



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
FLÁVIA FONTAINHA SANTOS**

**O CARÁTER EXTRAFISCAL DAS ISENÇÕES: diferença de tratamento  
entre as micro e pequenas empresas e as empresas de grande porte**

**Juiz de Fora  
2019**

**FLÁVIA FONTAINHA SANTOS**

**O CARÁTER EXTRAFISCAL DAS ISENÇÕES: diferença de tratamento entre as  
micro e pequenas empresas e as empresas de grande porte**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora  
2019**

# **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**FLÁVIA FONTAINHA SANTOS**

**O CARÁTER EXTRAFISCAL DAS ISENÇÕES: diferença de tratamento entre as  
micro e pequenas empresas e as empresas de grande porte**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

---

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello  
Universidade Federal de Juiz de Fora -UFJF

---

Professor Doutor Frederico Augusto d'Ávila Riani  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

---

Professor Especialista Aloísio da Silva Lopes Júnior  
Pontifícia Universidade Católica/MG – PUC/MG

PARECER DA BANCA

( ) APROVADO

( ) REPROVADO

Juiz de Fora, 28 de junho de 2019.

## **O CARÁTER EXTRAFISCAL DAS ISENÇÕES: diferença de tratamento entre as micro e pequenas empresas e as empresas de grande porte**

Flávia Fontainha Santos<sup>1</sup>

### **RESUMO**

Este trabalho tratará sobre a importância do caráter extrafiscal das isenções, bem como de sua fiscalização para que se possa viabilizar uma tributação justa. Buscará abordar a respeito da diferença de tratamento entre as micro e pequenas empresas, e se as isenções de fato contribuem para essa distinção. Para isso, será analisado o conceito e a natureza jurídica das isenções, a extrafiscalidade, se existe de fato uma diferenciação entre os ramos empresariais, o impacto causado pela concessão das isenções fiscais, também denominadas como renúncia de receita, além de uma verificação quanto à eficácia da extrafiscalidade como contraprestação dessas isenções fiscais. Considerando os objetivos propostos, a metodologia será bibliográfica crítico-dialética, realizando-se uma análise legislativa tributária, fiscal, da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), jurisprudencial, doutrinária, e por levantamento de dados do Tribunal de Contas da União, da Receita Federal, do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, e do Instituto Brasileiro de Mineração. Fundamenta-se no marco teórico do neoconstitucionalismo, por considerar que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) possui caráter marcadamente social, visando à concretização de direitos fundamentais, de modo que a tributação se justifica como meio para executar os ditames sociais, por intermédio de uma arrecadação que se mostre justa e eficiente. O resultado obtido foi no sentido de que os meios existentes não são suficientes e eficazes para a fiscalização das renúncias fiscais concedidas, incorrendo em uma ausência dessa tributação justa. Contudo, verificou-se que a contribuição trazida pelas micro e pequenas empresas ao cenário socioeconômico brasileiro foi positiva.

Palavras-chave: Isenção Fiscal. Extrafiscalidade. Simples Nacional. Tributação Justa.

### **ABSTRACT**

*This work will deal with the importance of the extrafiscal nature of the exemptions, as well as its oversight, so that fair taxation can be feasible. It will seek to address the difference in treatment between micro and small enterprises, and whether the exemptions actually contribute to this distinction. To do this, the concept and the legal nature of the exemptions, the extrafiscality, the analysis if there is in fact a differentiation between the business branches, the impact caused by the granting of tax exemptions, also referred to as revenue waiver, as well as a check on the effectiveness of extrafiscality as consideration of these tax exemptions. Considering the proposed objectives, the methodology will be critical-dialectical bibliography, conducting a tax analysis, fiscal, Of the Constitution of the Federative Republic of Brazil (BRAZIL, 1988), jurisprudence, doctrinal, and by surveying data from the Court of*

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora

*Auditors of the Union, of the Internal Revenue Service, Of the Brazilian service to support Micro and small enterprises, and the Brazilian Mining Institute. It is based on the theoretical framework of neoconstitutionalism, considering that the Federal Constitution (BRAZIL, 1988) has a markedly social nature, with a view to achieving fundamental rights, So that taxation is justified as a means of executing social dictates through a collection that shows fair and efficient. The result obtained was that the existing means are not sufficient and effective for the supervision of tax waivers granted, incurring an absence of such fair taxation. However, it was found that the contribution brought by micro and small companies to the Brazilian socioeconomic scenario was positive.*

*Keywords: Tax exemption. Extrafiscality. Simple National. Fair taxation.*

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO. 2. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. 2.1. A Extrafiscalidade das isenções. 3. A DIFERENÇA DE TRATAMENTO ENTRE AS MICRO E PEQUENA EMPRESAS E AS EMPRESAS DE GRANDE PORTE. 4. O IMPACTO DA RENÚNCIA DE RECEITA NA SOCIEDADE BRASILEIRA. 4.1. A eficiência das contraprestações exigidas para a concessão da isenção fiscal. 5. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS

## **1 - INTRODUÇÃO**

A isenção fiscal é uma forma de exclusão do crédito tributário que consiste na desoneração do pagamento do tributo, podendo ser utilizada como forma de instrumento para modificação de comportamentos sociais, políticos, ou como forma de regulação da economia. É através dessa política de extrafiscalidade que se propicia o tratamento diferenciado entre as micro e pequenas empresas e empresas de grande porte. A concessão das isenções fiscais deve ser pautada em princípios constitucionais, bem como por requisitos propostos na Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 14 da Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000).

A fiscalização e a verificação da efetivação do caráter extrafiscal buscam viabilizar uma tributação justa, de modo que haja a adequação aos requisitos previstos nos dispositivos legais, como a previsão do demonstrativo dos efeitos das concessões na lei orçamentária, e a satisfação de um interesse público.

Com base nessas concepções, pretende-se analisar os seguintes questionamentos: Como as isenções propiciam essa diferença de tratamento entre as micro e pequenas empresas e as empresas de grande porte? Existe uma contraprestação à sociedade das empresas beneficiárias de isenções?

Para satisfazer os objetivos da presente pesquisa, far-se-á uma análise legislativa tributária, fiscal, da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), jurisprudencial, doutrinária, e por levantamento de dados do Tribunal de Contas da União, da Receita Federal, do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, e do Instituto Brasileiro de Mineração. Com base nesses objetivos, a metodologia utilizada no trabalho é o método dedutivo, uma vez que se parte de uma situação geral, as isenções de grandes empresas, para gerar uma particularização ao final, de modo a propor soluções às desigualdades que impedem a efetivação de uma tributação justa. Ainda, a metodologia será bibliográfica crítico-dialética, na medida em que não se aterá apenas a uma reprodução textual, vai além, analisando, criticando e propondo mudanças na legislação.

O marco teórico adotado foi o neoconstitucionalismo considerando que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) possui caráter marcadamente social, visando à concretização de direitos fundamentais, de modo que a tributação se justifica como meio para executar os ditames sociais, por intermédio de uma arrecadação que se mostre justa e eficiente.

O resultado pretendido desse artigo é chamar a atenção para a questão da fiscalização a respeito das concessões das isenções fiscais, e trazer um questionamento quanto ao caráter extrafiscal, comparando as micro e pequenas empresas e as empresas de grande porte.

