

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EDAP
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ALEX QUEIROZ PEREIRA

**A EXTRAFISCALIDADE E AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS:
A AVALIAÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA IMPLEMENTADA PELA
LEI Nº 12.598/2012 - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO PARA A INDÚSTRIA
DE DEFESA**

**BRASÍLIA,
JULHO, 2020**

ALEX QUEIROZ PEREIRA

**A EXTRAFISCALIDADE E AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS:
A AVALIAÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA IMPLEMENTADA PELA
LEI Nº 12.598/2012 - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO PARA A INDÚSTRIA
DE DEFESA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora, como requisito para a conclusão do curso de Direito e obtenção do título de bacharel em Direito pela Escola de Direito e Administração Pública – EDAP/IDP. Orientador: Prof. Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

**BRASÍLIA,
JULHO, 2020**

ALEX QUEIROZ PEREIRA

**A EXTRAFISCALIDADE E AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS:
A AVALIAÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA IMPLEMENTADA PELA
LEI Nº 12.598/2012 - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO PARA A INDÚSTRIA
DE DEFESA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora, como requisito para a conclusão do curso de Direito e obtenção do título de bacharel em Direito pela Escola de Direito e Administração Pública – EDAP/IDP. Orientador: Prof. Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

Brasília, julho de 2020.

Professor Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e
Silva
Professor Orientador

Professor Dr. Ivan Allegretti
Membro da Banca Examinadora

Professor Dr. Victor Oliveira Fernandes
Membro da Banca Examinadora

AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus, por tudo.

Aos meus pais, Elmo e Miriam (*in memoriam*) pelo amor, carinho, paciência, ensinamentos e por depositarem toda a confiança em mim e por não medirem esforços para que eu pudesse ter a oportunidade de estudar, sempre com muito amor e zelo no decorrer dessa trajetória e em toda a minha vida.

À minha esposa, Karla pelo apoio incondicional e o carinho que sempre me conferiu.

Aos meus filhos, Giuliana e Gustavo por me incentivarem nesse projeto de retorno acadêmico e compreender a dedicação necessária para atingir esta meta.

Agradeço, ainda, ao Professor Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva, meu orientador, pela gentileza, disponibilidade e pelas sugestões para a melhoria do conteúdo e da forma do trabalho.

Ao IDP e a todos os professores pelos ensinamentos durante a minha formação acadêmica.

Ao amigo Carlos Eduardo Martins, que em longos debates, muito contribuiu para o meu crescimento profissional e consolidação do conhecimento necessário ao desenvolvimento desta monografia.

E, por fim, a todos que de alguma forma colaboraram para o sucesso deste trabalho.

RESUMO

O objetivo desta monografia é examinar a política pública implementada pela Lei nº 12.598/2012, Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa (RETID) avaliando sua efetividade após mais de sete anos de sua implantação. Pretende-se, inicialmente, abordar a noção de extrafiscalidade, cujo espaço se insere o tema dos incentivos fiscais. A partir dessa perspectiva, será possível analisar as questões jurídicas que dizem respeito às exonerações tributárias decorrentes do RETID, à luz dos principais doutrinadores sobre o assunto. Para tal, a compreensão do mecanismo da extrafiscalidade repousa, sem sombra de dúvida, sobre a compreensão do conceito de norma tributária indutora desenvolvida por Luís Eduardo Schoueri, sobre o qual nos deteremos ao longo deste trabalho. A partir de então, iremos proceder a uma breve contextualização, não só para descrever os marcos legais do regime, como também para esclarecer os principais termos e conceitos que abrangem a sua fruição, a sua importância para a indústria de Defesa no cenário nacional e, por conseguinte, da necessidade de políticas, diretrizes e demais instrumentos de fomento ao seu desenvolvimento, dentre os quais o RETID está incluído. Prosseguindo, será apresentado um estudo de caso junto às Empresas de Defesa habilitadas no regime, de forma a levantar, segundo a percepção das mesmas, os principais fatores positivos e negativos que impactam a operacionalização do RETID, identificando os elementos que integram a tributação, suas correlações e formas de ocorrência, e verificar se há necessidade de propor os devidos ajustes na Lei nº 12.598/2012. Diante disso, considerou-se relevante estudar detalhadamente o RETID e conhecer mais profundamente os meandros à fruição do regime, uma vez que se julga ser este um importante mecanismo de incentivo à nossa Base Industrial de Defesa.

Palavras-chave: Direito Tributário; Intervenção do Estado na Economia; Norma Tributária Indutora; Base Industrial de Defesa; Estratégia Nacional de Defesa, Política Nacional de Defesa; Empresas de Defesa; e Regime Especial Tributário para Indústria de Defesa.

ABSTRACT

The objective of this monograph is to evaluate the public policy implemented by Law No. 12,598 / 2012, Special Tax Regime for the Defense Industry (RETID), evaluating its effectiveness more than seven years after its implementation. It is intended, initially, to address the notion of extrafiscality, whose space is inserted in the theme of tax incentives. From this perspective, it will be possible to analyze the legal issues related to the tax exemptions resulting from RETID, in the light of the main indoctrinators on the subject. To this end, the understanding of the mechanism of extrafiscality rests, without a doubt, on the understanding of the concept of inductive tax rule developed by Luís Eduardo Schoueri, which we will focus on throughout this work. From then on, we will proceed to a brief contextualization, not only to describe the legal frameworks of the regime, but also to clarify the main terms and concepts that cover its enjoyment, as well as to make a brief explanation about the importance of the Defense industry. on the national scene and, therefore, the need for policies, guidelines and other instruments to promote their development, among which RETID is included. Continuing our work, we will present a case study with the Defense Companies qualified in the regime, in order to raise, according to their perception, the main positive and negative factors that impact the operation of RETID, identifying the elements that integrate taxation , its correlations and forms of occurrence, in order to ascertain whether the objective established by public policy has been achieved, or whether there is a need to propose the necessary adjustments in Law 12.598 / 2012. In view of this, it was considered relevant to study the RETID in more detail and to know more deeply the intricacies to the regime's enjoyment, since this is believed to be an important incentive mechanism for our Defense Industrial Base.

Keywords: Tax Law; State intervention in the economy; Inductive Taxation Standard; Defense Industrial Base; National Defense Strategy, National Defense Policy; Defense Companies; and Special Tax Regime for the Defense Industry.

LISTAS DE ILUSTRAÇÕES

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Aquisições de bens típicos de defesa.....	63
Tabela 2 - Características do RETID.....	75

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Impacto do RETID para empresas exportadoras.....	70
Figura 2 - Diagrama explicativo de uma cadeia produtiva sem uso do RETID.....	71
Figura 3 - Diagrama explicativo de uma cadeia produtiva com uso do RETID.....	71
Figura 4 - Cenário atual.....	78
Figura 5 - Empresas habilitadas no RETID.....	79
Figura 6 - Empresas que usufruem do RETID.....	79
Figura 7 - Desonerações proporcionadas pelo RETID nas vendas para as Forças Armadas.....	85

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BDN – Bem de Defesa Nacional

BID – Base Industrial de Defesa

BIEDN – Bem de Interesse Estratégico para a Defesa Nacional

CMID – Comissão Mista da Indústria de Defesa

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CTN – Código Tributário Nacional

DEPROD – Departamento de Produtos de Defesa

ED – Empresa de Defesa

EED – Empresa Estratégica de Defesa

END – Estratégia Nacional de Defesa

ICT – Instituição Científica Tecnológica e de Inovação

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

LBDN – Livro Branco da Defesa Nacional

LOA – Lei Orçamentária Anual

MD – Ministério da Defesa

PED – Produto Estratégico de Defesa

PIS – Programa de Integração Social

PND – Política Nacional de Defesa

PRODE – Produto de Defesa

RARBID – Relatório Anual de Acompanhamento da BID

RETID – Regime Especial de Tributação para a Indústria de Defesa

RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária

SD – Sistema de Defesa

SEPROD – Secretaria de Produtos de Defesa

SisCaPED – Sistema de Cadastramento de Produtos e Empresas de Defesa

SISMICAT – Sistema Militar de Catalogação das Forças Armadas

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

STN – Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. DA INTERVENÇÃO ESTATAL SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO	15
1.1 Considerações iniciais.....	15
1.2 Do domínio econômico.....	15
1.3 Da intervenção.....	19
1.4 Da intervenção direta e indireta.....	20
1.5 Das formas de intervenção sobre o domínio econômico.....	21
1.6 Da intervenção por indução.....	24
1.7 Das modalidades de intervenção por indução.....	26
1.8 Dos fundamentos da intervenção econômica.....	27
1.9 Dos princípios norteadores da intervenção econômica.....	30
2. NORMAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS	37
2.1 Dos valores finalísticos da norma tributária.....	37
2.1.1 Fiscalidade.....	37
2.1.2 Extrafiscalidade.....	38
2.1.3 Parafiscalidade.....	40
2.2 Da norma tributária indutora.....	41
2.2.1 A norma tributária como meio de indução.....	42
2.2.2 Normas tributárias indutoras na Constituição e nas leis.....	44
2.2.3 Algumas espécies de normas tributárias indutoras.....	45
2.3 Dos limites da norma tributária indutora.....	52
3. A LEI Nº 12.598 E O FOMENTO À BASE INDUSTRIAL DE DEFESA	54
3.1 Aspectos interpretativos da Lei nº 12.598/2012.....	56
3.2 A reestruturação da Base Industrial de Defesa.....	63
3.3 Do RETID.....	67
3.3.1 Não-cumulatividade dos tributos federais.....	72
3.3.2 Método de cálculo débito-crédito adotado no Brasil.....	73
3.3.3 Tipos de operações que geram crédito de IPI e PIS/COFINS.....	74
4. ESTRUTURAÇÃO E AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DA PESQUISA	78
4.1 Público alvo.....	78
4.2 Método e sistemática da pesquisa.....	80

4.2.1 Metodologia.....	80
4.2.2 Sistemática de pesquisa.....	82
4.3 Avaliação do desempenho da pesquisa.....	83
4.4 Resultados.....	83
4.4.1 Aspectos positivos do RETID (vantagens e benefícios).....	84
4.4.1.1 Venda para as Forças Armadas.....	84
4.4.1.2 Aumento do fluxo de caixa na produção de PED.....	86
4.4.1.3 Vendas para o exterior.....	87
4.4.1.4 Consumo de créditos acumulados pelas empresas exportadoras.....	87
4.4.2 Aspectos negativos do RETID.....	89
4.4.2.1 Casos de insegurança jurídica decorrentes da interpretação literal.....	90
4.5 Situação atual do RETID à luz da Solução de Consulta nº 71 da Receita Federal.....	97
5. CONCLUSÃO.....	98
REFERÊNCIAS.....	104
ANEXO 1 – RELAÇÃO DAS EMPRESAS DE DEFESA CADASTRADAS NO MINISTÉRIO DA DEFESA.....	108
ANEXO 2 – RELAÇÃO DAS EMPRESAS DE DEFESA HABILITADAS NO RETID.....	111
ANEXO 3 – QUESTIONÁRIOS ENCAMINHADOS ÀS EMPRESAS DE DEFESA HABILITADAS NO RETID.....	112
ANEXO 4 – QUADRO RESUMO DA SITUAÇÃO ATUAL DO RETID.....	114

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 menciona expressamente em seu artigo 170 que a ordem econômica brasileira é instituída na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e tem por objetivo assegurar a todos a existência digna, de acordo com os ditames da justiça social, atendidos os seguintes princípios: soberania nacional; propriedade privada; função social da propriedade; livre concorrência; defesa do consumidor; defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; redução das desigualdades regionais e sociais; busca do pleno emprego; tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país. O parágrafo único do artigo em tela diz ainda que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Dessa forma, com base em texto constitucional, não resta dúvida de que o domínio econômico é fundamentalmente privado.

Em que pese tal reflexão, o constituinte originário não pôde ignorar que, em algumas situações, para o bem da própria ordem social e jurídica, seria necessário que o Estado atuasse economicamente. Por essa razão, o artigo 173 da Constituição institui que, defeso situações expressas na própria Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Poder Público só é permitida quando necessária aos imperativos de segurança nacional ou à relevante interesse coletivo, conforme definido em lei.

Além da intervenção direta na economia, a Constituição, em seu artigo 174, permite ao Estado atuar como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. Assim, a atuação do Estado em relação à atuação indireta, geralmente coincidente com a atuação regulatória, pela qual o Estado fixa externamente normas para pautar o comportamento dos agentes econômicos privados.

Para o Estado moderno, as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar a cobertura de suas despesas de administração, mas também, e sobretudo, constituem um meio de intervir na vida social, de exercer influência sobre os cidadãos, de modo a organizar a nação.

Ao se enfatizar que o conceito de extrafiscalidade abre o discurso jurídico do tributo para elementos que, em princípio, estariam além da obrigação tributária, estamos dizendo que é nessa seara que se inserem as questões atinentes às finalidades e aos efeitos das exações e, por conseguinte, é também nele que se situam os incentivos e renúncias fiscais. Ambas as

noções, de uma forma ou de outra, remetem a análise jurídica às situações nas quais se reduz ou se elimina o tributo com objetivos que não dizem respeito estrita e diretamente à arrecadação, mas sim, a objetivos extrafiscais.

Nesse contexto, o presente estudo se propõe a analisar as normas tributárias a partir da premissa de que elas se prestam como instrumento do Estado na intervenção sobre o domínio econômico. Assim, objetiva-se promover uma investigação teórica de como a extrafiscalidade pode coexistir com a tributação, de modo a perscrutar, por meio de estudo de caso, sua aplicação no Regime Especial de Tributação para a Indústria de Defesa (RETID), instituído pela Lei nº 12.598, de 21 de março de 2012¹.

No campo teórico, para que o estudo possa progredir, será importante investigar o conceito criado por Luís Eduardo Schoueri². Em sua obra, “*Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*”, o Direito Tributário ganha destaque diante de relevante estudo sobre o termo cunhado por Schoueri de norma tributária indutora.

