comerciais exportadoras.

O que a Instrução Normativa nº 971/09 faz, na prática, é enfraquecer as micro e pequenas empresas que necessitam de *trading companies* para entrar no mercado internacional e fortalecer os agentes que já exportam diretamente ou que tenham condições de fazê-lo. Prejudica-se os pequenos e garante-se menor concorrência aos grandes.

Essas são as principais e nocivas consequências, as quais certamente devem ser levadas em conta para a análise do problema abordado pela pesquisa.

5.3 Considerações acerca da Legalidade e da Constitucionalidade das Restrições

Normas infraconstitucionais, sejam leis, decretos ou qualquer outro diploma normativo, devem estar de acordo com as normas superiores, sob pena de invalidade. Somente é válida a norma que encontra fundamentação em outra norma superior.²⁵⁷ Disso concluímos com segurança que um decreto, como ato normativo, deve guardar harmonia tanto com a lei que lhe permitiu a sua edição quanto com as demais normas superiores, em especial a Constituição, devendo ser interpretado e aplicado em conformidade com essas normas.²⁵⁸

Conforme afirma CARRAZZA, os tipos tributários não podem ser alargados de forma a violar as regras e princípios constitucionais.²⁵⁹, devendo, entretanto, estrita observância a eles.

Creemos que os elementos teóricos e fáticos analisados por essa pesquisa nos permitam solucionar o problema das restrições ao aproveitamento da imunidade das receitas decorrentes de exportação.

²⁵⁶ Cf. <http://exame.abril.com.br/negocios/noticias/cade-aprova-acordo-de-celulose-entre-klabin-e-fibria> - acesso em 27/07/2016.

²⁵⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. Tradução de João Baptista Machado. p. 9.

²⁵⁸ Op. cit. p. 34.

²⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 276.

Em primeiro lugar, a doutrina sobre as imunidades tributárias já nos fornece alguns relevantes elementos interpretativos. Conforme estudado, as imunidades veiculam objetivos e valores a serem prestigiados, protegidos, incentivados ou mantidos fora da atuação estatal. Por esse motivo, dá-se preferência à interpretação que, de forma razoável, melhor atribua-lhes sentido capaz de efetivamente cumprir seus objetivos e resguardar os valores por elas veiculados.

Ao contrário das isenções, as imunidades são normas definidoras da própria competência tributária. Não consistem em favores legais ou benefícios concedidos por mera liberalidade, mas sim em normas que organizam e colaboram para o estabelecimento do Estado. Por tal motivo, em nossa opinião, não há que se falar em interpretação restritiva ou entendermos tais normas em sua literalidade.

É necessário que se analise todo o sistema instituído pela Constituição Federal para que se possa chegar aos reais fundamentos e objetivos da norma imunizante e, conseqüentemente, interpretá-la de modo a lhe garantir a máxima efetividade.

Por tal motivo, quando o texto constitucional refere-se à imunidade das receitas decorrentes de exportação, sem, contudo, especificar qual seria o tipo de exportação, de modo a permitir discussões acerca da abrangência dessa imunidade, a análise sistemática da Constituição Federal se mostra necessária e apta a colaborar para a correta solução do problema.

Entretanto, ainda que seja possível a existência de ambiguidade, o fato de não haver qualquer menção expressa às modalidades de exportação (direta e indireta), já é um indicativo de que o constituinte derivado, ao imaginar essa imunidade tributária, não desejou diferenciar essas realidades, desejando, portanto, o mesmo tratamento para ambas.

Essa constatação ganha força se a analisarmos sob o prisma da semiótica, em especial da figura do legislador modelo, já explicada nesse trabalho. Ora, no momento em que a Emenda Constitucional que introduziu essa imunidade foi redigida, o legislador teria total capacidade de diferenciar as modalidades de exportação, caso desejasse.

Porém não o fez, de forma a sinalizar pela igualdade de tratamento para essas situações. A exportação indireta é uma prática usual e muito antiga, responsável por grande

parte do comércio exterior. Se não houvesse interesse em imunizá-la, o texto constitucional certamente mencionaria isso.

Em segundo lugar, já ficou claro e estabelecido que a imunidade tributária sobre as receitas decorrentes de exportação visa a consecução de objetivos extrafiscais, ou seja, sociais e econômicos. Quando se imunizam essas receitas, o resultado é a diminuição do preço que os produtos nacionais conseguem no mercado externo.

O aumento de competitividade representa um aumento nas exportações e, conseqüentemente, ingresso de divisas no país. A Constituição Federal, em sua ânsia pela criação de uma sociedade justa, com eliminação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais, bem como na geração do pleno emprego, vê nas exportações um meio para atingir esses fins. Não se instituiu a imunidade apenas para aumentar os ganhos privados dos empresários, mas sim visando a consecução desses outros objetivos.

Dessa forma, nada mais natural que seja privilegiada a interpretação que melhor traduza e permita a efetivação dos objetivos extrafiscais que fundamentam a norma imunizante.