Para chegar ao resultado, o artigo será disposto da seguinte maneira: no item 2, conceituar-se-á as isenções fiscais, bem como sua natureza jurídica, abordando as divergências doutrinárias a respeito do tema; no item 2.1, irá se explicar a respeito da extrafiscalidade, sua importância no ordenamento jurídico brasileiro, realizando uma distinção entre benefícios e incentivos fiscais, e demonstrando os efeitos de suas utilizações; no item 3, será tratado a respeito do Simples Nacional, numa abordagem histórica legislativa, e os resultados trazidos ao cenário jurídico, e socioeconômico brasileiro; no item 4, será demonstrado o impacto da renúncia de receita na sociedade, com uma abordagem quantitativa dos valores deixados de arrecadar, e análise quanto à fiscalização e eficácia da legislação existente; por fim, no item 4.1, será versado a respeito da eficiência das contraprestações exigidas para a concessão da isenção fiscal, isto é, se as isenções concedidas às micro e pequenas empresas, e às grandes empresas, trazem benefícios ou prejuízos à coletividade, na busca de uma tributação justa.

## 2. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Brasileiro (CTN), (BRASIL, 1966) define que a isenção tributária decorre de lei e trata-se de uma forma de exclusão do crédito tributário, conforme estabelecido em seu art. 175. O entendimento acerca da conceituação e natureza da isenção tem se mostrado divergente na doutrina brasileira, dada à existência de duas correntes contrapostas, as quais uma entende a isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário, tratando-se de mera dispensa legal do pagamento do tributo, como defende Amílcar de Araújo Falcão (1977), e a outra corrente considera a isenção como uma forma de não incidência legalmente qualificada, uma vez que não ocorre o nascimento da obrigação tributária, segundo dispõe Ricardo Lobo Torres (1999).

Para a primeira vertente, designada como teoria clássica, defendida em previsão legal e pelo entendimento jurisprudencial, a isenção é uma forma de desoneração tributária, concedida por meio de lei específica pelos entes federados competentes. Segundo Rubens Gomes de Sousa, a isenção consiste em uma “dispensa legal do pagamento do tributo devido” (SOUZA, 1964, p.75), que é constatada em uma situação na qual ocorre a incidência da norma tributária em razão da ocorrência do fato gerador, contudo a norma isentiva atua na mesma no intuito de dispensar o contribuinte quanto ao dever de pagamento do tributo.

Corroborando o pensamento, Aliomar Baleeiro define a isenção como o “[...] caso em que o legislador por consideração de política legislativa, de sua apreciação discricionária, exclui expressamente do imposto que poderia decretar constitucionalmente, certa pessoa, coisa ou atividade” (BALEEIRO, 1951, p.308).

Já Ulhoa Canto conceitua a isenção como “[...] a expressa deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para cobrar determinados tributos, do exercício dessa competência, quanto a fatos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência renuncia, em razão de circunstâncias de ordem vária (social, política, econômica) o respectivo exercício” (CANTO, 1958, p.34).

As definições desses autores permitem observar algumas especificações a respeito das isenções, como a ausência de sua concessão por entes políticos que não estejam dotados de competência tributária, bem como o fato de possuir natureza de aspecto provisório e excepcional, pois dependem da vontade do legislador, o qual pode revoga-la conforme sua discricionariedade, desde que respeitados os princípios da legalidade e da anterioridade.

A isenção, de acordo com a corrente clássica, primeira das divergências supracitadas, não afasta a ocorrência da incidência tributária, não impede a concretização do

fato gerador, e não cria óbice ao nascimento da obrigação tributária, somente exclui o crédito tributário, tornando ineficaz a constituição por meio do lançamento tributário.

Apoiadores dessa corrente, como Amílcar de Araújo Falcão, demonstram a diferença entre os institutos da não incidência, da imunidade e da isenção, da seguinte maneira:

É importante fixar bem as diferenças entre não incidência e isenção: tratando-se de não incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido (FALCÃO, 1997, p. 66).

Para o autor, a não incidência e a isenção são conceitos opostos, pois em um não há a ocorrência da obrigação tributária, e em outro, há a existência do fato gerador, mas para, além disso, há uma circunstância neutralizadora de sua eficácia, tornando o débito inexigível.

É nesse sentido que vem entendendo o Superior Tribunal Federal (STF), concretizando a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo, como se observa:

ICM. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO QUE SE FEZ POR MEIO DO CONVÊNIO N. 7, DE 13.06.80, APROVADO PELO DECRETO LEGISLATIVO ESTADUAL N. 3.107, DE 6.11.80. PRINCÍPIO DA ANUALIDADE. [...] O princípio constitucional da anualidade (Par-29 do artigo 23 da Constituição Federal) não **alcança a isenção de tributo, pois esta, em nosso sistema jurídico, é caracterizada, não como hipótese de não incidência, mas, sim, como dispensa legal do pagamento de tributo devido**, (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. RE 97.455/RS. Rel. Min. MOREIRA ALVES, Diário da Justiça: 6 mai 1983).

Em decisão após a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), verifica-se que foi mantido o posicionamento:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO [...]. 2. A não incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. **A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação.** 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não incidência, (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 286/RO. Rel. Min. MOREIRA ALVES, Diário da Justiça: 30 ago. 2002.).

A consequência jurídica que se tem ao adotar essa percepção, de ser a isenção tributária uma dispensa do dever de pagar o tributo, se dá à medida que daí, para se revoga-la ter-se-á a imposição de lei, que respeite os princípios amparados na Constituição Federal (BRASIL, 1988). Destaca-se que o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em previsão disposta no artigo 178, estabelece que as isenções sejam passíveis de revogação ou modificação a qualquer tempo, mediante lei, ressalvadas aquelas concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, pois são caracterizadas pela onerosidade em relação ao contribuinte, motivo pelo qual são irrevogáveis.

Os que divergem da teoria apresentada, adeptos a segunda vertente, denominada teoria moderna da isenção tributária, apontam algumas críticas à teoria clássica, por conter uma desarmonia com a teoria do fato jurídico. Nos termos dessa premissa, a regra da isenção incide antes para que a norma jurídica tributária não possua eficácia, de acordo com o que leciona Paulo Barros de Carvalho:

É de fato insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra matriz, surge a obrigação tributária e logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providencia logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa (CARVALHO, 2007, p. 519).

Para essa concepção, o mundo jurídico compõe-se de atos, os quais se realizam a hipótese de incidência da regra jurídica, levando à geração do fato gerador, que seria a subsunção do fato à norma jurídica compatível. De acordo com Alfredo Augusto Becker, “[...] esta incidência juridiciza a hipótese de incidência, e a hipótese de incidência juridiciza o fato novo que entrou no mundo jurídico: o fato jurídico”. (BECKER, 2007, p. 317).

Corroborar com esse entendimento Hugo de Brito Machado, visto que para o autor o instituto da isenção obsta o nascimento da obrigação tributária como um todo, conforme abaixo:

Embora tributarista de renome sustentem que a isenção é a dispensa legal de tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela exclui o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente dispensa de tributo devido. Os que sustentam que a isenção é a dispensa de um tributo devido talvez se refira ao

tributo no plano da abstração, antes da incidência da norma de tributação – vale dizer, antes da ocorrência do fato gerador respectivo. A isenção seria, assim, a dispensa de tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica (MACHADO, 2009, p. 229).

Outro defensor dessa corrente, Ricardo Lobo Torres determina a isenção como a suspensão da eficácia da norma impositiva, conforme relatado a seguir:

A outra explicação, que a meu ver é melhor, defende que na isenção ocorre a derrogação da lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva. A isenção opera no *plano da norma* e não no plano fático. Sabemos que a expressão fato gerador é ambígua, podendo tanto se referir à definição hipotética da lei, quanto ao fato que venha ocorrer no mundo real. Para que nasça a obrigação tributária é necessário que ocorra na realidade circunstância hipoteticamente prevista na norma. Ora, com a isenção o fato abstrato deixa de existir e assim não pode nascer nenhuma obrigação tributária (TORRES, 1999, p.262).

Nesse entendimento, as regras relativas à tributação seriam regras juridicizantes, isto é, quando a incidência da regra jurídica tem como resultado a juridicização da hipótese de incidência realizada, transfigurando-a num fato jurídico. Dessa forma, a obrigação de pagar um tributo surgiria da contemplação de um fato, por uma hipótese de incidência.