Por outro giro, com o estudo de caso, pretende-se aprofundar ao exame da Lei nº 12.598 no que concerne ao afastamento para as Empresas de Defesa (ED)³ e Empresas Estratégicas de Defesa (EED)⁴ da carga dos seguintes tributos: Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/PASEP - Importação e de COFINS - Importação; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na saída do estabelecimento industrial; e IPI incidente na importação. Para tal, será procedida pesquisa de cunho qualitativo, com uso de entrevista como abordagem e roteiro estruturado como ferramenta de exame.

O tema reveste-se de especial relevância por contribuir para a compreensão de como o Governo, Forças Armadas, setor industrial, universidades e centros de pesquisa podem se beneficiar, em termos políticos, econômicos, sociais, científicos e tecnológicos, com o

¹ BRASIL. Lei nº 12.598, de 21 de março de 2012. *Estabelece normas especiais para as compras, as contratações e o desenvolvimento de produtos e de sistemas de defesa; dispõe sobre regras de incentivo à área estratégica de defesa; altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências.* Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12598.htm>. Acesso em: 15 set. 2019.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

³ Embora seja possível afirmar que Empresa de Defesa seja aquela que produza Produto de Defesa (PRODE) esta, por si só, não é condição suficiente. Prevalecem requisitos legalmente indeterminada situação a qual torna sua aplicação imprecisa. Ou seja, existe a suposição simplória de que produzir qualquer item caracterizado como PRODE seria o suficiente para que a empresa seja considerada apta a qualificar-se para possíveis benefícios oriundos da legislação.

⁴ Nos termos do artigo 2º, inciso IV, da Lei nº 12.598/2012, Empresa Estratégica de Defesa (EED) é toda pessoa jurídica credenciada pelo Ministério da Defesa mediante o atendimento cumulativo de cinco condições, que serão, ao logo deste trabalho, exaustivamente debatidas.

estabelecimento de um marco regulatório que contempla incentivos para a área estratégica de defesa. Apesar da relevância mencionada, o seu arcabouço jurídico ainda é extremamente jovem, demandando esforço interpretativo dos operadores, bem como demandas para o aperfeiçoamento da legislação, em especial, a Lei de fomento à Base Industrial de Defesa – Lei nº 12.598/2012.

Portanto, para a consecução do objetivo deste trabalho, emerge uma questão a ser respondida que se constituiu no problema de pesquisa deste estudo: a Lei nº 12.589 está promovendo os estímulos ou desestímulos concebidos pelo legislador na tentativa de interferir no comportamento dos contribuintes? As Empresas de Defesa se veem motivadas a enquadrar-se no RETID?

Para responder ao problema de pesquisa, definiu-se como Objetivo Geral identificar os fatores que influenciaram positiva e negativamente a operacionalização do RETID pelas Empresas de Defesa habilitadas na SRFB.

Para atingir o Objetivo Geral foram elencados os seguintes Objetivos Específicos:

- a) Verificar se a Lei 12.598 se harmoniza com o conceito de norma tributária indutora;
- b) Identificar os elementos que integram a tributação, suas correlações e formas de ocorrência no âmbito do RETID;
- c) Avaliar a percepção das Empresas de Defesa quanto ao emprego do RETID no fomento à indústria de Defesa nacional;
- d) Identificar, com base na hermenêutica jurídica do texto da Lei nº 12.598/2012 e demais Legislações e Normas que regulamentaram o regime, as vantagens e benefícios (fatores positivos) para sua adesão e as questões envolvendo insegurança jurídica (fatores negativos) que possam impactar a sua operacionalização.

Tendo em vista a linha temática proposta, a presente monografia foi estruturada em quatro capítulos, e conclusão.

Na busca de uma aproximação interdisciplinar entre direito e economia, o Capítulo 1 irá tratar da intervenção do Estado na economia por meio da tributação enquanto intervenção regulatória, especificamente quanto às medidas de incentivo, por parte do Poder Público, em favor do ente privado, com vistas ao direcionamento econômico ou atingimento de outras metas que sejam de interesse público.

No Capítulo 2, trataremos da noção de extrafiscalidade, cujo espaço se insere o tema dos incentivos fiscais.

O caráter extrafiscal da norma tributária tem sido cada vez mais utilizado pelos Estados como forma de indução de comportamento do contribuinte. Se de um lado o Estado tem

abandonado a concepção de liberdade absoluta dos agentes de mercado, de outro, também tem percebido que a intervenção direta na economia nem sempre é salutar. A saída encontrada passa, muitas vezes, pela “liberdade mitigada” do particular. O Estado busca, portanto, através de mecanismos de intervenção indireta, adequar o comportamento do contribuinte à sua intenção, deixando-lhe, no entanto, margem de escolha.

A compreensão do mecanismo da extrafiscalidade repousa, sem sombra de dúvida, sobre a compreensão da norma tributária indutora, sendo este, portanto, o objetivo fulcral do presente capítulo, de forma a verificar se Lei nº 12.598/2012 se amolda a este conceito.

Ao se analisar o texto do Decreto nº 8.122/2013, que regulamentou o RETID, torna-se notório que as possibilidades de desoneração da carga tributária das empresas de defesa, por meio dos incentivos fiscais propostos pelo regime, são reais e bastante vantajosas, pois permite a desoneração dos impostos federais incidentes não só na fabricação e comercialização de Produto de Defesa, como também nas aquisições de peças, partes, equipamentos e serviços de tecnologia aplicados na sua industrialização, bem como nas locações de equipamentos aplicados na produção desses bens. Ou seja, o RETID permite uma significativa desoneração tributária para as empresas aderentes, pois tem o potencial de abranger toda a cadeia produtiva e de suprimentos para a confecção de um Produto de Defesa, conforme será descrito no Capítulo 3.

No Capítulo 4, ante o entendimento que o Estado, se valendo das normas indutoras, não impõe um comportamento, ao contrário, estimulam condutas, procuraremos demonstrar, por intermédio de pesquisa estruturada junto a segmento da Base Industrial de Defesa (BID)⁵, as principais questões enfrentadas pelas ED e EED para a fruição do RETID.

Assim compreendido o estudo, espera-se que, ao final do trabalho, possa-se verificar a adequabilidade/efetividade da Lei de fomento à BID e, caso se mostre necessário, propor adequações à citada Lei.

⁵ De acordo com a Portaria Normativa nº 899, de 19 de julho de 2005 / MD, publicada no D.O.U. de 20/07/2005, Base Industrial de Defesa (BID) é o “conjunto das empresas estatais e privadas, bem como organizações civis e militares, que participem de uma ou mais das etapas de pesquisa, desenvolvimento, produção, distribuição e manutenção de produtos estratégicos de defesa”.

Recentemente, foi encaminhado pelo Ministério da Defesa à Casa Civil, Exposição de Motivos que visa aprovar, por Decreto, a Política Nacional da Base Industrial de Defesa (PNBID). Este documento amplia o escopo de atuação da BID, como podemos observar de acordo com sua nova conceituação: “conjunto de entidades estatais e privadas, civis e militares, regidas pelas leis brasileiras, que realizem ou conduzam pesquisas, projetos, desenvolvimento, industrialização, produção, reparo, conservação, revisão, conversão, modernização, manutenção ou desativação de bens e serviços de defesa”.

1. DA INTERVENÇÃO ESTATAL SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO

1.1 Considerações iniciais

De início, é imprescindível consignar que, não obstante este trabalho possua fortes raízes no Direito Tributário, serão feitas inúmeras incursões a outros ramos do Direito, como o Direito Constitucional, Econômico e o Financeiro. A justificativa é o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico, mencionado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

Com efeito, a ordenação jurídica é uma e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas.⁶ O ordenamento jurídico é uno, tratando do comportamento social em diversos setores distintos. Não se nega a possibilidade de se delimitar “ramos” dentro sistema jurídico, contudo, esta delimitação terá mero caráter didático, não podendo jamais ser admitida como forma de se tornar autônomo determinado “campo” do Direito. Exemplo clássico é o Direito Tributário, cuja análise de vários dos seus institutos demanda observância de normas de Direito Constitucional, Administrativo, Civil, Econômico e outros tantos.

Cientes da unicidade do ordenamento jurídico, seguiremos com o estudo da intervenção estatal sobre o domínio econômico.

1.2 Do domínio econômico

Antes de nos debruçarmos sobre a intervenção estatal sobre o domínio econômico, se faz necessário delimitarmos o que seria propriamente o domínio econômico. Para tanto, devemos fazer uma breve digressão ao conceito de atividade econômica.

Assim como diversas expressões utilizadas pelo ordenamento jurídico, o termo atividade econômica é lotado de ambiguidade, podendo denotar diversos sentidos a depender do contexto no qual é utilizado. Como estamos diante de um trabalho de cunho científico, passa a ser indispensável a delimitação do alcance semântico dos termos utilizados, a fim de conferir maior rigor a esta análise. Fato é que o legislador por muitas vezes adota terminologias inadequadas, o que se justifica em decorrência da pluralidade de sujeitos que desempenham tal atividade, advindos de diversos setores de uma nação, o que prestigia a democracia, mas impede que se exija rigor técnico por parte destes atores. Por outro lado, a referida flexibilização não

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 47.

se estende àqueles que pretendam se dedicar a Ciência do Direito, que por terem conhecimento técnico, não se desincumbem de adotar as expressões mais adequadas, delimitando sempre a sua significação, sendo esta, inclusive, sua atividade precípua.⁷

Observando as considerações acima expostas, e realizando breve análise de alguns dispositivos previstos na Constituição da República, é possível constatar que ao longo do texto constitucional, o termo atividade econômica é empregado em 2 (dois) sentidos distintos, quais sejam: como gênero, e como espécie daquele gênero. Por isso falaremos, respectivamente, em atividade econômica em sentido amplo (gênero), e atividade econômica em sentido estrito (espécie).⁸

Conforme explica Eros Roberto Grau, enquanto gênero, o termo atividade econômica abrange tanto os serviços públicos quanto a atividade econômica em sentido estrito. De acordo com os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo⁹. É importante notar que a definição apresentada pelo professor Celso deixa claríssimo que o sujeito que desempenha a atividade não é determinante para qualifica-la como serviço público ou não, mas sim o regime sob o qual é prestado¹⁰, sendo, portanto, irrelevante se quem o presta é a própria administração pública, ou um particular, mediante delegação, bastando para tanto que se submeta ao regime de direito público.

De outro lado, também compondo o gênero atividade econômica (em sentido amplo), temos a atividade econômica em sentido estrito, compreendida como a atuação desenvolvida no campo que por excelência é de titularidade do setor privado¹¹. Outra vez é possível notar que, assim como ocorre quanto aos serviços públicos, o que determina se certa atividade é ou não atividade econômica em sentido estrito, não é o agente que a pratica, mas sim o regime sob o qual é desempenhada. Isso se dá porque, conforme se verá mais a diante, é possível que o Estado desempenhe atividades essencialmente privadas, o que evidentemente não as desqualifica enquanto atividade econômica em sentido estrito. Do mesmo modo, reiterando o

⁷ CARVALHO, Op. cit., p. 40 a 42.

⁸ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 16. Ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 99 a 101.

⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 679.

¹⁰ FILHO, Luiz Alberto Pereira. *As taxas no sistema tributário brasileiro*. 2. ed. Curitiba: Jeruá, 2003. p. 77 e ss.

¹¹ GRAU, Op. cit., p. 101-102.

que já foi dito, é possível que particulares realizem serviços públicos mediante delegação. Neste sentido temos os ensinamentos de Eros Roberto Grau, *in verbis*:

Serviço público – dir-se-á mais – é o tipo de atividade econômica cujo desenvolvimento compete preferencialmente ao setor público. Não exclusivamente, note-se, visto que o setor privado presta serviço público em regime de concessão ou permissão. Desde aí poderemos também afirmar que o serviço público está para o setor público, assim como a atividade econômica (**em sentido estrito**) está para o setor privado. (grifei)¹².

Podemos concluir então que ao fazer menção à atividade econômica no art. 173, § 1º da Constituição da República¹³, o constituinte se refere ao seu sentido *estrito*, pois o dispositivo faz alusão a comercialização de bens e prestação de serviços, que são, por essência, atividades privadas. Já no art. 174¹⁴, vemos o constituinte utilizando a expressão em seu sentido amplo, ao atribuir ao Estado competência para regular a atividade econômica, o que será feito através de fiscalização, incentivo e planejamento¹⁵. Fortalece essa perspectiva, o final do art. 174, que dispõe que o planejamento será *determinante para o setor público e indicativo para o setor privado*, afastando qualquer dúvida quanto ao sentido da expressão ali empregada.

Compreendida a classificação acima, e retomando a questão da ambiguidade própria das palavras, com o propósito de prestigiar o rigor demandado pela ciência do direito, parece mais adequada a adoção de outra expressão para se referir a parcela de atividades anteriormente intitulada como *atividade econômica em sentido estrito*, para com isso evitar qualquer confusão que poderá surgir da adoção do termo *atividade econômica* para se referir a dois objetos distintos, ainda que diferenciados por sua extensão.

A expressão que mostra melhor se adequar ao pretendido é “ordem econômica”. Como pode ser observado, ao longo da Carta de 1988, o constituinte utilizou essa expressão cinco

¹² GRAU, Op. cit., p. 100.

¹³ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

¹⁴ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

¹⁵ GRAU, Op. cit., p.105.

vezes (art. 76¹⁶; art. 149¹⁷; art. 149, § 2º¹⁸; art. 159, inciso III¹⁹; e art. 177, § 4º²⁰), referindo-se sempre ao mesmo instituto: a contribuição de intervenção no domínio econômico, popularmente chamada de CIDE. Segundo Kiyoshi Harada, essa contribuição possui caráter excepcional, e é um meio utilizado pela União para obter receitas para custear a atuação estatal no mercado econômico, a fim de ajustar determinado segmento que se encontra em desequilíbrio²¹. Como o que se pretende é financiar uma intervenção no mercado, claro está que ao adotar o termo “domínio econômico”, o constituinte está se referindo a ele (o mercado), portanto, a parcela da atividade econômica cuja atuação é preponderantemente de titularidade privada.