Isso nos leva à questão: reconhecer a imunidade apenas às exportações diretas é um modo eficaz de atingir as finalidades pretendidas? A resposta é não. A exportação indireta e a atuação das *trading companies* são essenciais. Muitos empreendimentos dependem de empresas exportadoras para ingressar no mercado internacional, pois não possuem condições de exportarem diretamente, ou simplesmente não lhes é interessante exercer essa atividade.

Caso as exportações indiretas não façam jus à imunidade, grande parte dos produtos e serviços nacionais negociados no mercado internacional será prejudicada. Além disso, do ponto de vista econômico, não faz sentido onerar as exportações indiretas.

Ora, se o objetivo é justamente a desoneração para o aumento de competitividade, em nada adiantaria desonerar a exportação exercida diretamente pela *trading company* ao mesmo tempo em que se onera a aquisição do produto no mercado interno com o fim de exportá-lo. Na prática não haveria qualquer tipo de benefício.

O único modo coerente de se compreender essa imunidade consiste em considerá-la aplicável a ambas as modalidades de exportação, direta e indireta, de modo a realmente garantir uma vantagem competitiva aos produtos e serviços nacionais.

Em terceiro lugar, ainda que os argumentos expostos acima sirvam para todo e qualquer tipo de empreendimento, no caso das pequenas empresas há um agravante: a necessidade de tratamento favorecido.

De fato, a Constituição Federal deseja a criação de um regime jurídico mais benéfico aos pequenos empreendimentos, por reconhecer tanto a sua importância no desenvolvimento nacional quanto as dificuldades por eles enfrentadas.

A atividade exportadora não se mostra fácil: são necessários conhecimentos específicos, logística, investimentos e destaque para que seja possível adentrar no mercado internacional. Não é por acaso que as pequenas empresas exportadoras experimentam sérias dificuldades e não estão conseguindo se desenvolver satisfatoriamente.

Ante tal constatação, percebe-se a necessidade que tais empreendimentos tem de efetuar as exportações por forma indireta, valendo-se de *trading companies* para isso. Há forte relação entre as pequenas empresas que desejam exportar e a exportação indireta, pois, concretamente, ela representa uma transferência de riscos e de problemas a um terceiro especialista no assunto.

Negar o aproveitamento da imunidade tributária a essas situações nada mais é que, na prática, prejudicar mais sensivelmente as micro e pequenas empresas que negociam seus produtos e serviços no mercado internacional de forma indireta.

Todas as empresas que exportam indiretamente são afetadas, mas os pequenos empreendimentos dependem dessa modalidade de exportação, sendo-lhes muito difícil contornar essa situação e exportar diretamente.

Isso se traduz, inclusive, em um problema concorrencial: grandes empresas podem simplesmente investir em infraestrutura para exportar diretamente (o que raramente é possível em um pequeno empreendimento) e conseguir, com isso, mais vantagens ainda em relação aos seus concorrentes de menor porte.

Do ponto de vista das pequenas empresas, uma interpretação que restrinja o aproveitamento da imunidade em questão é nociva e deve ser evitada.

Por fim, feitas todas essas considerações, cremos ser possível afirmar que a imunidade tributária sobre as receitas decorrentes de exportação não comporta diferenças entre as modalidades direta e indireta. Não parece haver qualquer elemento contrário a esse

entendimento. O que realmente há são diversas evidências e sinais convergentes no sentido de se interpretar a norma imunizante de forma a abranger as exportações indiretas.

Sendo essa a interpretação considerada a melhor, a Instrução Normativa nº 971/09 peca por criar uma restrição a uma norma constitucional. Conforme visto, esse instrumento não pode criar direitos e obrigações novas aos contribuintes, sendo o seu papel apenas o de regulamentar e especificar situações, tudo em conformidade com a legislação hierarquicamente superior.

Não havendo qualquer abertura para excluir a aplicação da imunidade às exportações indiretas, tampouco havendo qualquer lei em sentido estrito sobre o tema que o faça, jamais poderá ser admitido que um ato administrativo tolha um preceito constitucional.

Feitas tais ponderações, a solução é óbvia: não são legítimas as atuais restrições ao aproveitamento da imunidade das receitas decorrentes de exportação quando realizada por forma indireta, por não encontrarem respaldo na legislação e por afrontarem diretamente a Constituição Federal de 1988.

5.4 Outras Restrições às Pequenas Empresas e Sugestões de Pesquisa

Além da limitação relativa ao aproveitamento da imunidade das receitas decorrentes de exportação, objeto dessa pesquisa, há outras restrições e entendimentos prejudiciais às pequenas empresas merecedores, ao nosso ver, de análise mais aprofundada.