Já a não incidência, se daria quando algum fato não gera qualquer consequência tributária, pois não se adequariam na hipótese de incidência. Assim, as isenções não se enquadrariam dentro das hipóteses de incidência, uma vez que o legislador, ao prevê-las, desconsidera relação jurídica e obrigação tributária anteriores à isenção concedida. No entendimento de Alfredo Augusto Becker:

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica da isenção, houvesse ocorrido a incidência de regra jurídica da tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição da sua hipótese de incidência, sem o qual, ou com o qual, ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência, a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar a existência da relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir (BECKER, 2007, p. 324).

Logo, conforme a teoria exposta:

[...] na isenção não há incidência e, em consequência, não se instaura a relação jurídico-tributária, inexistente obrigação tributária e o tributo não é devido.

Assim, para os autores que integram esta corrente, a lei tributária contém uma norma impositiva se a situação abstrata prevista vier a ocorrer, e a lei isencional contém norma que suspende a eficácia da norma tributante. Se a lei isencional vier a ser revogada, a lei de incidência adquire a sua eficácia (ROSA JUNIOR, 2006, p. 549).

Caso se entenda a isenção como não incidência, deve se considerar a inflexibilidade de aplicação do princípio constitucional da anterioridade quando ocorrer a revogação do benefício, apenas se aplicando a lei que extinga ou reduza a isenção no exercício seguinte ao da publicação.

De acordo com os posicionamentos apresentados, para a presente pesquisa, adotar-se-á a primeira concepção, que considera a isenção como mera dispensa legal do pagamento do tributo devido, situando-a no campo da incidência tributária, entendimento acolhido pela jurisprudência. Isso porque, ao tratar dos impactos trazidos pelas concessões dessas isenções, deve-se entendê-la como renúncia de receita por meio do ente federado.

## **2.1. A Extrafiscalidade das Isenções**

O tributo no ordenamento jurídico brasileiro cumpre uma função além daquela de abastecimento dos cofres públicos, que consiste na função fiscal, isso porque funcionam como forma de custeio das despesas e investimentos que o Estado pratica, conforme as prioridades eleitas pela Administração Pública, servindo como instrumento para a política econômica ou para atingir situações específicas em prol do desenvolvimento da nação.

Segundo Marciano Buffon “[...] é através da arrecadação de tributos, que o Estado tem meios para garantir o seu custeio e buscar a concretização do ‘bem comum’, sendo que essa busca constitui, em última análise, a razão de existir do próprio Estado” (2009, p. 217), no entanto, ainda no pensamento do autor, o bem comum não significa a escolha de um único programa de governo, e sim a previsão constitucional de objetivos e princípios que perfectibilizarão o bem comum, que pode ser sintetizado como a realização dos direitos fundamentais.

Denomina-se função extrafiscal a característica que algumas normas e tributos possuem, de ser mais que uma forma de arrecadação de receitas para o Estado. Para Geraldo Ataliba, é possível verificar-se essa extrafiscalidade em situações que ocorram “[...] emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política” (ATALIBA, 1968, p.151).

Dessa maneira, verifica-se que uma das formas mais eficazes do Estado para promoção do bem comum, é a utilização da extrafiscalidade, que pode implicar tanto na majoração de tributos como em desoneração. Na presente pesquisa, somente será abordada a desoneração como política tributária, bem como a verificação de sua eficácia quantos as isenções concedidas às grandes empresas.

Diante da utilização da extrafiscalidade como instrumento para modificação de comportamentos sociais, políticos, ou como forma de regulação da economia, os benefícios e os incentivos tributários ganham maior relevância, por serem espécies de desoneração tributária, de forma que a sua ocorrência sempre acarretará em uma inaplicabilidade de uma regra geral de tributação.

Assim, torna-se importante diferenciar os benefícios dos incentivos tributários. Para Gilson Pacheco Bomfim, os incentivos definem-se como:

[...] é possível identificar os incentivos tributários com espécies de normas tributárias indutoras, que, cunhadas sob o influxo da doutrina da extrafiscalidade, estabelecem um tratamento diferenciado entre os contribuintes, instituindo desonerações tributárias (exceções à regra geral da tributação), como forma de estimular os contribuintes a adotar determinadas condutas de interesse do Estado (BOMFIM, 2014, p.51).

Percebe-se assim o caráter indutor dos incentivos, de modo a dar condições para que se realizem as normas extrafiscais, fomentando condutas dos contribuintes, sendo essa característica essencial para sua determinação, ou seja, é necessário o estímulo para que os beneficiários dos incentivos ajam de acordo com uma finalidade predeterminada, podendo se tratar de um objetivo econômico ou social.

Já os benefícios tributários, ainda nas palavras do autor, caracterizam-se como:

Os benefícios tributários também são criados por normas que estabelecem tratamento tributário diferenciado, instituindo exceções à regra geral de tributação. Contudo, essa espécie de desoneração tributária não visa estimular ou fomentar condutas dos contribuintes, mas sim aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades enfrentadas por determinados contribuintes (BOMFIM, 2014, p. 51).

Portanto, observa-se que, ao contrário dos incentivos tributários, não há aqui a necessidade de estímulo ou fomento de condutas com finalidade predeterminada, apenas beneficiar alguma situação ou conduta do contribuinte.

Para a presente pesquisa, será abordado apenas a respeito dos incentivos tributários, por serem aqueles que exigem uma contraprestação dos beneficiários pela medida, ante a uma finalidade predeterminada. Isso porque, muitas vezes, a concessão de meros

benefícios fiscais podem ser prejudiciais à sociedade, justamente por não exigirem uma conduta específica com vista a satisfazer um objetivo social, econômico ou político.

Um exemplo pode ser demonstrado no setor do Minério de Ferro no Brasil, por se tratar de uma seara dominada “[...] por poucas empresas, ausência de critérios para determinação de concessões de benefícios tributários, e privilégios de exploração das principais jazidas de minérios, sem um necessário compromisso ou contrapartida para com a coletividade” (CÔRREA e SIMINOI, 2018, p.7).

Por meio da isenção ao pagamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) para qualquer tipo de produto que seja destinado à exportação – seja matéria prima ou produto manufaturado, tem-se que os Estados deixam de arrecadar valores altos, sem que haja quaisquer contraprestações das empresas beneficiárias.

Destaca-se a importância da economia mineral nas exportações brasileiras, uma vez que, em 2015, as vendas externas de minério representaram 11,7% do comércio total do Brasil com o exterior. Só o minério de ferro foi responsável por 7,4% da receita das exportações naquele ano, segundo dados do Instituto Brasileiro de Mineração (IBRAM, 2015).

Como a maior parte da atividade mineradora no Brasil é destinada à exportação, a desoneração tributária do ICMS ocasiona prejuízos aos Entes que deixarem de receber as verbas. Um estudo de 2015 apontou que entre 1997 a 2013, as perdas estimadas para Minas Gerais foram de R\$ 16,9 bilhões (INESC, 2015), sendo recompensado pela União com apenas 26% deste valor, o que causa déficit potencial de R\$ 12,5 bilhões. Já o Estado do Pará, teve no mesmo período perdas potenciais de R\$ 11,9 bilhões, sendo compensado com 21,2% deste valor, o que deixa o prejuízo de R\$ 9,4 bilhões (INESC, 2015).

Ademais, observa-se que para além da ausência de arrecadação de receitas, os prejuízos são ainda maiores quando da ocorrência de grandes tragédias como a queda de barragens de Mariana, MG, em 05/11/2015, controlada pela Samarco Mineração S/A e de Brumadinho, MG, em 25/01/2019, controlada pela Vale S/A. Ressalta-se que as referidas empresas são detentoras de 4% e 78%, respectivamente, da participação no setor de Minério de Ferro no Brasil (DNPM, 2015).