Ademais, o constituinte ainda anuncia ser a referida contribuição de intervenção no domínio econômico. Como bem explica Luís Eduardo Schoueri, a intervenção em algo faz pressupor um agente estranho a determinado campo, invadindo-o.²² Como no caso da CIDE, o agente interventor é o poder público, e a intervenção pressupõe-se ser em campo alheio ao daquele que intervém, não seria possível admitir que o Estado estaria intervindo no setor público. Assim, se mostra acertada a definição de Domínio Econômico apresentada pelo jurista, conforme a seguir:

¹⁶ Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

¹⁷ 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. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

¹⁸ Art. 149 [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

¹⁹ Art. 159. A União entregará: [...]

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

²⁰ Art. 177. Constituem monopólio da União: [...]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

²¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributária*. 25. Ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 401.

²² SCHOUERI, Op. cit., p. 43.

Fica claro, pois, que o Domínio Econômico, há de ser compreendido como aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se excepcionalmente, a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios.²³

Desse modo, delimitamos o alcance semântico da expressão “domínio econômico”, e com isso, realizamos o corte metodológico necessário, direcionando o estudo à intervenção que o Estado realiza em campo de titularidade essencialmente privada. Novo desafio que se impõe é investigar a chamada intervenção, o que será feito no tópico subsequente.

1.3 Da intervenção

Conforme ficou definido anteriormente, a intervenção pressupõe a ação de um agente alheio ao campo no qual intervém. Por isso, como bem ressalta o professor Luís Eduardo Schoueri, não há de se falar em intervenção naqueles casos previstos no art. 175 da Constituição da República²⁴, uma vez que este dispositivo trata de serviços públicos, e como vimos, é campo essencialmente público, não fazendo sentido algum se referir a essa atuação estatal como uma espécie de intervenção.²⁵

Neste momento se faz oportuno realizar a distinção entre atuação estatal e intervenção. Uma primeira análise despercebida, poderia levar ao erro de compreender que ambas as expressões possuem o mesmo conteúdo semântico. Trata-se de erro que não pode ser admitido em sede de trabalho científico. A expressão (atuação estatal) possui caráter mais amplo que o vocábulo (intervenção), abrangendo literalmente qualquer atuação estatal, seja no campo econômico ou não, privado ou público, serve em todos os casos em que o Estado figura como agente, inclusive para se referir a intervenção por ele realizada. Dito de outro modo, atuação estatal é gênero, do qual faz parte a espécie intervenção. Nesse diapasão, explica Eros Roberto Grau:

Por isso mesmo, dir-se-á que o vocábulo *intervenção* é, no contexto, mais correto do que a expressão atuação estatal: intervenção expressa atuação estatal em área de titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente expressa significado mais

²³ SCHOUERI, Op. cit., p. 43.

²⁴ Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

²⁵ SCHOUERI, Op. cit., p. 43.

amplo. Pois é certo que essa expressão, quando não qualificada, conota inclusive atuação na esfera do público. Por isso que o vocábulo e expressão não são absolutamente, mas apenas relativamente, intercambiáveis. Intervenção indica, em sentido forte (isto é, sua conotação mais vigorosa), no caso, atuação estatal em área e titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente, ação do Estado tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado.²⁶

Frente a isso, resta feito o segundo corte metodológico necessário ao presente estudo, o que nos permite definir, por ora, a intervenção sobre o domínio econômico, como a atuação estatal na parcela do setor econômico de titularidade privada. Ressalta-se que até o presente momento, nos furtamos a realizar considerações em torno da classificação feita por Eros Roberto Grau que separa a intervenção *no* domínio econômico da intervenção *sobre* o domínio econômico. A questão será enfrentada mais a diante, permitindo que alcancemos uma definição mais precisa quanto a atividade interventiva estatal. Porém, como pode ser observado desde o início deste trabalho, houve uma preferência pela adoção da expressão intervenção sobre o domínio econômico, adotando justamente a sugestão do professor Eros Grau.

1.4 Da intervenção direta e indireta

De acordo com Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a intervenção estatal na parcela econômica de titularidade privada poderá se dar de duas maneiras distintas, quais sejam: direta e indiretamente. No primeiro caso, temos o Estado invadindo o âmbito de atuação essencialmente privada, através de empresas públicas ou sociedades de economia mista, agindo como se empresário fosse, as vezes mediante participação, concorrendo com empresas privadas do mesmo ramo, outras vezes por meio de absorção, quando atua em regime de monopólio. No segundo caso, o Estado não adentra diretamente no domínio econômico, figurando como se parte dele fosse, mas adotada posição externa, interferindo apenas através de regulamentação e fiscalização.²⁷

À luz da classificação sobredita, Eros Roberto Grau ensina que a intervenção indireta deverá ser chamada de intervenção *sobre* o domínio econômico. Enquanto a intervenção direta, de intervenção *no* domínio econômico²⁸. A adoção de preposições distintas em cada um dos casos é louvável, e demonstra o comprometimento do jurista em evitar vícios de linguagem que poderiam comprometer o estudo do direito, além de ser carregada de extrema lógica. A preposição “no” faz menção a algo que está dentro, figurando como parte de um todo, assim

²⁶ GRAU, Op. cit., p. 91.

²⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 192.

²⁸ GRAU, Op. cit., p. 89 - 92.

como o Estado faz quando age de forma direta no domínio econômico. Já a preposição “sobre”, traduz a ideia de algo que está de fora, pairando acima de outra coisa, como ocorre na intervenção estatal indireta, onde o Estado não adentra propriamente no domínio econômico, mas permanece sobre ele, regulamentando-o e fiscalizando-o.

Levando em consideração o objeto deste trabalho, as atenções estão direcionadas não para a intervenção estatal direta, mas sim a indireta, o que justifica a adoção da expressão intervenção “sobre” o domínio econômico em detrimento à intervenção “no” domínio econômico. Merece destaque o fato de que se trata de mero corte metodológico, que de forma alguma poderá ser compreendido como se estivéssemos atribuindo maior importância a uma ou outra espécie de intervenção estatal. Porém, a análise paritária de ambos os tipos de intervenção demandaria um trabalho muito mais extenso do que o que aqui se pretende, chegando inclusive a desviar o foco do nosso objetivo. Dito isso, realizaremos um terceiro corte no objeto deste estudo, deixando claro que daqui em diante a intervenção estatal que analisaremos será “sobre” o domínio econômico.

1.5 Das formas de intervenção sobre o domínio econômico

A intervenção sobre o domínio econômico poderá acontecer de duas formas: por direção ou por indução. No primeiro caso, o Estado intervém mediante comandos imperativos, impondo aos agentes econômicos que adotem ou deixem de adotar determinada conduta, sob pena de sofrerem sanções previstas pelo próprio sistema. O traço característico da intervenção por direção é a compulsoriedade. Isto posto, o agente econômico terá suas possibilidades reduzidas a duas, sendo apenas uma delas lícita. Ou observa o comando legal, ou incide na ilicitude. A título de exemplo, Luís Eduardo Schoueri menciona a norma que instrumentaliza o controle de preços para tabelá-los ou congelá-los.²⁹ No segundo caso, o Estado não impõe aos agentes econômicos a adoção de um comportamento específico, mas utiliza normas de caráter dispositivo para induzi-los a comportar-se de determinada maneira³⁰. É latente a diferença entre as formas de intervenção sobre o domínio econômico. Neste último caso, os particulares possuem liberdade de não incidir na conduta desejada pelo Estado, e ainda assim não alcançarem o campo da ilicitude, enquanto naquele outro, temos um verdadeiro jogo de tudo ou nada, ou seja: ou se cumpre o que o Estado espera, ou se comete um ato ilícito. Exemplo de intervenção por indução é a elevação de alíquotas do Imposto Sobre Importação com o fito de

²⁹ SCHOUERI, Op. cit., p. 43.

³⁰ Ibid., p. 43 - 44.

desestimular a entrada de determinados produtos em território nacional, contribuindo para o aquecimento do mercado interno. Neste caso, aquele que optar por continuar importando tais produtos não cometerá ato ilícito, porém, suportará desvantagem considerável em comparação com aquele que não o fizer.

Embora o exemplo utilizado acima seja de desestímulo, o Estado poderá se valer da intervenção por indução a fim de estimular condutas, como aconteceria caso o Imposto Sobre Importação viesse a ter suas alíquotas zeradas. O grande ponto é que ao invés de impor aos agentes econômicos que adotem uma conduta, ceifando sua liberdade de escolha, o Estado opta por induzir comportamentos, que poderão ou não ser adotados. Vemos então o poder público se valendo das regras de mercado, para através do preço, interferir nos resultados econômicos.

Claro está que a intervenção realizada pelo Estado através de normas tributárias não ocorre por direção, mas sim por indução, pois pressupõe a liberdade do contribuinte praticar ou não a hipótese de incidência. Ora, a obrigação tributária resulta da ocorrência da hipótese de incidência, mas incorrer na referida hipótese é uma faculdade, não podendo o particular ser obrigado a praticar a conduta descrita pelo legislador no antecedente da norma tributária. Imagine quão absurdo seria o Estado ter poder para determinar ao administrado que fosse proprietário de veículo automotor, para então ter o direito de exigir o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), ou então que realizasse operações de circulação de mercadorias, para com isso exigir o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Naturalmente essas possibilidades vão em desencontro com toda a sistemática própria de um Estado Democrático de Direito, violando frontalmente o modelo apresentado pela Constituição da República, com destaque ao princípio do não confisco, e ao direito de propriedade, que serão analisados posteriormente.

A depender do que se pretenda atingir, o Estado poderá adotar um ou outro tipo de intervenção sobre o domínio econômico. Observa-se que naqueles casos em que se pretende um efeito imediato, a adoção da intervenção por direção se mostra mais eficaz, pois a intervenção por indução demanda maior tempo para que se observe a resposta vinda do mercado.³¹ De igual modo, a intervenção por direção também é mais adequada quando se pretende a adesão a um certo comportamento de forma massiva, posto que a indução pressupõe maior grau de liberdade, admitindo-se que nem todos os destinatários da norma serão convencidos a aderir a pretensão estatal³². Com isso, Adolf Lampe propõe que sempre que

³¹ SCHOUERI, Op. cit., p. 46.

³² SCHMIDT, 1926. p. 29 apud SCHOUERI, 2005, p. 47.

houver dúvida entre a utilização de um tributo ou de uma multa a fim de se desencorajar certo ato, a última deverá prevalecer em detrimento do primeiro.³³

Acontece que nem sempre o comportamento que o Estado pretende desencorajar a fim de atingir algum de seus objetivos é um ato ilícito. Logo, muitas vezes a multa não será instrumento adequado. A multa (assim como outras sanções), é apropriada para desestimular atos eleitos pelo sistema como ilícitos, enquanto a norma tributária indutora será apropriada para desestimular (ou estimular), atos lícitos. Ainda que ambas as normas tenham estrutura igual (antecedente e consequente)³⁴, não há confusão entre elas, pois a norma tributária tem em seu antecedente uma conduta lícita, enquanto a norma sancionatória (da qual a multa é exemplo) terá uma conduta ilícita. Fala-se inclusive em norma primária (para se referir àquela norma cujo antecedente prevê um ato lícito), e em norma secundária (para se referir àquela norma que tem em seu antecedente um ilícito). A distinção se dá, pois, a norma secundária surge do descumprimento do dever previsto no consequente da norma primária, sendo este descumprimento o seu antecedente.³⁵

Entretanto, o fato de a norma sancionatória só ser utilizada como direcionadora de comportamentos referente a atos ilícitos, não impede que o Estado a utilize em detrimento da norma tributária indutora em situações que até então são lícitas. Para tanto, o legislador deverá deslocar a situação aludida do campo da licitude para o da ilicitude. Obviamente a transferência deverá observar os limites impostos pelo ordenamento jurídico, não podendo, por exemplo, o legislador tornar ilícito o desempenho de determinada atividade econômica sem razão que a justifique, sob pena de violar a livre iniciativa e o livre exercício de qualquer atividade econômica, respectivamente previstos no art. 170, caput e parágrafo único da CRFB.³⁶

Luís Eduardo Schoueri recorda que campo onde o debate sobre a adoção de normas diretivas ou indutoras tomou grandes proporções foi o ambiental. Muito se discutiu sobre a possibilidade de utilizar a tributação em detrimento das multas como forma de induzir agentes econômicos a reduzirem os níveis de poluição. Chegou-se a defender que o tributo se mostraria mais eficaz do que a sanção, pois o emitente buscaria diminuir os níveis de poluição para então reduzir a carga tributária, além de investir nas buscas por soluções técnicas que o permitiriam

³³ LAMPE, 1928, p. 178 apud SCHOUERI, 2005, p. 47.

³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 222 e 223.

³⁵ CARVALHO, Op. cit., p. 500.

³⁶ 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: [...] Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

manter, ou quem sabe até aumentar sua produção, e ao mesmo tempo mitigar os danos ambientais.³⁷

Para Dieter Cansier, a sanção não conseguiria realizar o mesmo feito que a norma tributária indutora, pois não incentivaria o emitente a buscar soluções técnicas para reduzir os níveis de poluição, de sorte em que sendo atingido o limite de emissão autorizado pelo ordenamento jurídico, o mesmo suspenderia sua atividade ou incidiria no ilícito³⁸. Parece equivocado o pensamento de Cansier, tendo em vista que a escolha do Estado pela sanção não se mostra suficiente para causar no administrado sentimento de conformismo, mantendo-o inerte na busca por soluções tecnológicas que o permitam expandir sua produção e reduzir o nível de poluição emitida. Assim como existem inconformados com o pagamento de tributos, existem também os inconformados com o cumprimento de sanções, e boa parte desses sujeitos buscará meios de se esquivar dessas obrigações, o que nem sempre se dará de forma lícita.