Ressaltamos que muitas dessas limitações parecem estar pautadas por uma mentalidade que prevê a interpretação literal e restritiva dos benefícios fiscais. Ainda é forte a ideia de que o Poder Público, benevolente e de forma generosa e gratuita concede alguns benefícios e salvaguardas aos pequenos empreendimentos.

Entretanto, conforme já foi discutido nessa pesquisa, essa visão não se mostra adequada. Em se tratando do estabelecimento de provisões em favor de pequenas empresas (sejam de natureza tributária ou de outras espécies), não estamos diante de mero favor, mas sim de expressa exigência constitucional. Criar um regime jurídico favorecido às pequenas empresas, com a instituição de variados benefícios, não é uma faculdade estatal, mas sim um dever imposto pela Ordem Econômica da Constituição Federal.

Além disso, esses pequenos empreendimentos cumprem finalidades almejadas pela Ordem Social. Conforme analisado em capítulos anteriores, as pequenas empresas são as que,

mais geram emprego, possibilitando o desenvolvimento da sociedade e cumprindo relevante função social.

Em se tratando de dever constitucionalmente estabelecido e, diga-se, dever criado pelo fato de a Carta Magna enxergar nas pequenas empresas um valor a ser tutelado e estimulado, pelas mais diversas razões (e.g. criação de empregos, produção de riquezas, redução das desigualdades, ampliação da concorrência, etc.), não há sentido em se interpretar as provisões e favorecimentos de forma literal e restritiva, devendo-se, ao contrário, analisá-los de modo a atingir a máxima efetividade de seu significado.

Outra questão decorre não apenas da interpretação, mas do próprio texto legal. No próprio Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte há normas que restringem a fruição dos incentivos criados. Por óbvio, alguns impedimentos são justos e legítimos, por impedirem o abuso ou que situações não merecedoras de benefícios se aproveitassem das provisões do Estatuto. Porém, há proibições e limitações que servem apenas para prejudicar as pequenas empresas ou preservar os cofres públicos. A ordem parece ser “concedamos alguns benefícios, porém não muitos”.

Feitas tais considerações, enumeremos algumas restrições que julgamos merecedoras de pesquisas e maiores aprofundamentos.

a) Restrições ao enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte

Conforme já estudado, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte visa estabelecer um regime jurídico favorecido às pequenas empresas. No entanto, não é desejável que grandes empreendimentos, buscando o aproveitamento dos benefícios, se desmembrem em diversas empresas menores ou então constituam uma série de sociedades mantidas sob o seu controle apenas para fins de se enquadrarem como microempresa ou empresa de pequeno porte.

Buscando a neutralidade em relação à organização econômica, bem como para evitar fraudes, o Estatuto prevê várias hipóteses impeditivas ao enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte. Porém, conforme afirma GUERREIRO, alguns desses impedimentos podem ser severos demais ou simplesmente tratar situações iguais de forma diferente sem qualquer motivo a não ser o preconceito do legislador (e.g. proibição de que sociedades por ações sejam pequenas empresas).

Creemos que as questões e argumentos levantados por essa pesquisadora sejam relevantes e, portanto, merecedores de maiores estudos.

b) Proibições relativas a participação em outras empresas

O Estatuto, corretamente, não deseja que grandes empresas se dividam em várias menores somente para fins de planejamento fiscal. Também não é interessante que as atividades empresárias sejam reorganizadas por motivos meramente tributários, às vezes com perda de eficiência produtiva. Como já abordado pela pesquisa, busca-se a neutralidade em relação à forma de organização empresarial e produtiva.

Assim, há uma série de restrições relativas a empresários que participam de várias empresas, bem como de empresas resultantes de cisão ou desmembramento. De forma geral, essas restrições parecem ser ponderadas e não abusivas, mesmo porque sempre levam em consideração os limites de receita bruta globalmente considerados (e.g. **IV** - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo; **V** - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo).

Até a edição da Lei Complementar nº 147/2014 não havia motivo para maiores questionamentos acerca de tais restrições. Porém, a referida legislação trouxe a possibilidade de sociedades simples, ou seja, não empresárias, serem contempladas pela tributação favorecida.

A questão prática decorrente disso pode ser exemplificada pelo seguinte caso: imaginemos que um grupo de advogados tenha a sua sociedade beneficiada pelo Simples, mas, por razões adversas, os sócios discutem entre si e alguns deles se retiram da sociedade. A interpretação literal do texto do Estatuto impediria que esses advogados ingressassem ou constituíssem nova sociedade beneficiada pelo Simples, uma vez que seria proveniente de cisão ou desmembramento.

Outro caso a ser exemplificado consiste no profissional liberal (e.g. um médico) que faça parte de uma sociedade simples e tenha, também, uma pequena empresa favorecida pelo Simples. Nesse caso haveria de se observar o limite global da receita bruta?

A *priori*, acreditamos que essas restrições não devam ser aplicadas às sociedades simples, pois foram elaboradas e pensadas para as empresárias. Conforme já afirmado, esses limites existem para evitar fraudes e reestruturações empresariais com finalidade apenas tributária. Elas existem para impedir que situações não merecedoras de favorecimento consigam fruir os benefícios previstos pelo Estatuto de forma indevida.