Portanto, caso fossem concedidos incentivos fiscais, visando o estímulo de condutas por parte dos contribuintes, destinadas a finalidade predeterminada, como a proteção do meio ambiente, a manutenção e construção de barragens com menor índice de risco, e não

apenas a concessão de mera desoneração tributária, poderiam se ter resultados mais favoráveis à sociedade.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) demonstra que as isenções são ferramentas importantes que devem estar inseridas dentro da noção de sistema tributário, de modo que esses benefícios estejam alinhados com os objetivos da nossa República previstos no art. 3º, bem como com o que dispõe o art. 43, § 2º, inciso III, o qual estabelece incentivos que visam à redução da desigualdade regional tão debatida em nosso país: “§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: [...] III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas” (BRASIL, 1988).

Evidencia-se assim a aplicabilidade da função extrafiscal no âmbito das isenções. Essas isenções devem ser concedidas observando os princípios da isonomia, do desenvolvimento, em busca da redução das desigualdades sociais, para que se promova a justiça fiscal. Caso contrário, ocorreria uma ofensa ao cidadão e à própria isonomia, gerando privilégios odiosos e discriminatórios, como aduz Ricardo Lobo Torres a seguir:

A odiosidade do privilégio, como qualquer desigualdade inconstitucional, decorre da falta de razoabilidade para a sua concessão. Se o privilégio não atender ao ideal da justiça, se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desprezar os princípios constitucionais da tributação será considerado odioso (TORRES, 1995, p. 287-288).

Como forma de delimitar a concessão das isenções fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, BRASIL, 2000), trouxe avanços relacionados às limitações quanto à renúncia de receita, em especial ao determinar, em seu artigo 14, que a “[...] concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, deve estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência” (BRASIL, 2000).

Tendo em vista as consequências que a renúncia de receita pode causar ao erário público, o legislador, nos termos do artigo 70 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e do disciplinado no art. 1º, § 1º, da Lei 8.443 (BRASIL, 1992), estabeleceu que compete ao Tribunal de Contas da União fiscalizar as renúncias de receitas, determinando a manutenção da competência dos Tribunais Estaduais até que a mesma seja definida na Constituição do Estado, nos termos do art. 125, § 1º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Conclui-se que as isenções tributárias, na perspectiva de incentivos fiscais, possui como finalidade a aplicação de uma política de fomento a determinadas condutas,

concretizando a busca da tributação justa, atentando-se a princípios constitucionais para que não se considerem privilégios odiosos.

### **3. A DIFERENÇA DE TRATAMENTO ENTRE AS MICRO E PEQUENA EMPRESAS E AS EMPRESAS DE GRANDE PORTE**

O ordenamento jurídico brasileiro estabelece tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas em diversas formas na sua legislação. A Constituição Federal (BRASIL, 1988), conforme o art. 170 estabelece:

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 (BRASIL, 1988).

Ainda há previsão constitucional nos art.179 e art. 195, §5º, que dispõem:

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 (BRASIL, 1988).

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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005).

Em conformidade com os referidos dispositivos, foi promulgada a Lei 9.317 (BRASIL, 1996), que disciplinou o tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas, relativo a impostos e contribuições, com a criação do SIMPLES Federal, fornecendo vantagens como: a redução na carga tributária em virtude da adoção de alíquotas diferenciadas de acordo o faturamento, e a simplificação na escrituração contábil.

Além disso, permitia o pagamento unificado dos seguintes tributos federais: imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica (IRPJ);

contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público (PIS/PASEP); contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL); contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS); imposto sobre produtos industrializados (IPI); e contribuições para a seguridade social, a cargo da pessoa jurídica.

Com o advento da Lei 9.317 (BRASIL, 1996), estimulou-se o crescimento deste ramo empresarial, por possibilitar a ampliação das oportunidades legais de formalização dos pequenos empreendimentos e dos seus respectivos vínculos empregatícios, fomentando a inserção das micro e pequenas empresas no mercado concorrencial.

Essa lei foi revogada pela Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, estabelecendo o Simples Nacional.

O regime tributário criado pela referida lei permite o recolhimento mensal unificado, por meio de um único documento de arrecadação, dos tributos federais (IPI, IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e contribuições sociais a cargo da pessoa jurídica), imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e ICMS.

Assim, tanto a União pelos tributos federais, quanto os Estados e Distrito Federal quanto ao ICMS, e os Municípios e Distrito Federal quanto ao ISSQN, renunciam a receita decorrente da arrecadação individualizada dos referidos tributos, de forma que os micro e pequenos empresários adeptos ao regime pagarão apenas a quantia destinada ao Simples Nacional, ocorrendo dessa maneira, uma renúncia parcial de receita pelos referidos entes competentes.

Com isso, verifica-se que o Simples Nacional se trata de um meio de desoneração tributária para os adeptos do programa, por não terem a necessidade de arcar com o pagamento integral de cada tributo, que seriam devidos com a ocorrência de seus respectivos fatos geradores.

No referido regime diferenciado de tributação ocorre a progressividade das alíquotas de acordo com o faturamento, bem como a determinação de alíquotas diferenciadas em função das atividades econômicas exercidas e do percentual do montante gasto com a folha de salários sobre a receita bruta, como um método de concretizar o princípio da capacidade contributiva.

Além do tratamento tributário, a Lei Complementar nº123 (BRASIL, 2006), trouxe benefícios em outros aspectos às micro e pequenas empresas, como a desburocratização de procedimentos; permitiu a simplificação de relações trabalhistas ao dispensar empresas do cumprimento de obrigações acessórias; buscou facilitar o acesso de

empresas à Justiça (em particular aos Juizados Especiais); permitiu a concessão de privilégios em processos licitatórios, adotou medidas de incentivo à inovação, possibilitou o aumento da cooperação entre empresas e procurou estimular o acesso ao crédito e à capitalização.

De acordo com os dados divulgados pelo SEBRAE (2011; 2014; 2015; 2016), em 2015 as micro e pequenas empresas representaram para a economia cerca de 98,2% dos estabelecimentos privados existentes no Brasil e foram responsáveis por 51,2% da remuneração paga aos empregados formais. Em 2011, estes tipos de negócios representaram 27% do PIB do brasileiro, em valores absolutos isto significa R\$ 599 bilhões. Além do mais, percebe-se que em 2014 os pequenos negócios representaram 59,4% das empresas exportadoras no Brasil, sendo responsáveis pelo valor total de exportações de US\$ 2 bilhões e valor médio por firma de US\$ 179,4. Deste percentual, 25,4% são referentes às microempresas e 34% as empresas de pequeno porte.

Ainda que se observem os retornos positivos ao cenário brasileiro, trazidos pelo Simples Nacional, proporcionando relevantes reduções na carga tributária de muitas das empresas adeptas ao regime, existem alguns estudos, a exemplo de Oliveira e Faroni (2009) e o de Giongo e Morello (2008) que demonstram não ter sido essa a realidade de algumas empresas, uma vez que apresentaram aumento na carga tributária, devido à extinção de programas estaduais de simplificação de impostos, anteriormente existentes, revogados com a promulgação da LC nº 123 (BRASIL, 2006).

Outras críticas podem ser tecidas quanto ao regime do Simples Nacional, isso porque a Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006) desde sua entrada em vigor, sofreu diversas modificações para reforçar o seu objetivo, de fomentar as micro e pequenas empresas, através dos incentivos fiscais, dentre outros benefícios. Entretanto, tais alterações trazem consigo as dificuldades de adaptação pelas empresas aderentes ao programa, que devem estar sempre se atentando às alterações legislativas para auferir a vantagem ou não de adesão ao Simples Nacional.