Existem, ainda, casos em que não é possível sequer cogitar a adoção de outras normas senão as de direção. Exemplo disso é o serviço militar obrigatório. Fossem adotadas normas tributárias indutoras, haveria um reflexo completamente absurdo: teríamos os mais afortunados suportando a carga tributária e se evadindo de prestar o serviço, enquanto os menos favorecidos, por não terem meios de arcar com os custos do tributo, formariam a grande maioria dos integrantes de nossos contingentes militares. Noutra giro, temos situações em que é imperativo o emprego de normas indutoras ao invés de normas de direção. Pense na hipótese em que se pretende reduzir a prática de determinada atividade econômica lícita. O uso de normas de direção esbarraria na liberdade de iniciativa. O mesmo não ocorreria caso fossem utilizadas normas indutoras, evidentemente, desde que observados os limites impostos pelo próprio sistema.³⁹

Alcançado este ponto do estudo, se impõe mais um corte a fim de nos aproximarmos de seu objeto. É indutivo que a intervenção sobre o domínio econômico que mais demanda nossa atenção é aquela realizada por meio das normas indutoras. Dessa maneira, direcionaremos os cuidados a esta forma de intervenção.

1.6 Da intervenção por indução

³⁷ SCHOUERI, Op. cit., p. 48.

³⁸ CANSIER, 1983. p. 765 e 766 apud SCHOUERI, 2005, p. 48.

³⁹ SCHOUERI, Op. cit., p. 48 - 49.

Observação importante a ser feita diz respeito a liberdade dos agentes econômicos diante da adoção da intervenção por indução. A má compreensão da questão pode levar à falsa percepção de que o uso deste meio de intervenção não configuraria limitação à liberdade dos particulares, como ocorre com as normas de direção. Não parece ser esse o melhor entendimento, haja vista que a depender do grau de estímulo ou desestímulo, será inevitável o comprometimento da autonomia da vontade⁴⁰, demandando então maior cautela no emprego desses meios.

Outro ponto que também exige cuidado é quanto a intervenção por indução que objetiva o desestímulo de certas condutas. Por questões óbvias, é indispensável que seja possível que o particular deixe de incorrer naquela conduta, caso contrário a norma não só seria ineficaz do ponto de vista indutor, como também teria o condão exclusivo de prejudicar seus destinatários⁴¹. Isso posto, não seria possível, por exemplo, a edição de uma norma tributária indutora que previsse alíquotas mais gravosas, objetivando o desestímulo de certa conduta que necessariamente seria praticada pelo contribuinte em razão da natureza de sua atividade. Neste caso o efeito indutor não seria alcançado, e o tributo revelaria efeito confiscatório, inviabilizando inclusive o exercício da atividade econômica, o que violaria a livre iniciativa.

É preciso ainda reconhecer o caráter dúplice da norma indutora, que ao atribuir vantagem àquele que se porta conforme o Estado pretende, confere desvantagem aos que assim não se comportam. São dois lados da mesma moeda: para que haja vantagem para alguns, é preciso que outros saiam em desvantagem, senão estariam ambos em pé de igualdade.

A vantagem à que nos referimos acima diz respeito apenas ao encargo trazido pela própria norma no âmbito da relação que ela se impõe. Dito de outro modo, a vantagem daquele que deixa de praticar determinada conduta para não pagar tributo com a alíquota mais gravosa, é não pagar o tributo com a alíquota mais gravosa, enquanto a desvantagem de quem pratica é pagá-lo. Significa dizer que é perfeitamente possível que aquele que não venha a ser convencido pela norma indutora de seguir o comportamento desejado pelo Estado, adotando conduta diversa, poderá no final das contas obter maior vantagem do que aquele que se absteve, ainda que tenha tido desvantagem dentro da relação jurídica na qual se impôs a norma indutora. Imagine o caso em que uma norma tributária indutora é utilizada com o objetivo de diminuir o número de emissão de poluentes, aplicando para tanto alíquotas mais elevadas em determinado

⁴⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *O Pensamento Jurídico de Noberto Bobbio*. In Bobbio no Brasil – Um Retrato Intelectual, Carlos Henrique Cardim (org.), Brasília, UnB, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 2001. p. 49.

⁴¹ SCHOUERI, Op. cit., p. 53.

tributo. Poderá certa empresa se ver convencida a reduzir suas atividades para evitar a emissão de poluentes, e com isso pagar menos tributo, tendo dentro da relação jurídico tributária esta vantagem (menor carga tributária). Na contramão daquela empresa, poderá uma outra optar por não reduzir suas operações, e continuar emitindo a mesma quantidade de poluentes, ou quem sabe até mais, possuindo uma carga tributária maior. Dentro da relação jurídico tributária, esta última empresa terá desvantagem, pois pagará mais tributo. Porém, o fato de não reduzir suas operações poderá fazer com que ela ganhe mais espaço no mercado do que a empresa que optou por reduzir, existindo então uma vantagem daquela sobre esta.

Fato curioso e que merece relevo é que nem todo aquele que se porta de acordo com o que espera o Estado ao implementar uma norma indutora o faz em sua decorrência. Existem sujeitos que adotariam a mesma conduta ainda que a norma não existisse. Luís Eduardo Schoueri intitula este fenômeno de “efeito carona”⁴². Como se pode deduzir, o fenômeno mencionado poderá causar certa distorção na verificação da efetividade da intervenção indutora, não sendo sempre possível constatar com exatidão seu real alcance.

1.7 Das modalidades de intervenção por indução

Reiterando o que já foi falado, a intervenção por indução poderá ocorrer por meio de estímulos e desestímulos estatais. Partindo do pressuposto que todo estímulo em algum sentido implica em um desestímulo em sentido oposto, a análise de ambos poderá se dar mediante a concentração em apenas um deles.⁴³ Por isso, manteremos o foco nas modalidades de intervenção por indução mediante incentivos, analisando algumas delas que merecem maior destaque, deixando claro que existem diversas outras, não menos importantes, mas que neste trabalho não serão estudadas.

Com base nas lições de Karl-Otto Henze, examinaremos, de forma sucinta, três modalidades de intervenção realizadas através de incentivos, quais sejam: as subvenções, os créditos e a assunção de garantia⁴⁴, dando maior enfoque na primeira delas devido a sua ligação com o objeto do presente estudo.

Nas subvenções o Estado intervém através de benefícios financeiros que não geram ao beneficiário o dever restituí-los, justificando-se a expressão “fundo perdido”. Como se verá mais à diante, nem sempre esses benefícios serão por intermédio da entrega propriamente dita

⁴² SCHOUERI, Op. cit., p. 51.

⁴³ Ibid., p. 55.

⁴⁴ HENZE, 1958. p. 15 apud SCHOUERI, 2005, p. 16

de recursos financeiros aos particulares. Poderão ocorrer também por meio de desonerações em favor dos mesmos. Por isso, parece mais adequado o uso do termo “benefícios” ao invés de “prestações” como faz Luís Eduardo Schoueri⁴⁵, posto que este último nos remete a ideia de pagamento.

O crédito, como o próprio nome sugere, impõe ao beneficiário o dever de restituir, ou seja, um débito. Errado pressupor que o crédito gera o débito. Na verdade, ambos nascem juntos, e são duas faces de um mesmo fenômeno: a obrigação. Admitir o contrário seria o mesmo que afirmar que é possível a existência de um crédito sem um débito que a ele corresponda, o que não faz sentido algum, visto que, conforme assevera o professor Paulo de Barros Carvalho, o crédito é o direito subjetivo de um indivíduo em face do outro, que por sua vez, tem um dever jurídico em face daquele, ao qual chamamos de débito.⁴⁶

Por derradeiro, a assunção de garantia, como o próprio nome sugere, é ferramenta de incentivo na qual o Estado se presta a oferecer garantia em favor do agente econômico, não exigindo, portanto, prestação estatal imediata.⁴⁷

Verifica-se que a depender da forma em que é empregado o crédito e a assunção de garantia, ambos poderão se tornar espécies de subvenções. Vemos isso quando o crédito é concedido sem o acréscimo de juros, ou quando estes são cobrados em patamares inferiores aos praticados pelo mercado. Sendo os juros remuneração pelo uso do capital alheio⁴⁸, a renúncia parcial ou total deles é forma de subvenção. O mesmo ocorre com a assunção de garantia quando concedida sem contraprestação.⁴⁹ Fácil perceber que os incentivos fiscais são espécies de subvenções⁵⁰, sendo essa a razão pela qual ficou estabelecido em momento anterior que daríamos maior atenção a esta modalidade de intervenção.

A análise das normas tributárias indutoras enquanto espécie do gênero subvenções será retomada no próximo capítulo, onde trataremos de forma mais detalhada sobre as chamadas normas tributárias extrafiscais.

1.8 Dos fundamentos da intervenção econômica

⁴⁵ SCHOUERI, Op. cit., p. 55.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. P. 526.

⁴⁷ SCHOUERI, Op. cit., p. 55.

⁴⁸ CARVALHO, Op. cit., p. 527.

⁴⁹ SCHOUERI, Op. cit., p. 55.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 57.

Estabelecemos nas páginas anteriores, sem esgotar a temática, os meios utilizados pelo Estado para realizar intervenções econômicas. Natural que após esta análise, surjam diversos questionamentos, dos quais se destacam os porquês dessas intervenções. Basicamente as dúvidas giram em torno de seus fundamentos e das finalidades perquirida pelo Estado.

Até o início do século 20, o Estado tinha um viés extremamente liberal, adotando postura *negativa* em relação ao setor econômico, de modo em que se abstinha de interferir no mercado, deixando que o mesmo se regulasse por completo. Atuava o Estado, basicamente, com o intuito de impedir que ocorressem interferências no mercado, que em alguma medida viessem a prejudicar a livre-concorrência. No mesmo período, negava-se uma “vontade própria” estatal, ou seja, não havia finalidades próprias a serem buscadas pelo Estado, que basicamente servia para estabelecer regras mínimas de convivência entre os indivíduos que a ele integravam, garantindo sua liberdade.⁵¹

Com o advento da Constituição Mexicana de 1917, e a Constituição de Weimar em 1919, passou-se a notar uma mudança de paradigma na figura do Estado, que deixou de ser mero vigilante da ordem socioeconômica, afastando sua neutralidade, e passando a perseguir objetivos próprios. Observou-se que uma atuação completamente negativa em relação a economia não era compatível com o modelo que se pretendia instituir, sendo a intervenção, na verdade, uma ferramenta importantíssima na materialização de valores prestigiados em âmbito constitucional, que naquele momento eram consideravelmente modestos, e se resumiam basicamente no bem estar, desenvolvimento e justiça social.⁵²

As constituições (assim como outros diplomas de hierarquia inferior) passaram então a contar com previsões, ainda que as vezes implícitas, de objetivos relacionados às comunidades a que se dirigiam, bem como de normas direcionadas ao Estado no trato com o setor econômico. Surge então o que parte da doutrina chama de “Constituição Econômica”, expressão utilizada para designar o conjunto de normas supracitado.⁵³

Duras críticas são direcionadas a utilização do termo “Constituição Econômica”, que se levado ao pé da letra, poderia ser compreendido como a indicação de autonomia daquele conjunto de normas em relação ao ordenamento jurídico, e até mesmo, como assevera Manuel Afonso Vaz, a existência de uma segunda constituição (a econômica) dentro da própria constituição (de um país).⁵⁴ Iniciamos este capítulo fazendo ressalvas quanto a unicidade do

⁵¹ SCHOUERI, Op. cit., p. 69 - 72.

⁵² NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 202.

⁵³ Ibid., p. 202.

⁵⁴ VAZ, Manuel Afonso. *Direito Econômico: A Ordem Econômica Portuguesa*. 4. Ed. Coimbra, 1998. p. 121.

ordenamento jurídico. As mesmas considerações devem ser dirigidas ao texto Constitucional. É inimaginável se cogitar a autonomia de um conjunto de normas contidas dentro de uma Constituição em relação as demais. Os dispositivos nela contidos devem ser interpretados em conjunto, pois quando o constituinte originário delineou a ordem que pretendia instituir através da nova carta, a imaginou em sua integralidade, considerando os reflexos de cada um dos setores da sociedade sobre os outros, assim como de suas normas. Logo, ainda que problemática a expressão, é legítimo o seu uso, desde que esteja claro que possui fins meramente didáticos.

No Brasil, a intervenção econômica surgiu em 1926, com a edição da Emenda à Constituição de 1891, que alterou o art. 34, conferindo ao Congresso Nacional a possibilidade de legislar sobre o comércio exterior e interior, podendo autorizar as “limitações exigidas pelo bem público”.⁵⁵ A partir daí, as Constituições brasileiras passaram a contar cada vez mais com dispositivos prevendo intervenções econômicas, sendo atingido o ápice (até então), com a promulgação da Constituição da República de 1988, que abandonou a modicidade, e passou definitivamente a tratar o Estado como um:

[... agente de realizações que se reportam principalmente ao domínio da economia, na qualidade de responsável principal pela condução e operatividade das forças econômicas, enquanto verdadeira alavanca da sociedade atual.⁵⁶

Isto é, passa o domínio econômico a ser a principal ferramenta utilizada pelo Estado para alcançar seus objetivos, especialmente aqueles de cunho social, dos quais a Carta de 1988 é carregada.

Segundo Fábio Nusdeo, existem duas motivações que não só justificam a intervenção econômica, mas mostram sua essencialidade, sendo uma de caráter negativo e outra de caráter positivo⁵⁷.

A negativa, ao contrário do que sugere o nome, não é uma ação contra o mercado, mas sim a seu favor, agindo o estado para suprimir suas deficiências (do mercado), sem causar prejuízos ao seu funcionamento. O autor menciona cinco imperfeições dos mecanismos do mercado que demandam a intervenção estatal: a) a mobilidade dos fatores, que é verificada nos casos em que há um desequilíbrio entre a oferta e a demanda, devendo o Estado atuar de forma direta ou indireta para reequilibrá-los; b) a falta de acesso a informações por parte daqueles que compõem o mercado, que poderá ocasionar diversas distorções inclusive na sistemática da oferta e demanda, atuando o Estado neste caso através de regulação, para com isso proporcionar

⁵⁵ SCHOUERI, Op. cit., p. 71.

⁵⁶ NUSDEO, Op. cit., p. 200.