Consideramos, portanto, essencial o estudo desse tema, para que seja possível a solução dessas questões.

c) Exclusões setoriais

Como vimos, o Estatuto impede que empresas com determinadas atividades fruam os benefícios previstos pelo Simples. Dentre essas atividades temos a produção de bebidas alcoólicas, refrigerantes, geração, distribuição e comercialização de energia elétrica, fabricação de automóveis, entre outras.

A doutrina tradicionalmente não dá muita atenção a esses impedimentos, limitando-se a aceitar a argumentação de que tais atividades não competem às pequenas empresas e admitindo a incapacidade dos pequenos empreendimentos em desenvolvê-las. Entretanto, julgamos as críticas elaboradas por MENDES totalmente pertinentes e demolidoras dessa visão.

Ora, se realmente fosse impossível que as pequenas empresas desenvolvessem essas atividades, seja pela sua própria natureza ou pelos seus elevados custos e investimentos necessários, não haveria motivos para a legislação criar impedimentos, uma vez que se mostra desnecessário proibir o impossível.

Aliás, o argumento da impossibilidade é desconstruído pela própria realidade fática: conforme já explicado nessa pesquisa, algumas megacorporações do setor automobilístico começaram como miúdos empreendimentos. O mesmo pode ser dito da indústria de bebidas.

Ante tal quadro, parece-nos que a suspeita elaborada por MENDES, no sentido de que tais exclusões possam ser resultado de *lobbies* realizados por empresas desses setores que desejam garantir o seu nicho de mercado sem a entrada de novos concorrentes, seja fundada.

A verdade é que essas restrições, na prática, somente cumprem uma finalidade: evitar a entrada de novos agentes no mercado, reduzindo a concorrência e garantindo/beneficiando as grandes empresas que exercem tais atividades.

Por esses motivos, julgamos esse tema como merecedor de pesquisas mais aprofundadas.

d) Exigência de regularidade fiscal

Empresas que possuam débitos tributários não podem se beneficiar do Simples. Isso se aplica a todo e qualquer tributo – INSS, tributos federais, estaduais e municipais – e somente o pagamento ou a suspensão de sua exigibilidade terá o condão de permitir o seu ingresso na sistemática da tributação favorecida.

Além disso, empresas que já estejam no Simples e deixem de recolher seus tributos serão excluídas do regime, ficando, portanto, sujeitas à mesma tributação das grandes e médias empresas. Observe-se que a mera existência de débitos já é motivo para o impedimento e a exclusão, pouco importando se os tributos foram, de fato, sonegados ou somente declarados e não pagos. As consequências para aquele que não consegue pagar são as mesmas que o sonegador suporta.

Conforme mencionado por essa pesquisa, esse problema chegou ao judiciário, sendo que o Supremo Tribunal Federal deu o seu aval para essa prática ao considerar como legítima e constitucional essa restrição. Infelizmente, tal decisão foi julgada com Repercussão Geral, de forma a causar inúmeros danos aos micro e pequenos empreendimentos.

Novamente estamos diante daquela visão de que o favorecimento às pequenas empresas não passa de mera liberalidade e benevolência estatal, podendo ser conferidos ou retirados ao bel prazer das autoridades.

A verdade é que a Constituição Federal deseja a criação de um regime jurídico favorecido às pequenas empresas. A Carta Magna não faz menção a qualquer restrição pela falta de pagamento de tributos, pois o seu objetivo não é aumentar a arrecadação, mas sim garantir a existência e o desenvolvimento das pequenas empresas por considerá-las relevantes para a consecução de objetivos sociais e econômicos.

Obviamente, não é interessante que uma empresa sonegue ou declare, mas não consiga pagar os seus tributos. Entretanto, a legislação e o STF equalizaram o tratamento dispensado a quem fraudas e a quem simplesmente, pelas mais variadas questões, não consegue adimplir todas as suas obrigações tributárias. Essa visão defendida pela Suprema Corte somente serve para prejudicar os já frágeis pequenos empreendimentos.

Apesar da existência de Repercussão Geral, consideramos pesquisas referentes a esse tema como válidas e importantes, seja para apontar o erro da decisão do STF, buscando a sua reversão, seja para demonstrar aos estudiosos do direito que o favorecimento às pequenas empresas é dever do estado estabelecido pela Constituição Federal, e não mero favor.

e) Restrições relativas aos créditos de IPI e ICMS

Essas restrições, já abordadas de forma rápida por este estudo, representam o maior problema do Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Consistem nas limitações que mais afetam negativamente as pequenas empresas.

É curioso o fato de que justo a legislação que busca criar um regime jurídico favorecido aos pequenos empreendimentos traga ônus tão gravosos em seu texto.