Ademais, muitas vezes é necessário o auxílio de profissionais qualificados, como advogados e/ou contadores, para realizar a análise da quantia a ser paga, por meio de um planejamento tributário, e até mesmo como auxílio para acessar o sistema a fim de gerar a guia para pagamento. Isso gera um questionamento quanto à eficácia do programa em atender ao propósito de simplificação do pagamento de tributos.

Apesar de poderem ser apontadas algumas críticas como as supracitadas, considera-se que o regime diferenciado apresenta mais vantagens do que desvantagens às micro e pequenas empresas, uma vez que através dele é possível uma maior competitividade

no mercado, e para uma grande parcela dos adeptos ao sistema, a sua adoção significa numa redução na carga tributária, na simplificação de apuração de impostos, conforme proposto pela Lei complementar nº 123 (BRASIL, 2006).

Nesse sentido, em um estudo realizado por Nelson Leitão Paes (PAES, 2014), analisando o crescimento econômico das micro e pequenas empresas aderentes ao regime do Simples Nacional, comparando-as com as de fora do regime, que utilizam o lucro real ou presumido, verificou-se que:

[...] as empresas dentro do regime favorecido pagaram mais tributos do que as demais pessoas jurídicas. A arrecadação do Simples Nacional cresceu a taxas muito superiores a de todos os demais tributos, tendo sido três vezes maior do que a taxa<sup>2</sup> real de crescimento de toda a arrecadação. O valor arrecadado por estabelecimento cresceu expressivamente durante a vigência do Simples Nacional em patamares muito superiores ao obtidos pelo Simples. Esse resultado corrobora a evidência de que houve forte crescimento das empresas optantes pelo novo regime simplificado (PAES, 2014, p.13).

Portanto, como demonstra o supracitado estudo, em relação ao retorno à coletividade, houve um aumento significativo na arrecadação de tributos, que podem ser revertidos à sociedade para incentivar o crescimento de áreas como saúde, educação, moradia, entre outras políticas governamentais. Não há que se diminuir a importância do crescimento das micro e pequenas empresas no cenário brasileiro, que foram elevadas com a entrada em vigor da citada lei complementar. Contudo, deve a Administração Pública estar sempre atenta às necessidades de alterações e modificações para que se continue obtendo o propósito do Simples Nacional.

#### **4. O IMPACTO DA RENÚNCIA DE RECEITA NA SOCIEDADE BRASILEIRA**

Conforme demonstrado, o objetivo do Estado ao conceder as isenções, sob a perspectiva da extrafiscalidade, é fomentar comportamentos de interesse social e econômico. Contudo, ao considerar que um de seus principais efeitos é a renúncia de receita, sua concessão deve ser balizada pela responsabilidade fiscal, em decorrência do impacto no equilíbrio orçamentário, uma vez que os entes federativos, ao concedê-las, deixam de arrecadar os valores do tributo.

---

<sup>2</sup> Nesse contexto, o significado de taxa refere-se a um percentual, valor fixo regulamentado por convenção ou pelo uso, e não como tributo.

Um dos primeiros estudos no âmbito doutrinário pátrio, acerca das renúncias de receita, se deu por Ricardo Lobo Torres ao entender:

[...] gastos tributários ou renúncias de receitas são mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc.), (TORRES, 2008, p.194).

Em vista disso, o ordenamento jurídico brasileiro estabelece formas de controle de legalidade das concessões de isenções fiscais. A Constituição Federal (BRASIL, 1988) prevê em seus artigos 150, §6º e 165, §6º, que somente poderão ser concedidas isenções mediante lei, bem como que deverá ser apresentado no projeto de lei orçamentária, o demonstrativo dos efeitos decorrentes de isenções.

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000), regulamentou a previsão constitucional, com atenção especial ao seu artigo 14, o qual dispõe a respeito das espécies e formas de concessão, com a instituição de pressupostos para a renúncia de receitas. As limitações trazidas por essa legislação têm por finalidade não só a comprovação pela Administração Pública da ausência de prejuízo, mas, sobretudo, a demonstração de que “a sociedade lucrará com a renúncia fiscal. Da mesma forma, pretende-se evitar e limitar as concessões irresponsáveis e politiqueras da receita tributária” (WOCZIKOSKY, 2006, p. 261). Assim, compreende-se que o controle da renúncia da receita tributária tem compromisso com o interesse público e salvaguarda do erário.

A fiscalização dessas isenções, previstas constitucionalmente, realiza-se por meio do Poder Legislativo, através dos Tribunais de Contas, dos órgãos de controle interno do Poder Executivo proponente de incentivo tributário, e do Poder Judiciário quando provocado pelo Ministério Público, nos termos do artigo 127 e 129 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) além do cidadão, pela via da ação popular. A inobservância poderá configurar improbidade administrativa, conforme o artigo 10, inciso VII, da Lei 8.249 (BRASIL, 1992), com punição prevista na aludida legislação, reforçando a necessidade de controle sobre as renúncias de receita.

Apesar da previsão legal existente, ainda se observa no Brasil que tais dispositivos são insuficientes para que haja um efetivo controle, de forma a evitar os impactos negativos trazidos pelas concessões de isenções fiscais, e da ausência de uma exigência de uma contraprestação, como ocorre nos benefícios fiscais. As alianças políticas e a troca de favores no âmbito legislativo acabam por aprovar leis e previsões orçamentárias, sem uma devida

observância da legislação referente ao tema. Significa dizer que somente o controle normativo não se demonstra suficiente para evitar a corrupção e o déficit orçamentário aos cofres públicos.

Em outros países que preveem a elaboração de orçamentos de gastos públicos, verifica-se uma grande variedade de itens que beneficiam um amplo espectro de setores, áreas e grupos sociais. A título de exemplo, no Canadá foi implementado um sistema de gerenciamento fiscal chamado de *envelope system*, que integra os gastos tributários no processo de controle global do gasto público, conforme se explica:

Este sistema surgiu da constatação de que tanto o número quanto o valor da perda de arrecadação proporcionada pelos gastos tributários estavam crescendo rapidamente, e rivalizando com os gastos diretos. Verificou-se que o período em que os gastos tributários mais cresciam era, paradoxalmente, o mesmo em que os esforços para controle dos gastos diretos eram mais intensos. Com as restrições orçamentárias diretas, os próprios ministros responsáveis por alguns programas governamentais, juntamente com grupos de interesse, apoiavam a concessão de novos benefícios fiscais como forma de contornar as crescentes restrições impostas no orçamento fiscal. O Ministro das Finanças ficava em uma posição solitária e desconfortável de tentar preservar o sistema tributário com uma forma eficiente e justa de obter recursos para o financiamento do governo. Com a integração dos dois orçamentos houve uma disciplina no uso direto e indireto de recursos públicos. Embora o “sistema envelope” envolva alguns elementos peculiares ao caso canadense, em essência ele estabelece um montante global de gastos por ministério que inclui também os gastos tributários. Se um novo programa de subsídio tributário for criado ou algum antigo for aumentado, a perda de arrecadação resultante será subtraída do montante de recursos para gastos diretos até então disponível. Por outro lado, se um programa de gastos tributários for abandonado, os recursos tributários arrecadados a mais serão alocados ao departamento encarregado dos gastos diretos (ALMEIDA, 2000, p.36).