⁵⁷ Ibid. p. 200.

maior transparência nas relações econômicas; c) a concentração econômica, que influencia diretamente no preço de bens de consumo, e resulta da existência de monopólios ou oligopólios, e monopsônios ou oligopsônios, devendo o Estado, neste caso, adotar medidas que contribuam para a manutenção da concorrência, tais como a edição de normas antitruste; d) as externalidades, compreendidas como os efeitos (benéficos ou não) suportados por sujeitos distintos daqueles que a eles deram causa, cabendo ao Estado intervir de modo a garantir a internalização dos custos das externalidades negativas, e a compensação pelas externalidades positivas, o que poderá ser feito, por exemplo, através de incentivos e desincentivos tributários; e e) os bens coletivos, cujo uso por um sujeito não impede o uso por tantos outros, não sendo os mecanismos próprios do mercado suficientes para garantir sequer sua manutenção, restando ao Estado intervir direta ou indiretamente para que os mesmos existam e sejam preservados, assim como acontece com o patrimônio histórico⁵⁸.

A motivação positiva, que justifica a intervenção estatal, decorre dos objetivos da política econômica traçados pelo constituinte⁵⁹. Se o sucesso de tais objetivos deve ser construído pelo sistema econômico, não se mostra razoável deixá-lo a mercê do mercado, sem que sejam tomadas medidas que contribuam para tanto. Assim, atuará o Estado com o fito de conformar o curso da economia ao alcance de seus objetivos. Não por outra razão, declara o constituinte originário no caput do art. 170 que o fim da ordem econômica é assegurar a “todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”.

Com isso, ficam esclarecidos tanto os fundamentos pelos quais o Estado intervém “no” e “sobre” o domínio econômico, como os objetivos que persegue ao fazê-lo. Intervém porque os mecanismos de mercado, por si só, são insuficientes para o seu perfeito funcionamento, e ao intervir, busca a realização de seus objetivos consagrados na Constituição da República, dos quais se destaca a existência digna e a justiça social.

1.9 Dos princípios norteadores da intervenção econômica

Atualmente, é questão pacificada na doutrina o caráter normativo dos princípios. Conforme explica Paulo de Barros Carvalho, os princípios são normas jurídicas que possuem um alto grau axiológico, ou seja, consubstanciam valores extremamente importantes para a sociedade, influenciando na compreensão de todo o ordenamento jurídico, o que nos autoriza

⁵⁸ Op. cit., p. 166.

⁵⁹ Ibid., p. 165.

dizer que eles ocupam posição privilegiada em relação as demais normas.⁶⁰

Não obstante a carga axiológica dos princípios, há em um ordenamento jurídico valores que são ainda de maior magnitude. Tais valores são formados pela efetivação de diversos princípios, conjuntamente, e são intitulados de “sobreprincípios”.⁶¹ A título de exemplo, temos a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, estampados no art. 170, e eleitos como propulsores da existência digna e da justiça social. Nesse ponto é certa a lição de Fabio Guimarães Bensoussan e Marcus de Freitas Gouvêa, que ao se referirem a livre iniciativa, afirmam que a mesma “nada mais é do que uma cláusula geral, cujo conteúdo é preenchido pelos incisos do mesmo artigo”⁶². Referem-se os autores aos princípios elencados nos incisos do art. 170 da CRFB.⁶³ O mesmo raciocínio deve ser aplicado quanto a valorização do trabalho, uma vez que o constituinte colocou os dois valores lado a lado, buscando com isso garantir a harmonia entre ambos, impedindo que em nome de um deles, o outro seja reduzido.⁶⁴

É importante ter em mente que não basta que tenha previsão dos princípios supracitados no ordenamento para que se possa falar que um determinado sistema jurídico observa a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa. Tais princípios devem ser efetivados, de modo em que a violação a qualquer um deles resultará, por consequência, em violação àqueles sobreprincípios.

Cabe a nós então verificar quais são os princípios elencados pelo art. 170 da CRFB como realizadores da livre iniciativa e da valorização do trabalho, e por consequência,

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. p. 168. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194/>>. Acesso em: 15 mar. 2020.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² BENSOUSSAN, Fabio Guimarães. GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Manual de Direito Econômico*. Salvador: Juspodvm, 2015. p. 134.

⁶³ 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:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

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

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

⁶⁴ SCHOUERI, Op. cit., p. 84.

balizadores da intervenção econômica. Chama-se atenção para o fato de que diversos outros princípios que se estendem a temática estão presentes ao longo da Constituição, entretanto, nos limitaremos a análise dos previstos no dispositivo aludido.

a) soberania nacional;

A soberania nacional encontra previsão também no art. 1º, inciso I da Constituição da República⁶⁵, sendo um de seus fundamentos. O fato de estar elencada entre os princípios que regem a ordem econômica, não pode ser compreendido como mera repetição, pois é empregado em sentido diverso, restrito.⁶⁶

Deve-se compreender o princípio como a autonomia do país para melhor alocação de seus fatores de produção, não ignorando a existência de outros países e a globalização da economia, mas agindo neste cenário em busca de realizar seus próprios interesses.⁶⁷

b) propriedade privada;

Além de compor os princípios da ordem econômica, a propriedade privada é um direito fundamental conferido aos indivíduos, previsto no inciso XXII do art. 5º da CRFB.⁶⁸

Não poderia ser diferente, pois não há como cogitar a liberdade de iniciativa sem que seja conferido aos sujeitos de uma nação o direito de propriedade, afinal, como poderia empreender quem sequer pode ser dono do seu negócio?⁶⁹ Assim, ao intervir no ou sobre o domínio econômico, o Estado deverá não só respeitar o direito à propriedade, mas também incentivá-lo.⁷⁰

⁶⁵ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
I - a soberania; [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

⁶⁶ BENSOUSSAN, Fabio Guimarães. GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Manual de Direito Econômico*. Salvador: Juspodvm, 2015. p. 137.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. 1. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 90.

⁶⁸ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

XXII - é garantido o direito de propriedade; (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

⁶⁹ LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. *Direito Econômico*. 9. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 98.

⁷⁰ SCHOUERI, Op. cit., p. 91.

c) função social da propriedade;

Assim como outros princípios ordenadores do nosso sistema, a propriedade privada não possui caráter absoluto, embora tenha alto valor axiológico. Surge então como um de seus corolários o princípio da função social da propriedade⁷¹, sendo reconhecido, inclusive, como um direito fundamental, previsto no art. 5º, inciso XXIII⁷², e como um balizador da ordem econômica, no art. 170, inciso III, ambos da CRFB.

A garantia do direito à propriedade não pode ser interpretada como o direito ilimitado e incondicionado do titular de fazer o que quiser com o bem que a ele pertença. Sabidamente a liberdade é grande, mas não é irrestrita⁷³. O direito da coletividade também deverá ser considerado neste cenário, de modo em que o exercício abusivo do direito à propriedade poderá ensejar a sua flexibilização. Neste diapasão o constituinte previu mecanismos de intervenção aptos a desencorajar a conduta abusiva, como por exemplo, o contido no art. 153, § 4º, inciso I⁷⁴, onde determinou o uso das alíquotas progressivas do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, como meio de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

d) livre concorrência;

Assim como é impossível falar em livre iniciativa sem o direito à propriedade, também não há como falar em livre iniciativa, sem a livre concorrência. O constituinte originário optou por adotar o mercado como patrimônio nacional, determinando que o mesmo “será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País”.⁷⁵

⁷¹ LEOPOLDINO DA FONSECA, Op. cit., p. 98.

⁷² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

⁷³ BENSOUSSAN, Op. cit., p. 138.

⁷⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

⁷⁵ Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos

Luís Eduardo Schoueri é incisivo ao reconhecer que a livre concorrência tem a ver com a própria existência do mercado⁷⁶, que se equilibra justamente através da pluralidade de agentes. Eis a importância de o Estado intervir, garantindo que não só os grandes grupos empresariais consigam espaço no mercado, mas também as pequenas empresas⁷⁷. Além disso, a intervenção também se mostra essencial como meio de evitar abusos econômicos, que configurariam concorrência desleal.⁷⁸

e) defesa do consumidor;

Também prevista dentre os direitos fundamentais, mais especificamente no art. 5º, inciso XXXII da CRFB⁷⁹, a defesa do consumidor é um dos princípios norteadores da ordem econômica.

É inegável o apreço do constituinte pelo mercado, utilizando-o, inclusive, como ferramenta para a consecução de seus objetivos. Todavia, tal apreço não é chancela para que do seu funcionamento ocorram violações aos direitos dos consumidores⁸⁰. Como ficou estabelecido anteriormente, o bom funcionamento do mercado depende de transparência e lealdade nas relações entre os sujeitos que o compõe.

f) defesa do meio ambiente;

A inclusão da defesa do meio ambiente dentre os princípios norteadores da ordem econômica é de extremo relevo, dado que não é legítima a busca pela dignidade humana e a justiça social através de medidas que prejudiquem o meio ambiente⁸¹. Seria um verdadeiro contrassenso falar em dignidade humana e justiça social alcançadas por meio da destruição do meio ambiente, que em última análise resultaria na destruição do próprio ser humano.

termos de lei federal. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

⁷⁶ SCHOUERI, Op. cit., p. 94.

⁷⁷ LEOPOLDINO DA FONSECA, Op. cit., p. 98 e 99.

⁷⁸ BENSOUSSAN, Op. cit., p. 140.

⁷⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

XXXII - o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor; (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

⁸⁰ LEOPOLDINO DA FONSECA, Op. cit., p. 99.

⁸¹ SCHOUERI, Op. cit., p. 97.

g) redução de desigualdades regionais e setoriais;

O princípio da redução de desigualdades regionais e setoriais é uma reafirmação dos objetivos da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ao inserir a redução das desigualdades regionais e sociais dentre os princípios norteadores da ordem econômica, o constituinte ratifica que a intervenção estatal deverá acima de tudo objetivar a realização de tais objetivos, pois só assim teremos uma sociedade digna e fundada na justiça social.⁸²

h) busca do pleno emprego;

Embora todos os outros princípios aqui analisados contribuam em alguma medida para a valorização do trabalho humano, o que mais encontra proximidade com este sobreprincípio é a busca do pleno emprego.⁸³

Cabe ao Estado, através dos diversos mecanismos que possui, como por exemplo os incentivos fiscais (norma tributária indutora), intervir *sobre* o domínio econômico com vistas a redução do desemprego.⁸⁴

i) tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte;

Quando tratamos do princípio da livre concorrência, firmamos entendimento no sentido de que para que ela seja observada, é indispensável a existência de diversos participantes no mercado, que deverão ser não só as empresas de grande porte, como também as de pequeno porte.

Não é difícil constatar que há uma verdadeira hipossuficiência das pequenas empresas em relação as grandes, sendo crucial para o bom funcionamento do mercado, que o Estado

⁸² BENSOUSSAN, Op. cit., p. 146.

⁸³ Ibid., p. 147.

⁸⁴ SCHOUERI, Op. cit., p. 100.

intervenha em busca de possibilitar que as empresas de pequeno e médio porte possam não só entrar, mas também se manter no mercado, ganhando cada vez mais espaço. Obviamente este favorecimento não poderá causar outro desequilíbrio, invertendo o cenário⁸⁵.

j) livre exercício de qualquer atividade econômica.

O último princípio apresentado pelo art. 170, já em seu parágrafo único, é o do livre exercício de qualquer atividade econômica. O mandamento encontra respaldo no direito fundamental ao exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, previsto no art. 5º, inciso XIII da CRFB.⁸⁶

Não teria como falar em livre iniciativa e valorização do trabalho, se os sujeitos não pudessem escolher em que área querem empreender, ou trabalhar. Assegura-se a todos este direito, independentemente de autorização de órgãos públicos, com exceções pontuais previstas em lei, como ocorre no caso do exercício da advocacia, que poderá ser desempenhada por qualquer sujeito, desde que seja bacharel em direito e tenha sido aprovado no exame de ordem. A competência atribuída ao legislador é bastante reduzida, sendo legítima apenas a fixação de critérios razoáveis, e que se mostrem necessários para o adequado desempenho da atividade.⁸⁷

⁸⁵ SCHOUERI, Op. cit., p. 101.

⁸⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2020).

⁸⁷ LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 23. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1862 e 1863.

2. NORMAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS

2.1 Dos valores finalísticos da norma tributária

A compreensão da extrafiscalidade demanda, o conhecimento de outros dois conceitos: a fiscalidade e a parafiscalidade. Pela nomenclatura adotada, é intuitivo crer que a extrafiscalidade faz menção a algo que pressupõe a fiscalidade. Como compreender aquela se não se sabe o que é esta? Do mesmo modo, a parafiscalidade demonstra pressupor a fiscalidade, o que nos leva a crer que é a partir dela que devemos iniciar nossa análise.

Conforme explica o professor Paulo de Barros Carvalho, os três signos sobreditos são “termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição”⁸⁸.

Dito de outro modo, são utilizados para se referir a finalidade para a qual o legislador emprega a norma tributária. Curiosamente, poucas são as referências a estas finalidades contidas no direito positivo, sendo elas na verdade uma construção doutrinária⁸⁹. Passamos então a análise de cada uma delas.

2.1.1 Fiscalidade

Historicamente, o tributo foi projetado para ser instrumento de obtenção de recursos por parte do Estado. Na modernidade os Estados adotam a tributação como fonte predominante de receitas, razão pela qual se fala em “Estado fiscal” ou “Estado Tributário”, expressões utilizadas para fazer menção ao Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, como assevera José Cabalta Nabais⁹⁰.

Note que o professor Nabais se refere aos impostos, e não a tributação, e isso ocorre pois ainda que os demais tributos também alimentem os cofres públicos, são os impostos que melhor incorporam esta finalidade, pois são o meio de financiamento geral das despesas estatais, não dependendo sequer de uma contraprestação especificamente direcionada ao contribuinte para que venham a incidir⁹¹.

⁸⁸ CARVALHO, Op. cit., p. 257.

⁸⁹ Ibid., p. 257.

⁹⁰ NABAIS, José Cabalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 191 e 192.

⁹¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Avesso do Tributo: Incentivos e Renúncias Fiscais no Direito Brasileiro*. 2. Ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 84.