A restrição ao aproveitamento de créditos possui duas dimensões: por um lado, impossibilita que as pequenas empresas, ao adquirirem insumos, tomem crédito tributário. Por outro, determina que as empresas não beneficiadas pela sistemática do Simples que adquiram insumos de uma empresa optante somente poderão tomar como crédito o valor, a título de tributo, efetivamente pago pela pequena empresa.

Dessa forma, as pequenas empresas são duplamente prejudicadas por essas regras: (i) sofrem com o fato de não poderem abater de seu imposto devido a parcela de ICMS já paga na operação anterior, nem de poderem acumular os créditos para poderem transferí-los a terceiro; e (ii) não geram créditos para empresas que adquiram os seus insumos, o que os torna menos atrativos aos compradores.

Esses fatos não apenas aumentam a tributação incidente sobre as pequenas empresas, como também tornam os seus produtos menos interessantes e mais “caros”, pois representarão um crédito reduzido a ser abatido pelo comprador.

Parece-nos, portanto, que essas restrições ferem tanto a exigência constitucional de favorecimento às pequenas empresas, quanto à regra de não-cumulatividade do ICMS e do IPI.

Na prática, a existência de uma pequena empresa no meio de determinada cadeia produtiva, para fins tributários, representa a quebra dessa cadeia, a sua divisão em duas diferentes (uma anterior à pequena empresa e outra após a pequena empresa), o que não faz sentido nenhum do ponto de vista econômico e nem jurídico.

Conforme a pesquisa elaborada por BRAVO, já citada nesse trabalho, essas restrições se mostram altamente prejudiciais e, em grande parte dos casos, consistem na maior preocupação das pequenas empresas, sendo possível, inclusive, que a adoção do Simples lhes acarrete diminuição dos lucros ou até mesmo prejuízos, justamente pela existência dessas regras relativas ao ICMS e IPI.

Consideramos a solução proposta por MENDES, também já mencionada, no sentido de se permitir que as empresas, ao aderir ao Simples, montem o seu regime tributário, podendo deixar alguns tributos (como o ICMS e o IPI) fora dessa sistemática, recolhendo-os da forma usual.

Essa ideia, apesar de não representar qualquer favorecimento aos pequenos empresários em relação aos tributos deixados de fora, é extremamente positiva e bem vinda, pois evitaria-se, ao menos, o regime gravoso em vigor.

Por outro lado, ainda não resolveria a questão da não-cumulatividade desses tributos, uma vez que acreditamos que mesmo no Simples essa regra deva ser observada.

Devido à importância do tema, julgamos serem bem-vindas novas pesquisas sobre essas restrições, bem como novas propostas de para solucioná-las, de forma a enriquecer o debate.

f) As novas regras de *ecommerce*

Buscando regulamentar o comércio eletrônico de mercadorias e serviços para o caso de o comprador residir em Estado diferente do vendedor, de forma a distribuir o valor recolhido a título de ICMS de forma mais justa, o CONFAZ editou o convênio nº 93/2015.

Esse convênio prevê que a venda de mercadoria ou serviço a consumidor final não contribuinte do imposto residente em outro Estado gere a obrigação de recolhimento do tributo tanto no Estado de origem quanto no do destino, nos seguintes termos:

Cláusula primeira Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
 - b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
 - c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;
- II - se prestador de serviço:
- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
 - b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
 - c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

Dessa forma, o atual procedimento consistem em (i) calcular o imposto devido no Estado de origem; (ii) calcular o imposto devido no Estado de destino; (iii) calcular a diferença entre ambos; (iv) recolher a diferença para a unidade de destino; (v) recolher o restante do tributo devido.

A *priori*, isso mostra-se uma regra racional e ponderada. Porém, na prática, essa nova regulamentação está trazendo enormes prejuízos e dificuldades para as pequenas empresas. O aumento na burocracia, emissão de papelada e notas fiscais e necessidade de cálculo estão aumentando os custos dos pequenos empreendimentos de forma sensível.

O desfalque foi tamanho que as mudanças viraram notícia de jornal²⁶⁰, apontando os problemas causados. O SEBRAE realizou uma pesquisa sobre esse novo convênio e chegou à seguinte conclusão:

²⁶⁰ Cf. <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/02/1739573-nova-regra-do-icms-atrapalha-e-derruba-vendas-pela-internet.shtml> sob o título “NOVA REGRA DO ICMS ATRAPALHA E DERRUBA VENDAS PELA INTERNET” – acesso em 14/03/2016.

Como podemos notar, os impactos foram devastadores²⁶¹. A OAB entrou Ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade e o STF concedeu liminar suspendendo os efeitos do convênio, reconhecendo a onerosidade das novas regras para as pequenas empresas.