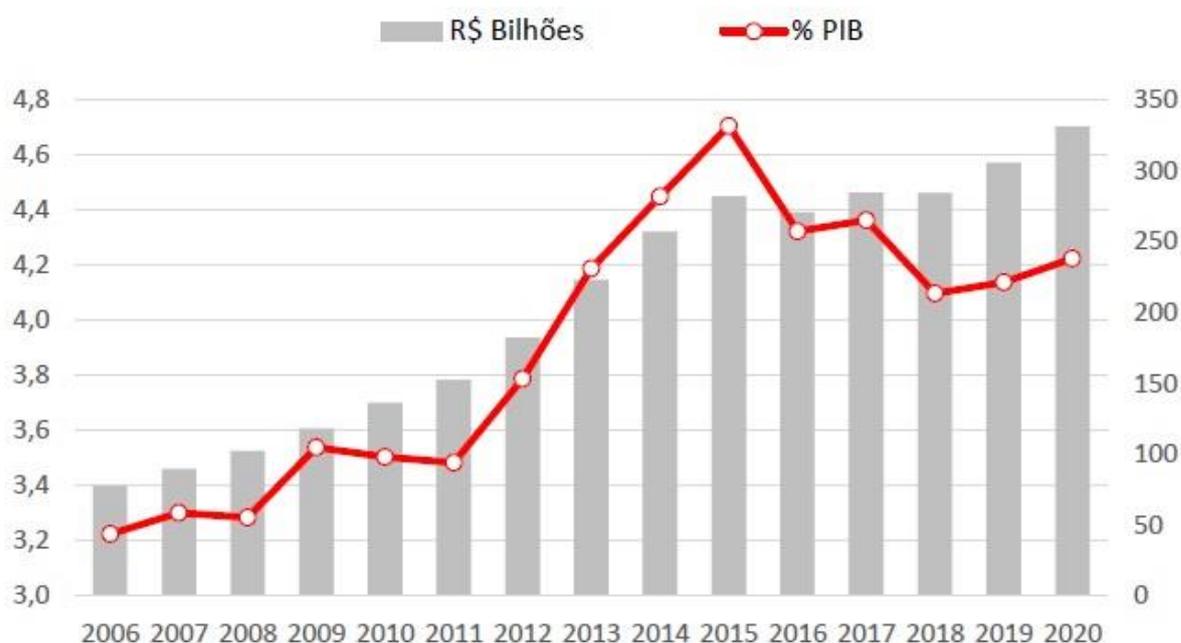
No Brasil, o que se percebe é uma necessidade de um controle mais efetivo das renúncias de receita, bem como do impacto causado ante a sociedade, isto é, uma maior apuração se o valor que se deixa de arrecadar a partir da concessão das isenções é compensado pelos benefícios gerados pelos usufrutuários, seja social ou economicamente.

De acordo com dados da Receita Federal do Brasil e do Ministério do Planejamento, o volume de renúncias fiscais ou gastos indiretos realizados através do sistema tributário é significativo. Um estudo realizado pela Instituição Fiscal Independente (IFI) do Senado apontou para um impacto fiscal de R\$ 200 bilhões em 2018, e estimativo de R\$ 229 bilhões em 2019 e R\$ 238 bilhões em 2020 (INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE, 2018).

Nesse mesmo estudo realizado pela Instituição Fiscal Independente, verificou-se que quanto as renúncias de receita geradas pelo Simples Nacional, tem-se que é o setor que concentra maior volume de renúncia de receitas, cerca de 29% (ou R\$ 83 bilhões) do volume global de renúncias fiscais, no exercício financeiro de 2017 (RECEITA FEDERAL, 2017). No entanto, conforme demonstrado no item 3 deste artigo, essa renúncia propiciou, numa visão geral, uma maior arrecadação de receitas, uma vez que proporcionou o fomento e a inserção de muitas micro e pequenas empresas no mercado de trabalho.

Os dados sobre a influência e o impacto das renúncias fiscais demonstram que o elevado volume das renúncias fiscais ou gastos indiretos realizados através do sistema tributário é evidente, como se pode observar em gráfico apresentado pelo Tribunal de Contas da União (Tribunal de Contas da União, 2018):

**GRÁFICO 1: EVOLUÇÃO DAS RENÚNCIAS FISCAIS (EM % DO PIB E R\$ BILHÕES)<sup>6</sup>**



Fonte: Receita Federal do Brasil e Ministério do Planejamento<sup>3</sup>

Como se pode observar no gráfico, há um constante crescimento do número de renúncias fiscais, o que significa que as concessões vêm ocorrendo com uma frequência cada vez maior. Tal fato evidencia a necessidade de uma maior fiscalização por parte da

<sup>3</sup> De 2006 a 2014, dados da Receita Federal do Brasil apurados por base efetiva. De 2015 a 2017, dados projetados e constantes dos respectivos Projetos de Lei Orçamentárias Anuais. Para 2018 a 2020, projeção nominal extraída da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2018. Para todos os períodos, o Produto Interno Bruto nominal utilizado foi o realizado ou o estimado pela Instituição Fiscal Independente.

Administração Pública, uma vez que se trata de interesse público, por interferirem em valores que deveriam ser destinados para políticas como saúde, educação, moradia, entre outras ligadas ao bem estar comum.

No âmbito legislativo, diversos projetos acerca da renúncia fiscal tramitam na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal. Atendendo a um pedido da comissão, a Receita Federal calculou o impacto fiscal de 33 delas e o resultado seria preocupante para os cofres públicos em caso de aprovação. Dentre esses projetos que tramitam na CAE, as principais desonerações propostas se referem a impostos que incidem sobre a produção de determinados setores da indústria ou dos serviços, como o imposto sobre produtos industrializados (IPI), as contribuições PIS e COFINS, e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Trata-se de uma inovação que a CAE esteja olhando o impacto global dessas medidas, como forma de se buscar uma maior eficiência na concessão das renúncias fiscais.

Noutro norte, a fim de se elencar os possíveis impactos que a renúncia de receita gera no ordenamento jurídico e no cenário econômico brasileiro, há que se abordar ainda sobre o fato de que as desonerações concedidas pelo governo federal influenciam no valor destinado aos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e de Participação do Município (FPM), com isso, municípios que dependem dessa verba para a manutenção de sua máquina administrativa ficariam prejudicados.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) protege o princípio do pacto federativo em seu artigo 60, §4º, inciso I, ao trata-lo como cláusula pétrea. Para além da proteção, a normativa constitucional adotou o denominado “federalismo cooperativo”, no qual há compartilhamento de competências e atribuições entre os entes federados autônomos (SILVA, 2009, p.98), aliado à partilha de recursos financeiros e à atribuição de receitas próprias para cumprir seus encargos. (MORBIDELLI, 1999, p. 1888). Em razão disso, há a previsão dos artigos 157 a 162 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), regulamentando a repartição de receitas tributárias.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao analisar a repartição de receitas tributárias, assevera que:

[...] existem duas formas de participação de uma pessoa política no produto da arrecadação de outra: a direta e a indireta. A forma direta impõe uma relação simples. Exemplo: os municípios fazem jus a 25% do ICMS do estado arrecadado em seus territórios. A forma indireta põe uma relação complexa: são formados fundos aos quais afluem parcelas de receitas de

dados impostos. Depois, são rateados entre partícipes beneficiários segundo critérios legais preestabelecidos (COELHO, 2007, p.407).

Observa-se um sistema complexo, em que não se pode olvidar acerca da diferença de tratamento entre os entes federados, visto serem os Estados e, principalmente, os Municípios financeiramente desprestigiados numa comparação com a União. A Constituição Federal (BRASIL, 1988), não se valeu de uma distribuição mais justa da competência tributária, proporcional à incumbência predeterminada aos Estados e Municípios, mas sim de uma sistemática de atribuição de competência tributária ativa a um ente federado e divisão do produto da arrecadação com outros entes políticos.

Em razão dessa vulnerabilidade dos Estados e Municípios ante a autonomia federativa da União, foi debatido o tema acerca do impacto das renúncias de receitas no pacto federativo, pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 572762/SC, em que se determinou que o pacto federativo necessita ser resguardado, sendo que os incentivos fiscais concedidos não podem afetar as receitas a serem repartidas, já que a base de cálculo das cotas do FPE e do FPM se dá pela arrecadação efetiva dos entes.