Não há como imaginar a existência do Estado sem meios financeiros para custeá-lo, ainda mais após a transição do Estado liberal para o Estado social, onde foi abandonada a ideia de que o Estado deveria adotar uma postura abstencionista, passando então a perseguir objetivos próprios em benefício da sociedade, no campo político, social e econômico, todos eles estabelecidos na Constituição, o que evidentemente demanda recursos, servindo a tributação como fonte de arrecadação⁹². Ora, não adianta atribuir ao Estado mil e uma competências, sem conferir a ele meios para que elas venham a se concretizar. Não por outra razão a tributação existe como instrumento para captação de recursos⁹³. Neste cenário é correto afirmar que o tributo é empregado de forma mediata na consecução do interesse público, de sorte em que não é ele que realiza tal interesse diretamente, mas é com as receitas dele advindas que se custeia a atuação estatal que objetivará a concretização do interesse público⁹⁴.

Assim, estaremos diante do fenômeno da fiscalidade sempre que se verificar que a norma tributária está sendo utilizada com o intuito principal de arrecadar valores para os cofres públicos⁹⁵. Chama-se atenção para o emprego da expressão “intuito principal” e não “exclusivo”, indicando que não estamos a falar de uma única finalidade, mas sim de uma que se destaque diante de outras, o que adiante será apreciado com maior cuidado.

2.1.2 Extrafiscalidade

Buscando prestigiar o uso da linguagem científica, reduzindo a ambiguidade das palavras, é indispensável investigar em sua estrutura o termo “extrafiscalidade”. Como ficou assentado no início deste capítulo, a compreensão deste fenômeno depende do entendimento sobre a fiscalidade e a parafiscalidade. Quanto a este último, admite-se que sua percepção não implica necessariamente a compreensão da extrafiscalidade. Na verdade, estes dois conceitos dependem de igual modo do conhecimento da fiscalidade. É a partir dela que se poderá compreendê-los.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri, a extrafiscalidade pode ser compreendida como gênero, e como espécie, e isso se dá porque etimologicamente, o prefixo “extra” faz alusão a algo que está “na parte de fora”, “além de”, ou “por exceção”. Seria então a extrafiscalidade

⁹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 64.

⁹³ BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 39.

⁹⁴ CORREIA NETO, Op. cit., p. 81.

⁹⁵ CARVALHO, Op. cit., p. 257.

qualquer finalidade do tributo diferente da arrecadação. De imediato é possível perceber que nesta perspectiva, estamos empregando-a como gênero.

Chama atenção o fato de que embora Schoueri reconheça que a ideia da extrafiscalidade traz em seu bojo um conjunto de funções diversas da mera fiscalidade, ele acaba por deixar fora deste gênero a simplificação, que como o autor explica, consiste em normas que prevejam medidas globais, generalizantes, com finalidade de simplificar o sistema tributário, como ocorre no caso da norma que estabelece o lucro presumido⁹⁶. Assim, em sua visão, o gênero “extrafiscalidade” abrangeria as normas tributárias empregadas com fins diversos a arrecadação e a simplificação⁹⁷. Com toda a vênia que merece o ilustre professor, considerando o rigor etimológico, e partindo do pressuposto que a extrafiscalidade enquanto gênero comporta as finalidades distintas da fiscalidade, a simplificação deveria estar contida dentro deste gênero.

Comumente o que se verifica é o uso do termo em seu sentido estrito, ou seja, enquanto espécie. Desta maneira, a doutrina se refere a extrafiscalidade como a finalidade que busca alcançar o legislador ao utilizar as normas tributárias como forma de estímulo ou desestímulo a adoção de determinado comportamento, tido como social, política ou economicamente valioso, sendo assertiva a clássica definição apresentada por Geraldo Ataliba:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados⁹⁸.

No mesmo sentido leciona Cláudio Carneiro, *in verbis*:

Verifica-se, então, que a finalidade extrafiscal se utiliza de instrumentos tributários para fins que não são diretamente de natureza fiscal, mas sim com fins intervencionistas e regulatórios. Hodiernamente, a extrafiscalidade, ou seja, o tributo utilizado para interferir no comportamento dos indivíduos através de incentivos fiscais ou desestímulos a determinadas práticas que o Estado entende não serem satisfatórias ou mesmo que sejam desinteressantes, vem sendo muito usada pela Administração Pública, condicionando o comportamento da sociedade, concedendo isenções, atribuindo alíquotas zero, ou, por outro lado, provocando um desestímulo, como, por exemplo, a tributação mais pesada sobre determinadas atividades, com o objetivo de minimizá-las ou até mesmo de evitá-las, de modo que haja sua redução, já que não são convenientes para o Estado⁹⁹.

⁹⁶ SCHOUERI, Op. cit., p. 97.

⁹⁷ Ibid., p. 97.

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. *IPTU: Progressividade*. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990.

⁹⁹ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 253.

Não é difícil perceber que é enquanto espécie que a extrafiscalidade tem relevância para o presente estudo, pois, levando em consideração todas as premissas fixadas no capítulo anterior, é a verdadeira forma de intervenção estatal sobre o domínio econômico.

Ciente da confusão que poderá ocorrer ao se adotar o mesmo termo para fazer menção tanto ao gênero, como a uma espécie, Luís Eduardo Schoueri propõe que para tratar desta última, seja empregada a expressão “normas tributárias indutoras”, pois além de evitar a ambiguidade, deixa claro que, como veremos adiante, ainda que não sejam empregadas com o objetivo precípua de arrecadar recursos para os cofres públicos, permanecem sendo normas tributárias¹⁰⁰. Por isso, ao longo deste trabalho, sempre que estivermos diante do emprego da norma tributária com vistas a estimular ou desestimular alguma conduta, falaremos em “norma tributária indutora”, ou simplesmente em “indução”.

2.1.3 Parafiscalidade

Como se sabe, a competência tributária é a aptidão conferida aos entes políticos para instituir tributos ou regular sua funcionalidade, o que se dá por meio da edição de leis. Tendo em vista que somente os referidos entes podem editar leis, por serem os únicos a possuírem poder legislativo, é correta a afirmação feita pelo professor Paulo de Barros Carvalho segundo a qual apenas a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispõem de tal competência¹⁰¹.

Não se confunde com a competência tributária, a capacidade ativa, que nada mais é do que a prerrogativa de figurar como sujeito ativo na relação jurídica tributária. Naturalmente, a capacidade ativa é um corolário da competência tributária, de modo em que inexistindo previsão expressa na lei que institui o tributo em sentido contrário, o sujeito detentor da capacidade para exigí-lo será aquele que estiver exercendo sua competência¹⁰², e geralmente é isso que se vê na prática.

Ao contrário do que ocorre com a competência tributária, a capacidade ativa poderá ser delegada pela pessoa política que a detém. Neste caso, a lei que instituir o tributo determinará expressamente que o cumprimento da prestação será postulado por sujeito distinto daquele que está a instituí-lo, e poderá ir ainda mais além, prevendo que o sujeito ativo indicado terá a disponibilidade dos recursos arrecadados para aplica-los no desempenho de suas

¹⁰⁰ SCHOUERI, Op. cit., p. 34.

¹⁰¹ CARVALHO, Op. cit., p. 258 - 259.

¹⁰² Ibid., p. 259.

atividades específicas¹⁰³. Importa reconhecer a existência de duas situações distintas: Na primeira, a lei se limita a delegar a capacidade ativa para sujeito distinto daquele que possui a competência tributária. Na segunda, além de delegar a capacidade ativa, prevê que o produto da arrecadação ficará com este sujeito. Neste último caso, e apenas nele, falaremos em parafiscalidade.

Com isso, parafiscalidade é o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, tendo em vista o implemento de seus objetivos peculiares¹⁰⁴. Assim como acontece na extrafiscalidade, o traço característico da parafiscalidade não afasta a natureza tributária da norma, como bem ressalta Paulo Ayres Barreto:

A não coincidência entre a titularidade da competência impositiva e a indicação do sujeito ativo da relação jurídica não desnaturam o caráter tributário da exigência. Da mesma forma, a disponibilidade do recurso ao eleito para figurar no polo ativo dessa mesma relação jurídica, com o objetivo de aplicação nos propósitos que motivaram a sua exigência, não modifica a sua natureza tributária. A parafiscalidade harmoniza-se plenamente com o conceito de tributo¹⁰⁵.

Compreendidos os valores finalísticos da norma tributária, resta claro que nenhum deles estará presente de forma exclusiva, pura ou absoluta. Por mais que se verifique que determinado tributo está sendo propositalmente utilizado para arrecadar recursos aos cofres públicos, é inegável que em alguma medida ele refletirá no comportamento dos indivíduos. Se valendo o Estado do tributo como instrumento para encorajar ou desencorajar condutas, por mais que seja em segundo plano, o seu caráter arrecadatório permanecerá presente. Por derradeiro, sendo transferida a capacidade ativa e a disponibilidade dos recursos auferidos para sujeito distinto daquele que detém a competência tributária, permanecerá latente a finalidade arrecadatória, não existindo empecilho algum para que este tributo seja utilizado com fins indutores (extrafiscais). Isto é, ao falar que determinado tributo possui uma das finalidades supracitadas, o que está a se fazer não é negar as demais, mas sim, reconhecer que uma delas é preponderante às outras¹⁰⁶.

2.2 Da norma tributária indutora

¹⁰³ CARVALHO, Op. cit., p. 259.

¹⁰⁴ Ibid., p. 260.

¹⁰⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 99.

¹⁰⁶ MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 65.

2.2.1 A norma tributária como meio de indução

Não obstante tenha sido inicialmente projetado como meio para arrecadação de recursos para o custeio da máquina pública, não demorou muito para que se percebesse que o tributo produz outros efeitos além deste, influenciando na forma em que os indivíduos se comportam. Por essa razão é que existem registros do uso de normas tributárias indutoras quase tão antigos quanto os do próprio tributo¹⁰⁷.

Em Roma, por volta de 184 a.C, o tributo já era utilizado de forma indutora, tendo sido criado um imposto sobre o luxo que acabou por procrastinar o processo de helenização¹⁰⁸. Outra norma tributária indutora editada no império romano que merece destaque é a *Lex Papia Poppea*, que previa a incidência de um imposto adicional para os solteiros, buscando com isso desestimular o celibato¹⁰⁹. A tendência foi acompanhada por outros países, como por exemplo a Espanha, que em 1.629 editou norma tributária indutora concedendo a isenção de impostos aos casados, e prevendo um gravame para os celibatários maiores de vinte e cinco anos, e até mesmo o Brasil, que através do Decreto-lei nº 3.200 de 1.941 criou um adicional ao imposto de renda para estimular o casamento e o aumento populacional¹¹⁰.

Reiterando o que já foi dito, os valores finalísticos da norma tributária coexistem, havendo, na verdade, uma preponderância de um sobre o outro (ou os outros). Por isso, por mais que se pretenda que uma norma tributária tenha fins estritamente fiscais, tal pretensão jamais passará de uma utopia, porque mesmo que se adotem todos os cuidados possíveis na aplicação desta norma para evitar efeitos alheios a captação de recursos, ela permanecerá de algum modo modificando a realidade social existente caso não incidisse. Reconhecendo isso, Alberto Deodato afirma que nunca houve tributo neutro, e que todos os impostos têm uma função social, econômica e política, sendo inclusive instrumentos de redistribuição de renda¹¹¹.

Dizer que todo tributo possui algum grau de indução não é o mesmo que admitir que todos são pensados para que produzam este efeito¹¹². É comum que ao instituir determinado tributo o legislador o faça visando único e exclusivamente auferir recursos públicos, e que após a instituição da exação, constate-se que ela está produzindo efeito indutor, e nem por isso essa norma poderá ser vista como instrumento criado com este objetivo. Uma coisa é produzir o

¹⁰⁷ SCHMÖLDERS, 1962. p. 11 apud MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 64.

¹⁰⁸ SCHOUERI, Op. cit., p. 109.

¹⁰⁹ Ibid., p. 109.

¹¹⁰ Ibid. p. 110 - 123.

¹¹¹ DEODATO, Alberto. *As Funções Extra-fiscais do Imposto*. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciência das finanças, 1949. p. 147 e 148.

¹¹² CORREIA NETO, Op. cit., p. 96.

efeito, e outra coisa completamente distinta é possuir a finalidade. Esta última é necessariamente premeditada, enquanto aquele primeiro poderá ou não ser.

A essa altura é possível constatar que, apesar de termos classificado a extrafiscalidade como um dos valores finalísticos da norma tributária, por vezes ela acaba sendo empregada não neste sentido, mas sim para se referir ao efeito que determinada norma produz. Na realidade, Celso de Barros Correia Neto chega a mencionar o seu uso em quatro sentidos distintos:

Procuramos discernir quatro situações em que se manifesta o fenômeno da extrafiscalidade: (1) o objetivo ou fundamento não financeiro que justifica o uso de certos tributos ou a conformação diferenciada de sua regra-matriz ou seu regime jurídico; (2) o regime jurídico especial que caracteriza exercício de competência tributária relativa a determinados tributos; (3) o uso de expedientes tributários com propósito predominantemente alheio à captação de recursos para o Estado e (4) os efeitos externos – sociais e econômicos – diversos da geração de receitas públicas que podem ser produzidos pela norma tributária em sentido amplo¹¹³.

Deixando de lado as demais concepções apresentadas por Correia Neto, podemos falar em extrafiscalidade (ou indução) tanto para nos referirmos ao objetivo que pretende o legislador ao editar a norma tributária, quanto ao efeito por ela produzido, ainda que não tenha sido projetada com este fim. O uso da indução como finalidade, é resultante da constatação de que a norma tributária produzia tal efeito. O Estado reconhece este efeito, e passa a utilizá-lo de forma proposital para alcançar objetivos distintos da mera arrecadação de recursos através da manipulação de comportamentos. Ao longo deste trabalho não ignoraremos que a indução pode ser utilizada em ambos os sentidos (como efeito, e como finalidade), até mesmo porque são duas faces de um mesmo fenômeno, sendo impossível analisar um sem levar em conta o outro¹¹⁴, mas direcionaremos nossa atenção em especial a sua análise enquanto finalidade, pois a norma tributária indutora não é um instrumento que simplesmente produz este efeito, mas que foi projetado para tanto.