Essa questão mostra-se um tema relevante para pesquisas, por tratar justamente da fragilidade dos pequenos empreendimentos ante mudanças e aumento de complexidade da burocracia.

g) Pequenas empresas exportadoras

Conforme dados já apresentados por esta pesquisa, o número de microempresas e de empresas de pequeno porte dedicadas à atividade exportadora está diminuindo. Esses empreendimentos simplesmente não estão conseguindo se manter nesse concorrido mercado.

Não temos dúvidas de que as atuais restrições ao aproveitamento da imunidade tributária das receitas decorrentes de exportação exercem grave contribuição para o acirramento desse problema, entretanto temos a impressão de que este não é o único problema.

Coforme é sabido, as barreiras à entrada no mercado e as dificuldades com questões logísticas também resultam em grande pressão sobre os pequenos empreendimentos dedicados a exportar produtos ou serviços.

²⁶¹

Cf.

<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/noticias/Novas-regras-de-ICMS-para-e%E2%80%93commerce> – acesso em 14/03/2016.

Consideramos válida e desejada uma pesquisa mais aprofundada sobre esse setor, de modo a identificar as principais causas das dificuldades experimentadas pelas pequenas empresas, bem como sugerir modos de amenizá-las, pois, na situação atual, elas claramente se encontram em situação desvantajosa.

h) Aprimoramentos ao Estatuto

O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte certamente criou um sistema jurídico favorecido às pequenas empresas e viabilizou a criação, manutenção e o crescimento de diversos empreendimentos. No entanto, esse sistema ainda precisa ser aprimorado e ajustado.

Diversas alterações, já citadas e analisadas nos capítulos anteriores, trouxeram melhorias ao Estatuto, criando justos e necessários benefícios, corrigindo iniquidades e incoerências e resolvendo questões de grande importância.

Porém, esse trabalho ainda está longe de terminar. Há muitas restrições às pequenas empresas e situações desvantajosas, as quais podem impedir o seu crescimento ou a própria sobrevivência no mercado.

Interessante notar que os maiores e mais desejados favorecimentos previstos são de natureza tributária. O foco tributário realmente é importante e representa grande desoneração para essas empresas, mas não é a única maneira de se instituir vantagens. A Constituição Federal permite que outras provisões sejam exploradas, mesmo que de natureza administrativa, trabalhista, financeira e até mesmo relativa à tecnologias.

Pesquisas que pudessem identificar dificuldades específicas de pequenas empresas e propor favorecimentos pontuais e eficientes para solucioná-las seriam bem vindas. Ainda há muitas opções e alternativas a serem exploradas que vão além de incentivos fiscais.

Conclusão

As pequenas empresas, apesar de grandes em número e relevantes no cenário econômico nacional²⁶², não costumam ser objeto de grandes e detalhados estudos acadêmicos. Ressalvadas as análises estatísticas elaboradas pelo SEBRAE e os trabalhos acadêmicos que visam explicar o tratamento favorecido, não há, propriamente, um núcleo de estudos especializado sobre o tema.

Deixar de lado os estudos sobre esses menores empreendimentos, bem como a análise de suas características, dificuldades e potenciais é um convite para edição de leis e criação de situações desvantajosas.

Como já foi estudado, o próprio Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, embora busque o seu benefício, prevê diversas restrições ou simplesmente não traz favorecimentos suficientes para que esses empreendimentos entrem e se mantenham no mercado.

Além disso, a opção de nosso ordenamento jurídico foi pela criação de salvaguardas e exceções: em termos tributários, a título de exemplo, nota-se claramente que as provisões do Estatuto não fazem parte do sistema tributário geral, mas consistem em situações excepcionais. Na prática, temos um sistema pensado para empresas grandes com algumas brechas e salvaguardas às pequenas.

Essa insensibilidade e falta de estudos sobre as pequenas empresas certamente colaboram para a ploriferação de interpretações e provisões que simplesmente ignoram as suas necessidades, causando-lhes severos prejuízos e, mesmo em casos em que todas as empresas, independentemente de seu porte, sejam afetadas, não raro as menores são mais sensivelmente oneradas.

Foi justamente o que ocorreu no caso estudado por esta pesquisa. A Instrução Normativa nº 971/09, ao exigir a necessidade de exportação direta para fins de fruição da imunidade sobre receitas de exportação, afetou todas as empresas nacionais. Porém, empresas maiores têm melhores condições de montar uma estrutura específica para exportar

²⁶² Conforme pesquisas, elas são responsáveis por 27% do PIB brasileiro e totalizam 99% dos empreendimentos. Informações disponíveis em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>> ; e <http://g1.globo.com/economia/pme/noticia/2012/02/micro-e-pequenas-empresas-sao-99-do-total-no-pais-mostra-pesquisa.html> - ambos acessados em 01/08/2016.

diretamente, ao passo que grande parte das micro e pequenas empresas não possuem tais condições.

Na prática, os empreendimentos menores foram os mais onerados e a Autoridade Fiscal se mostrou indiferente a essa realidade. Parece-nos que a noção de que benefícios fiscais são mera liberalidade, generosidade do Estado e, por isso, possam ser concedidos, limitados e revogados ao bel prazer do Poder Público ainda é forte e vigente.