Demonstrou-se que o potencial de impacto das renúncias de receita atinge não somente a questão arrecadatória do ente que concede a isenção fiscal, afetando assim ao interesse público, uma vez que se deixa de arrecadar valor que poderia ser revertido à sociedade em alguma política pública de cunho social, mas também interfere na relação dos entes federativos enquanto cooperativos, por existir certa dependência de uns quanto à arrecadação de outros. Destarte, frisa-se por uma maior eficiência de fiscalização das concessões de isenções fiscais concedidas pela União, Estados e Municípios, conforme previsto nos artigos 150, §6º e 165, §6º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e artigo 14, da Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000).

#### **4.1. A eficiência das contraprestações exigidas para a concessão da isenção fiscal**

Para que se conceda isenção fiscal é necessária a atenção ao interesse público, como forma de efetivação da extrafiscalidade. Tendo em vista que o Estado deve prezar pelo bem estar comum, os incentivos tributários devem estar alinhados com tal política. Assim, é preciso, em consonância com o princípio da equidade, analisar o favorecimento de pessoas ou categorias sociais, e que elas impulsionem a um resultado de interesse coletivo.

É por essa razão que existe a previsão legal do artigo 14, da Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000), quanto ao cumprimento de ao menos uma das condições trazidas, quais sejam:

- I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
- II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Partindo da diferenciação exposta no item 2, quanto a benefícios e incentivos tributários, verificou-se ser mais vantajoso para o ente público, que vise uma tributação mais justa, a adoção de medidas de incentivos fiscais, isso porque, para que seja concedido, é necessário que o beneficiário comprove o preenchimento das condições e requisitos previstos em lei ou contrato. Portanto, nos incentivos tributários, exige-se uma contraprestação por parte daqueles que recebem a isenção.

Assim, muitas das leis que concedem os incentivos têm por finalidade a promoção de determinado ramo econômico ou social, como por exemplo, a Lei 8.313 (BRASIL, 1991), visto que através dela, empresas e pessoas físicas, como forma de contraprestação da desoneração recebida, podem patrocinar várias formas de expressão cultural e abater o valor total ou parcial do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, sendo uma das principais ferramentas de fomento à Cultura do Brasil.

Na referida legislação, existem duas formas de incentivos, uma mais genérica, a qual abrange a maioria dos segmentos culturais, em que os percentuais de dedutibilidade de doação e de patrocínio são distintos, e a dedutibilidade de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza do valor incentivado é menor; outra chamada de projetos especiais, que atingem programas específicos, a exemplo de livros de valor artístico, literário ou humanístico, música erudita ou instrumental. Nesta última hipótese, é prevista a dedutibilidade integral dos valores investidos.

Além dessa, destaca-se também a Lei nº 13.674 (BRASIL, 2018), que autoriza concessão de benefícios fiscais às empresas de desenvolvimento/produção de bens e serviços de tecnologia da informação e comunicação (TIC), como incentivo para aumentar o investimento em pesquisas, e inovação no setor.

Ocorre que a exposição de motivos da MP nº 810/2017 que deu origem à Lei nº 13.674 (BRASIL, 2018), apenas tratou de questões operacionais, sem impactos orçamentários

e financeiros. O que se verifica é a não aplicação das condições exigidas pela Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000), Lei de Responsabilidades Fiscais (LRF), para concessão de novas renúncias de receitas. Em um estudo realizado pelo Tribunal de Contas da União, verificou-se que “[...] foram mais de R\$ 25 bilhões em renúncia fiscal entre 2013 e 2017, apenas em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não recolhidos no período, segundo dados da Receita Federal” (Tribunal de Contas da União, 2018). Como resultado de um incentivo fiscal, as empresas beneficiárias da desoneração fiscal, possuem como contraprestação a obrigação de investimento em pesquisa e desenvolvimento no setor, contudo, ainda de acordo com o TCU, “[...] há um significativo atraso na apuração correta, pelo Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), da aplicação de pelo menos R\$ 9 bilhões pelas empresas – no mínimo R\$ 1 bilhão ao ano em nove anos, entre 2006 e 2015” (Tribunal de Contas da União, 2018).

O fato demonstra que não há cumprimento aos requisitos legais que regulam as isenções fiscais, sendo prejudicial ao interesse público, visto que a aprovação das concessões de isenções fiscais fica condicionada à demonstração de que a renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas nos anexos da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO). Trata-se da compensação orçamentária (condição básica), para que se prove que a redução da estimativa implicará a redução de dotações orçamentárias, assim os efeitos serão compensados pela redução de despesas (OLIVEIRA, 2015).

Ademais, relatório do TCU das contas do governo em 2017, constatou que as renúncias fiscais (isenções de impostos para empresas) somaram R\$ 354,7 bilhões no ano de 2017. Esse valor é correspondente a 30% da receita líquida do governo no ano e supera os déficits da Previdência Social e do regime de aposentadorias dos servidores federais, que somaram R\$ 268,8 bilhões em 2017. Segundo o TCU, 84% das renúncias têm prazo indeterminado, o que faz a perda de arrecadação ser incorporada às contas do governo. Ainda conforme o relatório, o TCU revelou que 44% dos incentivos fiscais não são fiscalizados por nenhum órgão (Tribunal de Contas da União, 2018).

Outrossim, para além do impacto orçamentário há que se abranger situações de impacto social, como o prejuízo causado ao meio ambiente, à desigualdade social, entre outros. Na atual conjectura brasileira, verifica-se uma grande preocupação com o meio ambiente, devido as grandes tragédias causadas pelas empresas mineradoras de ferro, como demonstrado anteriormente. Também as grandes indústrias de petróleo e da indústria da moda trazem grande contribuição à poluição. Ainda, observa-se que a taxa de desemprego figura em

12,4%, representando 13,1 milhões de pessoas, conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2019).

Com isso, critica-se não somente a falta de averiguação dos impactos orçamentários no momento das concessões de isenções fiscais, mas também a ausência de verificação da eficácia da extrafiscalidade, visto não haver preocupação se as isenções fiscais promovidas estão de fato fomentando o interesse público.

Em contrapartida, apesar da grande representatividade orçamentária quando se trata de renúncia de receita, demonstrada no item anterior, as micro e pequenas empresas tem trazido bom retorno ao cenário econômico brasileiro. Além de ter aumentado a arrecadação aos cofres públicos (item 3), exprimindo a extrafiscalidade dessa renúncia contida na intenção de fomentar o crescimento desse setor empresarial, as empresas adeptas ao Simples Nacional vêm proporcionando benefícios à coletividade.

De acordo com dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), os micro e pequenos negócios respondem por mais de um quarto do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, 27%, por mais de 50% da mão de obra formal, e 45% da massa salarial (SEBRAE, 2017). Além disso, segundo a instituição, as micro e pequenas empresas que adotam práticas que reduzem o consumo de energia e água, de separação e destinação correta dos resíduos sólidos, contratação de mão de obra e fornecedores locais, apoio às comunidades no entorno da empresa e comprometimento com a sustentabilidade vem aumentando no Brasil, segundo pesquisa inédita realizada pelo Centro SEBRAE de Sustentabilidade.

As micro e pequenas empresas (MPE) afetam de forma significativa a sociedade como um todo, uma vez que empregam um grande número de pessoas e são responsáveis por uma parcela significativa do produto interno bruto na maioria dos países. É fundamental que as MPEs se adaptem e tornem-se cada vez mais sustentáveis, somente assim será possível modificar a trajetória anteriormente tida como certa.