Assim, traço diferenciador das normas tributárias (em sua finalidade), é que na fiscalidade a indução não é pretendida e muitas vezes nem levada em consideração, embora exista. Já na extrafiscalidade (indução), a produção dos efeitos indutores não só ocorre, como a norma tributária é empregada para produzi-los, sendo este o objetivo precípua perseguido pelo Estado¹¹⁵.

É importante reiterar algo que foi estabelecido no capítulo anterior: não é porque a norma tributária foi projetada com fins indutores, que ela alcançará sua finalidade. A

¹¹³ CORREIA NETO, Op. cit., p. 98.

¹¹⁴ Ibid., p. 103.

¹¹⁵ Ibid., p. 93.

intervenção estatal não se materializa por mera pretensão, mas sim quando constatada a produção dos seus efeitos práticos. Se ao editar a norma tributária o legislador o fizer com o fito de moldar condutas, e não de arrecadar recursos, e após sua incidência verificar-se que seu caráter arrecadatório é expressivamente maior que o indutor, não poderemos falar que a norma atingiu sua finalidade, na verdade terá ela fracassado como meio de intervenção sobre o domínio econômico.

2.2.2 Normas tributárias indutoras na Constituição e nas leis

Ao observarmos a Constituição da República, identificamos normas contidas na própria repartição de competências tributárias que conferem a certas exações caráter nitidamente indutor. A título de exemplo, temos os impostos aduaneiros (Imposto Sobre Importação e Imposto Sobre Exportação), que podem ter suas alíquotas alteradas por ato do executivo¹¹⁶, dispensando-se neste caso a observação ao princípio da estrita legalidade, contida no art. 150, inciso I da CRFB¹¹⁷, além de não se submeterem aos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal, exceções que se justificam uma vez que servem como mecanismo de estímulo e desestímulo de exportações e importações, com o objetivo de fomentar o mercado brasileiro. Outro exemplo é quanto ao Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, que nos termos do § 4º, inciso I do art. 153 da CRFB será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas¹¹⁸. Em ambos os casos vemos o tributo sendo idealizado pelo Constituinte como forma de intervenção sobre o domínio econômico para atingir objetivos distintos da mera arrecadação.

¹¹⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; [...]

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2020).

¹¹⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2020).

¹¹⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2020).

Contudo, nem todo tributo encontra no texto constitucional previsões expressas que atribuem a ele caráter indutor, o que não afasta sua aptidão de produzir efeitos indutores, e muito menos impede que o legislador os utilize para este fim¹¹⁹. Nestes casos, se vale o legislador das leis para induzir comportamentos e com isso atingir outros interesses públicos. Cita-se por exemplo norma tributária que concede isenção de determinado tributo para os sujeitos que desenvolvem pesquisas ligadas a tecnologia como meio de fomentar o desenvolvimento desta atividade. O tributo sobre o qual poderá recair a isenção, não necessariamente terá em seu arcabouço constitucional previsões que lhe atribuam por excelência caráter indutor.

Ademais, embora algumas espécies tributárias tenham maior facilidade de serem utilizadas com fins indutores, a priori, todas elas são aptas a serem empregadas com este propósito¹²⁰. Notadamente, como se verá adiante, ao serem assim utilizadas, deverão se submeter a todo o regramento jurídico próprio dos tributos, observando as peculiaridades de cada espécie tributária, com exceção daquelas previsões contidas no ordenamento jurídico com o objetivo de conferir caráter indutor a norma (como por exemplo a exceção conferida aos impostos reguladores de mercado quanto ao princípio da legalidade), além das normas que norteiam a intervenção estatal sobre o domínio econômico¹²¹.

2.2.3 Algumas espécies de normas tributárias indutoras

A finalidade indutora pode se manifestar em diversas estruturas ou expedientes tributários, sendo verificada na hipótese de incidência; no consequente da norma tributária; em outra norma que altere os efeitos produzidos pela regra tributária; e na destinação preestabelecida para os recursos tributários¹²². Destaca-se que nos dois primeiros casos teremos uma modificação sendo feita na própria regra matriz de incidência tributária, enquanto nos outros dois a alteração é externa.

Abaixo analisaremos algumas normas tributárias em que o valor finalístico da indução se manifesta de forma latente, esclarecendo de antemão que são apenas alguns exemplos, e que não se busca aqui esgotar todas as normas tributárias indutoras existentes no ordenamento

¹¹⁹ CORREIA NETO, Op. cit., p. 115.

¹²⁰ CARVALHO, Op. cit., p. 258.

¹²¹ CORREIA NETO, p. 117 - 118.

¹²² Ibid., p. 116.

jurídico, até mesmo porque tal feito seria praticamente impossível, considerando a extensão da legislação tributária existente em nosso país.

a) progressividade e seletividade;

A progressividade e seletividade são dois princípios que se traduzem, de forma distinta, em instrumentos de manipulação das alíquotas de alguns tributos, refletindo na dimensão do ônus a ser suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na progressividade, o ônus aumenta conforme é majorada uma ou outra variável referente a pessoa ou ao objeto a serem tributados. Geralmente a variável que resulta no aumento do ônus é a base de cálculo, como ocorre no Imposto Sobre a Renda, que possui faixas de tributação distintas de acordo com a renda auferida¹²³.

Na seletividade, o ônus tributário difere conforme o produto ou serviço sobre o qual recaia, sendo adotado para tanto um critério previamente eleito, que notadamente deverá ser compatível com a Constituição da República¹²⁴.

É possível verificar no texto constitucional o uso de ambos os instrumentos como forma de indução. Nos termos do art. 153, § 3º o Imposto Sobre Produtos Industrializados será seletivo em função da essencialidade do produto¹²⁵. O Constituinte utilizou deste dispositivo para evitar o encarecimento excessivo de produtos tidos como “de primeira necessidade”. Se valendo da progressividade, temos o § 4º, inciso I do art. 153, já mencionado neste trabalho, que prevê o uso das alíquotas progressivas como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, e o art. 182, § 4º, inciso I da CRFB, que faculta ao poder público municipal o uso das alíquotas progressivas do Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana para estimular o cumprimento da função social do imóvel¹²⁶.

¹²³ MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 112.

¹²⁴ Ibid., p. 110.

¹²⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados; [...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2020).

¹²⁶ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...]

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: [...]

II - Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em:

b) imunidades;

Ainda na seara das normas tributárias indutoras contidas na Constituição, temos as imunidades tributárias, que demonstram a atenção que o Constituinte teve ao constatar que determinados sujeitos, fatos ou situações deveriam ser prestigiados para com isso serem alcançados outros objetivos previstos na própria CRFB, servindo a norma tributária para este escopo.

Dentro de um ordenamento jurídico existem regras de estrutura e regras de comportamento. Ambas possuem a mesma estrutura (antecedente + consequente), porém, estas últimas se destinam a regular a conduta dos indivíduos em sociedade, enquanto as primeiras a regular a relação de outras normas contidas em determinado sistema jurídico, bem como a sua produção, modificação e expulsão do referido sistema.¹²⁷

As imunidades tributárias são regras de estrutura que nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, consubstanciam a

classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas¹²⁸.

Veja que as imunidades tributárias operam dentro no texto constitucional colaborando para a delimitação da competência tributária. Ao incluir estas normas na Constituição da República, o Constituinte o fez com o condão de induzir comportamentos, para então consagrar axiomas contidos na própria constituição. Exemplo disso é a imunidade de impostos conferida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d” da CRFB¹²⁹. Ao manter tais objetos de fora do campo da competência tributária, o Constituinte nitidamente buscou evitar o encarecimento de tais itens decorrentes de uma eventual tributação, para com isso fomentar a educação, a informação e a cultura, que são valores constitucionalmente reconhecidos. Da mesma forma, no art. 150, inciso VI, alínea “b”

<http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2020).

¹²⁷ CARVALHO, Op. cit., p. 204.

¹²⁸ Ibid., p. 205.

¹²⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

VI - Instituir impostos sobre: [...]

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2020).

concedeu imunidade aos templos religiosos, a fim de remover obstáculos ao exercício do direito à liberdade de crença.¹³⁰

c) impostos reguladores de mercado;

Dentre diversos princípios que norteiam a atividade tributária, temos o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I, que é um verdadeiro corolário do princípio da legalidade, contido no art. 5º, inciso II, ambos da CRFB, e que determina que nenhum tributo poderá ser instituído ou majorado senão através de lei.

Outros dois princípios norteadores da tributação no Brasil, são os princípios da anterioridade de exercício, e anterioridade nonagesimal (ou noventa). Os dois primados conferem ao contribuinte, respectivamente, a prerrogativa de não serem alcançados por um tributo que foi instituído ou majorado: a) no mesmo ano em que a lei que o instituiu ou o majorou foi publicada; e b) nos noventa dias subsequentes a sua publicação¹³¹.

É fato que tanto o princípio da legalidade, como os princípios da anterioridade configuram garantias importantíssimas aos contribuintes, mas o respeito a eles demanda tempo, de sorte que reconhecendo isso, em alguns casos, o próprio texto constitucional afasta sua aplicação. Exemplo disso é o que ocorre com os chamados “impostos reguladores de mercado”, expressão utilizada para fazer menção ao Imposto Sobre Importação, Imposto Sobre Exportação, Imposto Sobre Operações Financeiras e Imposto Sobre Produtos Industrializados.

É possível verificar perfeitamente nos impostos acima, toda a sistemática da tributação indutora apresentada nos primeiros tópicos deste capítulo. São impostos que embora sejam grande fonte de receitas para os cofres públicos, servem muito bem como instrumentos de regulação do mercado. Tal aptidão não passou despercebida aos olhos do Constituinte, que atribuiu ao Executivo, em relação a estes impostos, a possibilidade de alterar suas alíquotas por meio de atos próprios, desde que observados os limites contidos em lei¹³².

¹³⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

VI - Instituir impostos sobre: [...]

b) templos de qualquer culto;[...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2020).

¹³¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 137 e 138.

¹³² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2020).

Acontece que ainda que o Constituinte tenha concedido este privilégio ao executivo, dispensando-o de ter que passar pelo crivo do processo legislativo para somente depois poder usar aqueles impostos para regular o mercado, a observância aos princípios da anterioridade ainda seria uma grande barreira. Por isso, o Constituinte afastou para os quatro impostos a necessidade de se observar o princípio da anterioridade do exercício, e para o II, IE e IOF, também afastou a anterioridade nonagesimal, permanecendo esta última apenas para o IPI¹³³.

Com isso, as alíquotas destes tributos poderão ser modificadas, desde que dentro dos parâmetros contidos em lei, por ato do executivo, sempre que for necessário realizar alguma intervenção no mercado que esteja ligada as suas hipóteses de incidência.

d) isenções;

Ao lado da anistia, a isenção consiste em hipótese de exclusão do crédito tributário, conforme dispõe o art. 175 do Código Tributário Nacional¹³⁴. Não obstante os dois fenômenos componham a mesma epígrafe, há grande diferença entre eles¹³⁵, razão pela qual merecem uma análise isolada, como será feito neste momento, onde toda concentração será dirigida a isenção.

Ao tratarmos sobre as imunidades tributárias, verificamos que o ordenamento jurídico é composto por regras de estrutura e regras de comportamento. Assim como as imunidades, as isenções são regras de estrutura, porém, localizadas no texto infraconstitucional, e se destinam a modificar a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), que por sua vez, é uma regra de comportamento¹³⁶.

¹³³Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III - cobrar tributos: [...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. [...] (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2020).

¹³⁴ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia. (BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 3 abr. 2020).

¹³⁵ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 73.

¹³⁶ CARVALHO, Op. cit., p. 616.

A Regra Matriz de Incidência Tributária é formada por cinco critérios, três em seu antecedente: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal; e dois em seu consequente: d) critério subjetivo (sujeito passivo e sujeito ativo); e) critério quantitativo (alíquota e base de cálculo). Tais critérios são fundamentais para operatividade da referida regra, de sorte que a ausência completa de qualquer um deles impossibilita a aplicação desta regra¹³⁷.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a isenção se opera da seguinte forma: Há o encontro normativo entre a Regra Matriz de Incidência Tributária e a norma de isenção, que resulta na mutilação parcial de um dos critérios da RMIT, de modo a reduzir a amplitude do critério, impedindo que em certos casos a RMIT venha a incidir¹³⁸. Assim, o legislador se vale da norma (indutora) de isenção para excluir do campo de abrangência do tributo, parcela das situações ou sujeitos que seriam por ela atingidos caso a referida norma não existisse.

A título de exemplo, imaginemos que exista uma determinada norma que concede isenção do Imposto Sobre Produtos Industrializados para certo setor da economia. Esta norma de isenção mutilará (parcialmente) o critério subjetivo da RMIT do IPI, mais especificamente no que diz respeito ao sujeito passivo, pois será extraído de um universo de sujeitos que compõem tal critério, aqueles que atuam no setor beneficiado pela isenção.

Fala-se em mutilação porque não se extraí o critério por inteiro, mas apenas uma parte dele. Note que no exemplo dado acima, não se esvaziou por completo o critério pessoal, mas apenas foi reduzida sua amplitude, uma vez que uma categoria de sujeitos foi dele excluída, permanecendo ainda outros sujeitos para compor o critério pessoal no que diz respeito a sujeição passiva. Havendo a referida mutilação, esta “parte” que foi extraída do critério não é alcançada pela Regra Matriz de Incidência Tributária, que permanece sendo aplicada normalmente aos demais casos¹³⁹. Esta é a fenomenologia da isenção tributária.

Apesar de ter sido utilizada no exemplo supracitado a mutilação do critério pessoal, atingindo a sujeição passiva, é possível que o mesmo fenômeno ocorra ainda de outras sete maneiras, totalizando oito formas distintas, posto que a mutilação pode se dar em qualquer um dos critérios da RMIT. Nesse diapasão explica Paulo de Barros Carvalho:

Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo consequente:

¹³⁷ CARVALHO, Op. cit., p. 629.

¹³⁸ Ibid., p. 616.