Entretanto, em se tratando de pequenas empresas, tal visão é manifestamente equivocada. Não há que se falar em liberalidade ou bondade do Estado. Os benefícios e favorecimentos decorrem de exigência constitucional, consistindo em um dos pilares da ordem econômica.

A criação de um regime jurídico favorecido, inclusive em termos tributários, é um dever. Tal obrigação deve garantir não apenas a edição de leis para cumprí-la, mas também de interpretação em harmonia com essa exigência de tratamento favorecido.

Ora, não é raro encontrarmos interpretações manifestamente prejudiciais aos pequenos empreendimentos, sem que haja qualquer justificativa para tal. Também é muito comum a legislação impor novas e onerosas obrigações aos empreendimentos sem realizar qualquer ressalva ou distinção aos pequenos, colocando-os, indevidamente, em pé de igualdade com as grandes empresas.

Por tais razões, além das demais ferramentas interpretativas utilizadas por esta pesquisa, a restrição ao aproveitamento da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação não encontra amparo no ordenamento jurídico.

A discussão econômica sobre a conveniência de se favorecer e incentivar as pequenas empresas foi apenas tocada por esta pesquisa. Entretanto, esse estudo se mostra essencial para a definição da melhor política a ser aplicada no caso concreto. Ressalva-se, porém, que a Constituição exige a criação de incentivos e benefícios.

Novas pesquisas sobre as pequenas empresas se mostram necessárias tanto para identificação de suas dificuldades, quanto para denunciar iniquidades e buscar um aprimoramento do sistema jurídico favorecido.

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ASBEG, José Elias. **Exportação Direta x Exportação Indireta**. Valor Aduaneiro. Disponível em <arquivo.valoraduanheiro.com/exp_01.pdf> - acesso em 27/05/2016.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU – progressividade**. Revista de Direito Público. v.23. n.93, 1990.

_____, Geraldo; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Subvenções. Natureza Jurídica. Não se confundem com as isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido**. In: Revista de Direito Público. v. 20. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.

ATERIDO, Reyes; HALLWARD-DRIEMEIER, Mary; PAGÉS, Carmen. **Big Constraints to Small Firms' Growth? Business environment and employment growth across firms**. The World Bank Development Research Group. Macroeconomics and Growth Team. Policy Research Working Paper 5032. August 2009, 2009.

ÁVILA, Humberto. **A Distinção entre Princípios e Regras e a Redefinição do Dever de Proporcionalidade**. Revista Diálogo Jurídico. vol.1. n.4. julho de 2001. Bahia.

ÁVILA, Humberto. **Igualdade Tributária: estrutura, elementos, dimensões, natureza normativa e eficácia**. São Paulo: USP, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense. 2006.

BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial: transportes, administração de materiais, distribuição física**. São Paulo: Atlas. 1995.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio . **Ato Administrativo e Direito dos Administrados**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____, Celso Antônio . **Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais**. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O Começo da História: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro**. Disponível em <www.camara.rj.gov.br> – acesso em 27/11/2015.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. **Tributação e Empreendedorismo – desoneração tributária: a questão do não favorecimento no simples nacional**. Trabalho apresentado ao Prêmio Tributação e Empreendedorismo da Receita Federal do Brasil, 2011. Disponível em http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/monografia_da_primeira_colocada.pdf - acesso em 25/06/2015.

BECK, Thorsten; DEMIRGÜÇ-KUNT, Asli; MAKSIMOVIC, Vojislav. **Financial and Legal Constraints to Growth: does firm size matter?**. The Journal of Finance. Vol. IX. nº 1. Fevereiro de 2005.

BECK, Thorsten; DEMIGUC-KUNT, Asli; LAEVEN, Luc; LEVINE, Ross. **Finance, Firm Size and Growth**. Journal of Money, Credit and Banking. Vol. 40 nº 7, outubro de 2008

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

_____, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BORGES, Soutto Maior. **Subvenção Financeira, Isenção e Dedução Tributárias**. In: Revista de Direito Público. v. 41.

BRABOWSKI, Udo W. **Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subvention: erscheinung und verfassungsrechtliche problematik**. Tese de doutorado (Direito) na Universidade Eberhard-Karls-Universität, Tübingen, 1976.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____, Paulo. Princípio da Neutralidade Fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____, Roque Antônio. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros (et al.). **Crédito Prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTRO, José Augusto de. **Exportação. Aspectos práticos e operacionais**. 8.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Renovar, 2004.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. **Reflexões sobre o Papel do Estado frente à Atividade Econômica**. In: Revista Trimestral de Direito Público. n.20, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2.ed. São Paulo: Malheiros.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICMS – não-cumulatividade e temas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Pesquisas Tributárias. Nova série; 10 – o princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2004.