Não pretende com este artigo generalizar as empresas, de modo a estereotipar ramos empresariais, mas sim demonstrar uma tendência quanto ao retorno à população, questionando as práticas adotadas pelos tipos de empresa, e a eficácia quanto a extrafiscalidade contida nas isenções fiscais. O que se observa é que as micro e pequenas empresas possuem uma tendência de maior efetivação da extrafiscalidade, pela adoção de práticas sustentáveis, maior geração de empregos em virtude do crescimento de determinado ramo.

É certo que as grandes empresas muitas vezes compram insumos das micro e pequenas empresas, podendo ser observado um impacto a ser causado por essas, de modo que as grandes empresas busquem modelarem seus sistemas produtivos com viés mais sustentável, garantindo assim uma averiguação maior do interesse público, não somente em aspectos orçamentários.

## CONCLUSÃO

A isenção trata-se de uma dispensa legal do pagamento do valor do tributo devido, situada no campo da incidência tributária, conforme entendimento acolhido pela jurisprudência, e, por conseguinte, configura-se como espécie de renúncia de receita, excluindo o crédito tributário. É utilizada como instrumento de extrafiscalidade para a promoção do bem comum, de acordo com o interesse público através do desenvolvimento social e econômico.

Nesse sentido, observa-se o caráter indutor dos incentivos fiscais, uma vez que possui capacidade de oportunizar condições para que se realizem as normas extrafiscais, fomentando condutas dos contribuintes, sendo essa característica essencial para sua determinação, diferenciando-se dos benefícios tributários. Com a finalidade de se buscar uma tributação justa, deve-se atentar aos princípios constitucionais no momento das concessões das isenções, visando garantir a extrafiscalidade a elas inerentes.

Assim, responde-se aos questionamentos realizados na introdução do artigo: Como as isenções propiciam essa diferença de tratamento entre as micro e pequenas empresas e as empresas de grande porte? Existe uma contraprestação à sociedade das empresas beneficiárias de isenções?

Através da perspectiva da extrafiscalidade, visto existir um interesse de fomento ao crescimento desse ramo empresarial, surgiu o tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas, previstos constitucionalmente e regulamentados por meio da Lei 9.317 (BRASIL, 1996), posteriormente revogada pela LC 123/2006 (BRASIL, 2006), a qual permite o recolhimento mensal unificado, por meio de um único documento de arrecadação, de diversos tributos. As isenções atuam através das concessões de renúncias parciais de receitas pelos entes federados competentes dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

Quanto à existência de uma contraprestação à sociedade das empresas beneficiárias de isenções, verificou-se que as micro e pequenas empresas, através do regime diferenciado, proporcionam uma maior arrecadação de tributos, que podem ser revertidos à

sociedade para incentivar o crescimento de áreas como saúde, educação, moradia, entre outras políticas governamentais, além de apresentar um número cada vez maior de micro e pequenas empresas que promovem a sustentabilidade, a inclusão social, elevando o número de empregos, trazendo à baila a concretização da extrafiscalidade presente nas isenções fiscais.

Em contrapartida, diante da análise dos dados quantitativos a respeito do impacto da renúncia de receita, foi apontada falha na fiscalização, uma vez que não há um controle efetivo das concessões de isenções e seus efeitos. A insuficiência de fiscalização gera um prejuízo não somente orçamentário, mas também em relação ao pacto federativo, uma vez que o sistema constitucional não garantiu uma justa distribuição da competência tributária, desprivilegiando os Municípios e os Estados em relação à União. Para além da falha na fiscalização em caráter financeiro, verifica-se também que não há uma averiguação quanto à eficácia das contraprestações exigidas na concessão das isenções, qual seja a promoção do bem estar e do interesse público.

Apesar do cenário preocupante causado pela ausência de fiscalização quanto à concessão de isenções fiscais, o que se deve perceber são os bons resultados causados pela adesão de outros regimes, buscando uma implementação maior de incentivos fiscais, que exijam efetivamente uma contraprestação que vise satisfazer o interesse público, atendendo ao caráter extrafiscal das isenções, bem como a adoção de medidas fiscalizatórias mais eficientes.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, GERALDO. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros. 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Isenção de Impostos Estaduais**. Revista de Direito Administrativo. São Paulo, vol. 61.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 09. jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Departamento Nacional de Produção Mineral. **Anuário Mineral Brasileiro: Principais Substâncias Metálicas**. Brasília: DNPM, 2016

\_\_\_\_\_. **Em vigor há mais de 25 anos, benefícios da Lei de Informática não foram avaliados.** Tribunal de Contas da União. 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/em-vigor-ha-mais-de-25-anos-beneficios-da-lei-de-informatica-nao-foram-avaliados.htm>. Acesso em: 10. jun.2019.

\_\_\_\_\_. INESC. **Mineração e (In) Justiça Tributária no Brasil.** Nota Técnica n. 184. Brasília: 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 25. mai. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. DF: Presidência da República, [2006]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm#art89](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm#art89). Acesso em: 29. mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional.** DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 09. jun. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991.** Institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. DF: Presidência da República, [1991]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18313cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18313cons.htm). Acesso em: 10. jun. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. DF: Presidência da República, [1992]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm). Acesso em: 10. jun. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19317.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19317.htm). Acesso em: 25. mai. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13. 674, de 11 de junho de 2018.** Altera as Leis nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, e 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e dá outras providências. DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13674.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13674.htm). Acesso em: 10. jun.2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Direito Financeiro. Incentivo Fiscal. Repartição de Receita. **Recurso Extraordinário nº 572.762/SC**, do Plenário do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 18 de Junho de 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2579935>. Acessado em: 10. jun. 2019.

\_\_\_\_\_. **Relatório anual de atividades do TCU: 2017** / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2018.

\_\_\_\_\_. **REVISTA BRASILEIRA DE GEOGRAFIA**. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. Trimestral. Taxa de desocupação. 2018-2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/24691-pnad-continua-taxa-de-desocupacao-e-de-12-5-e-taxa-de-subutilizacao-e-24-9-no-trimestre-encerrado-em-abril-de-2019>. Acesso em: 06. jun. 2019.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Algumas Considerações sobre a Imunidade Tributária dos entes públicos**. Revista de Direito Administrativo. n. 52. abr/jun. p. 34-41. 1958.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso Direito Tributário**. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERREIRA, Benedito Tadeu Franco. **A isenção fiscal e o impacto na sustentabilidade empresarial**. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/33379/a-isencao-fiscal-e-o-impacto-na-sustentabilidade-empresarial>. Acesso em: 15. mai. 2019.

GUIMARÃES, Juca. **Minas Gerais perdeu em média R\$ 1 bilhão por ano em isenção de impostos da mineração**. 2019. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2019/02/12/minas-gerais-perdeu-rdollar-17-bilhoes-em-isencao-de-impostos-da-mineracao-de-1997-a-2013/>. Acesso em: 15 mai 2019.

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

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MELLO, Alessandra. **Artifício fiscal de mineradoras leva US\$ 2 bilhões dos cofres de Minas**. 2017. Disponível em: [https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/08/07/internas\\_economia,889817/artificio-fiscal-de-mineradoras-leva-us-2-bilhoes-dos-cofres-de-minas.shtml](https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/08/07/internas_economia,889817/artificio-fiscal-de-mineradoras-leva-us-2-bilhoes-dos-cofres-de-minas.shtml). Acesso em: 15. mai. 2019.

MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. **Um novo pacto federativo para o Brasil**. São Paulo: Celso Bastos. 1999.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Um pouco de Direito Constitucional Comparado**. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes, de. **Compendio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Financeiras S/A, 1964.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

WOCZIKOSKY, Adler Van Grisbach. **Isenção tributária sob o prisma da lei de responsabilidade fiscal**. *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*. n.34, p. 261, jan/jun. 2006.