_____, Misabel de Abreu Machado. **Princípio da Igualdade Tributária e Suas Manifestações**. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991, São Paulo. Separata da Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.

DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Harvard University Press, 1977.

ECO, Umberto. **Interpretação e Superinterpretação**. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Direito Administrativo I**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 37.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

FICHERA, Franco. **Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale**. Napoli: Ed scientifiche italiane, 1973.

FIGUEIREDO, Kleber; ARKADER, Rebecca. **Da Distribuição ao Supply Chain Management: o pensamento, o ensino e as necessidades de capacitação em logística**. Disponível em www.unifei.edu.br – acesso em 18/08/2015.

FISMAN, Raymond; SVENSSON, Jakob. **Are Corruption and Taxation Really Harmful to Growth? Firm level evidence**. Journal of Development Economics. Vol. 83. Elsevier, 2007.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FREEDMAN, Judith. **Reforming the Business Tax System: does size matter? Fundamental issues in small business taxation**. In: C. Evans and R. Krever (eds). Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect. (The Institute of Chartered Accountants in Australia/Thomson Reuters (Professional) Australia, 2009.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário e suas Classificações**. Disponível em <www.fiscosoft.com.br> acesso em 21/10/2015.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUERREIRO, Mariana de Loiola. **Empresas de Micro e de Pequeno Porte: regime constitucional e tributário**. 2006. 347 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo. 2006.

HAYEK, Friedrich A. **The Constitution of Liberty**. Chigago: University of Chicago, 1960.

ISOPPO, Monise Borba; ZILLI, Júlio César; SOUZA, Isabel Regina de; SANTOS, Maria Helena de Souza. **Inserção Internacional via Trading Company: um estudo junto às trading companies localizadas em Criciúma – Santa Catarina**. CONVIBRA. p.5 disponível em www.convibra.org – acesso em 24/08/2015.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

KARKACHE, Sergio. **Princípio do Tratamento Favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. 296 f. (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. Tradução de João Baptista Machado.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário II**. São Paulo: Malheiros, 1994.

MAIA, Jayme de Mariz. **Economia internacional e comércio exterior**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

MEIRA, Liziane Angelotti. **A Tributação da Importação nos Tribunais Superiores: IPI, ICMS e Pis/COFINS**. In: MOREIRA, André Mendes (et al.). Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário brasileiro e relações internacionais. São Paulo: Noeses, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Análise Crítica ao Aproveitamento de Créditos no Simples Nacional**. Revista de Direito Tributário, v. 103. pp. 150-169, 2008.

_____, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 319f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

_____, Guilherme Adolfo dos Santos. **Regime Constitucional da Extrafiscalidade**. Artigo não publicado.

_____, Guilherme Adolfo dos Santos. **Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais**. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, 2015.

_____, Guilherme Adolfo dos Santos; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. **Tratamento Favorecido para Pequenas Empresas: inovações da Lei Complementar nº 147/2014**. Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros, v. 1, n. 2, p.285-305, ago. 2015. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/156/38>>. Acesso em: 09 set. 2015.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; PATTON, Ana Laura Javaroni. **Pequenas Empresas, ICMS e Comércio Eletrônico: a regulação inconstitucional do CONFAZ**. Artigo apresentado no XXV Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Brasília/DF., 2016.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Econômico**. 4.ed. Coimbra: Coimbra, 2003.

MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na Era da Globalização: uma abordagem histórico crítica**. Coleção Questões da Nossa Época. Vol. 69. São Paulo: Cortez, 1999.

MOURA, Fabio Clasen de. **Imposto sobre Serviços: operações intermunicipais e internacionais importação e exportação**. São Paulo: Quartier Latin. 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OECD (OCDE). **Taxations and Small Business**. Paris, OECD, 1994.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: LTR, 2003.

SANTOS, Débora Couto Cançado. **O Princípio da Igualdade Tributária e o Tratamento Favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. 2012. 98 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima. 2012.

SAVEGNANI, Joacir. **A Interpretação das Imunidades Tributárias Segundo a Concepção Normativa de Ronald Dworkin, Robert Alexy e J.J. Gomes Canotilho**. Revista Eletrônica de Direito e Política. Itajaí, v.1. n.1. 3º quadrimestre de 2006. Disponível em <www.univali.br/direitoepolitica> - acesso em 27/11/2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____, Luís Eduardo. **ISS Sobre a Importação de Serviços do Exterior**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 100. Jan 2004.São Paulo: Dialética, 2004.

_____, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. **O Proporcional e o Razoável**. Revista dos Tribunais, 2002.

_____, Virgílio Afonso da. **Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais., 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado Constitucional de Direito Financeiro e Tributário**. 3.ed. v.3. São Paulo: Renovar, 2005.

ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: mecanismos para positivar valores e princípios econômico-constitucionais**. CONPEDI.– disponível em http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/cesar_mauricio_zanluchi.pdf.