¹³⁹ Ibid., p. 617.

I – pela hipótese:

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II – pelo consequente:

- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota¹⁴⁰.

Reitera-se: a mutilação provocada pela isenção sempre será parcial, de sorte que apenas reduzirá o campo de abrangência de algum dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, não tornando-a inutilizável, pois esta continua sendo aplicável aos demais casos não abarcados pela norma de isenção. A supressão total de qualquer um dos critérios, importa a impossibilidade de que a situação descrita na norma venha a se concretizar, tornando-a inútil, o que equivaleria a ab-rogação da RMIT¹⁴¹.

É nítido o caráter indutor da norma de isenção, pois ao retirar determinados sujeitos, objetos ou situações do campo de abrangência da Regra Matriz de Incidência Tributária de determinada exação (ou de várias exações), o legislador estará, por meio da redução da carga tributária, estimulando ou desestimulando a adoção de certa conduta como meio de realizar outros valores contidos na Constituição.

e) alíquota zero.

Como vimos no início deste trabalho, é comum encontrar em textos de lei a adoção de terminologia inadequada, o que decorre da falta de conhecimento técnico do legislador quanto ao Direito. Nestes casos, cabe ao cientista do direito conferir ao produto legislado o melhor sentido, compatível com a sistemática jurídica.

Exemplo de tal falha ocorre com a chamada alíquota zero, utilizada diversas vezes pelo legislador, e que em um primeiro momento poderia ser compreendida como um instituto distinto da isenção. Entretanto, ao analisar a sistemática da alíquota zero, o que se observa é que o fenômeno descrito quando tratamos da isenção se repete. A redução da alíquota a zero leva a inutilização da regra matriz de incidência (naqueles casos cuja alíquota será zero), devido

¹⁴⁰ CARVALHO, Op. cit., p. 484.

¹⁴¹ Ibid., p. 487.

a investida contra o critério quantitativo (que é um dos cinco critérios formadores da RMIT). Neste sentido explica Paulo de Barros Carvalho:

Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido a norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do conseqüente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção, alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico¹⁴².

Podemos concluir então que a alíquota zero nada mais é do que uma espécie de isenção, que se dá por meio da mutilação do critério quantitativo, fazendo com que desapareça o objeto prestacional (o tributo). É ferramenta comumente utilizada pelo legislador como forma de indução, sendo inclusive um dos benefícios que compõem o RETID, conforme veremos nos próximos capítulos.

2.3 Dos limites da norma tributária indutora

Quando se fala em limites da norma tributária indutora, o que se tem que ter em mente é que embora o instrumento tributário esteja sendo empregado para realizar intervenção sobre o domínio econômico, e não com a finalidade precípua de arrecadar recursos, ele permanece possuindo sua natureza jurídica tributária, e portanto, se submete a todos aqueles limites impostos pela Constituição da República as demais exações, com exceção daquelas previsões distintas que conferem o traço indutor a norma¹⁴³, como por exemplo a exceção ao princípio da estrita legalidade referente aos impostos reguladores de mercado mencionados no tópico anterior.

A peculiaridade referente as demais exações, é que além das regras e princípios que regulam as normas tributárias em geral, no caso das indutoras, deverão ser observadas também aquelas que tratam da intervenção sobre o domínio econômico. Nos dizeres de José Casalta Nabais, as normas tributárias indutoras (que o autor intitula extrafiscais) se submetem tanto a Constituição fiscal, quanto a econômica, ou até mais a esta última¹⁴⁴. A única observação a ser

¹⁴² CARVALHO, Op. cit., p. 483 - 484.

¹⁴³ CORREIA NETO, p. 117 - 118.

¹⁴⁴ NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 111.

feita quanto ao pensamento do autor, é que assim como falamos no capítulo anterior, essa referência a constituições distintas (fiscal e econômica) é meramente didática, não devendo ser entendida como a existência de normas autônomas dentro da Constituição da República, que deverá ser compreendida em sua integralidade.

Ao tratar da temática, Celso de Barros Correia Neto, reconhece, além dos limites sobreditos, outros dois, que para ele merece certo relevo. O autor fala em “limites materiais” decorrentes da proporcionalidade. Para ele, o uso das normas indutoras deverá observar a) a adequação entre meio e fim, e b) a proibição do excesso¹⁴⁵.

Sabemos que toda exação, em alguma dimensão, possui um caráter indutor. Entretanto, algumas são dotadas de maior aptidão para servir a este fim. Por isso, decidindo o legislador se valer de normas tributárias como meio de intervenção sobre o domínio econômico, deverá optar pelo instrumento tributário que melhor se adequar ao resultado que pretende ser alcançado, sob pena de ter inserida no sistema uma norma que não se justifica¹⁴⁶.

Quanto a intensidade, surge o seguinte questionamento: na tentativa de desestimular determinada conduta, poderia o ônus tributário ser tão grande ao ponto de inviabilizar a propriedade, a renda ou o exercício de alguma atividade econômica? A resposta está justamente em se compreender que ainda com fins indutores, a norma tributária continua se submetendo ao regime jurídico dos tributos. A tributação pressupõe não só a propriedade, mas também o exercício de atividades econômicas, e a renda, pois delas depende. Por isso, autorizar o uso do tributo, mesmo que com fins indutores, de modo a destruir o objeto sobre o qual incide, é o mesmo que destruir a fonte de tributação. Logo, está correto o entendimento de Aliomar Baleeiro, segundo o qual o poder de tributar não compreende o poder de destruir¹⁴⁷. Deverá tal atividade ser pautada, dentre outras diretrizes, pelo direito a propriedade, a liberdade de exercício de qualquer atividade econômica, o não confisco e a proporcionalidade.

¹⁴⁵ CORREIA NETO, Op. cit., p. 118.

¹⁴⁶ Ibid., 118 - 119.

¹⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Alguns Andaimés da Constituição*. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950. p. 13.

3. A LEI Nº 12.598 E O FOMENTO À BASE INDUSTRIAL DE DEFESA

A Lei nº 12.598, de 21 de março de 2012, conhecida como Lei da Base Industrial de Defesa (BID), foi regulamentada pelos Decretos nº 7.970, de 28 de março de 2013, e 8.122, de 16 de outubro de 2013, e veio estabelecer normas especiais para as compras, as contratações e o desenvolvimento de produtos e de sistemas de defesa e regras de incentivo à área estratégica de defesa, com forte impacto potencial na indústria de defesa nacional e, por conseguinte, nas Forças Armadas.

A referida Lei instituiu benefícios e definiu os atores e os termos correlatos à organização e desenvolvimento da BID. Com vistas a familiarizar o interlocutor com o tema, apresentaremos, a seguir, um resumo das principais questões tratadas na Lei e respectivos Decretos:

a) Criou a figura das Empresas Estratégicas de Defesa (EED) e Empresas de Defesa (ED);

b) Instituiu o Regime Especial de Tributação para a Indústria de Defesa – RETID, regulamentado posteriormente pelo Decreto nº 8.122/2013. O RETID consta no Capítulo III (“Do incentivo à área estratégica de Defesa”) da Lei nº 12.598, desde o seu art. 6º até o art. 12;

c) Estabeleceu condições especiais de financiamento para as EED;

d) Estabeleceu normas especiais para compra, contratação ou desenvolvimento de Produtos de Defesa (PRODE);

e) Faculta ao poder público a realização de procedimento licitatório destinado exclusivamente à participação de EED quando envolver fornecimento ou desenvolvimento de Produtos Estratégicos de Defesa (PED);

f) Definiu termos que permite fazer constar, em cláusula do edital, a obrigatoriedade de transferência do conhecimento tecnológico empregado na produção de PRODE para Instituições Científicas Tecnológicas e de Inovação (ICT) do País;

g) Definiu termos que asseguram a participação das empresas nacionais na cadeia produtiva dos PRODE fabricados no País; e

h) Criou, por meio do Decreto nº 7.970/2013, a Comissão Mista da Indústria de Defesa (CMID), que tem por finalidade assessorar o Ministro de Estado da Defesa em processos decisórios e em proposições de atos relacionados à indústria nacional de defesa.

No sentido de facilitar o entendimento dos assuntos tratados ao longo deste capítulo, faz-se necessário esclarecer alguns dos principais termos citados nas referidas legislações,

relacionados à organização da BID, pelo que iniciaremos tratando da definição de Empresa Estratégica de Defesa (EED), conforme segue:

IV - Empresa Estratégica de Defesa - EED - toda pessoa jurídica credenciada pelo Ministério da Defesa mediante o atendimento cumulativo das seguintes condições:

a) ter como finalidade, em seu objeto social, a realização ou condução de atividades de pesquisa, projeto, desenvolvimento, industrialização, prestação dos serviços referidos no Art. 10, produção, reparo, conservação, revisão, conversão, modernização ou manutenção de PED no País, incluídas a venda e a revenda somente quando integradas às atividades industriais supracitadas; b) ter no País a sede, a sua administração e o estabelecimento industrial, equiparado a industrial ou prestador de serviço; c) dispor, no País, de comprovado conhecimento científico ou tecnológico próprio ou complementado por acordos de parceria com Instituição Científica e Tecnológica para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo, relacionado à atividade desenvolvida, observado o disposto no inciso X do caput; e d) assegurar, em seus atos constitutivos ou nos atos de seu controlador direto ou indireto, que o conjunto de sócios ou acionistas e grupos de sócios ou acionistas estrangeiros não possam exercer em cada assembleia geral número de votos superior a 2/3 (dois terços) do total de votos que puderem ser exercidos pelos acionistas brasileiros presentes; e e) assegurar a continuidade produtiva no País;¹⁴⁸

Vale destacar que, apesar da Lei nº 12.598/2012 não fazer menção às ED, pela redação do Decreto nº 7.970/2013, ao referir-se às atribuições da CMID no seu inciso IV, alínea “a” do art. 2º-A, atribuindo à referida Comissão a competência para “propor ao Ministro de Estado da Defesa o credenciamento de Empresa de Defesa como Empresa Estratégica de Defesa”¹⁴⁹ fica evidente que toda EED é uma ED que cumpriu as condições necessárias para ser credenciada como tal, ou seja, toda ED que atenda ao que estabelece o inciso IV, do Art. 2º, da Lei nº 12.598/2012. Pelo que se pode concluir que toda EED é, em sua origem, uma ED.

Situação semelhante ocorre em relação a Produto Estratégico de Defesa (PED) e Produto de Defesa (PRODE), conforme estabelece os incisos I e II, do Art. 2º, da Lei nº 12.598/2012 que veremos a seguir:

I - Produto de Defesa - PRODE - todo bem, serviço, obra ou informação, inclusive armamentos, munições, meios de transporte e de comunicações, fardamentos e materiais de uso individual e coletivo utilizados nas atividades finalísticas de defesa, com exceção daqueles de uso administrativo; II - Produto Estratégico de Defesa - PED - todo Prode que, pelo conteúdo tecnológico, pela dificuldade de obtenção ou pela

¹⁴⁸ BRASIL. Lei nº 12.598, de 21 de março de 2012. Estabelece normas especiais para as compras, as contratações e o desenvolvimento de produtos e de sistemas de defesa; dispõe sobre regras de incentivo à área estratégica de defesa; altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12598.htm>. Acesso em: 21 fev. 2020.

¹⁴⁹ BRASIL. Decreto nº 7.970, de 28 de março de 2013. Regulamenta dispositivos da Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012, que estabelece normas especiais para as compras, as contratações e o desenvolvimento de produtos e sistemas de defesa, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7970.htm>. Acesso em: 21 fev. 2020.

imprescindibilidade, seja de interesse estratégico para a defesa nacional, tais como:...]”¹⁵⁰.

Note-se que a definição de PED nos leva a ter um entendimento semelhante ao de EED/ED, ou seja, o PED é todo PRODE que, submetido a uma análise pautada nos critérios de conteúdo tecnológico, dificuldade de obtenção ou imprescindibilidade, recebeu um parecer favorável a ser elevado a um patamar superior, pelo que pode-se concluir que todo PED é, em sua gênese, um PRODE.

Face ao exposto para fins de padronização de linguagem quando se trata de considerações generalizadas sobre a BID, acerca de empresas e produtos de defesa, considerar-se-á empresas de defesa o universo (EED + ED) e produtos de defesa o universo (PED + PRODE).

3.1 Aspectos interpretativos da Lei nº 12.598/2012

A interpretação da lei é um processo de duplo sentido onde se conforma a situação de fato definitiva enquanto enunciado, a partir da “situação de facto em bruto”¹⁵¹, atendendo às proposições jurídicas potencialmente aplicáveis, e se precisa o conteúdo das normas a serem aplicadas, atendendo mais uma vez à situação de fato tanto quanto seja necessário. Interpretar é uma atividade de mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido de um texto que se lhe torna problemático.

O texto se torna problemático atendendo à aplicabilidade da norma a uma situação de fato. O significado preciso de um texto legislativo ser sempre problemático decorre do fato de a linguagem corrente (que a lei muitas vezes se utiliza) não utilizar conceitos precisos (ao contrário da linguagem das ciências) que oscilam dentro de uma larga faixa e que pode ser diferente segundo as circunstâncias, a relação objetiva e o contexto do discurso, a colocação da frase e a entonação de uma palavra. Mesmo conceitos precisos contêm, frequentemente, notas distintivas que carecem de uma delimitação rigorosa. Muitos conceitos jurídicos não estão definidos na lei (negócio jurídico, pretensão, ilícito) e com frequência uma mesma expressão é usada em diferentes sentidos.

¹⁵⁰ BRASIL. Lei nº 12.598, de 21 de março de 2012. Estabelece normas especiais para as compras, as contratações e o desenvolvimento de produtos e de sistemas de defesa; dispõe sobre regras de incentivo à área estratégica de defesa; altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12598.htm>. Acesso em: 21 fev. 2020.

¹⁵¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 282.

A missão da interpretação da lei¹⁵² é evitar a contradição entre as normas, responder a questões sobre concurso de normas e concurso de regulações e delimitar, uma em face das outras, as esferas de regulação, sempre que tal seja exigível. O objeto da interpretação é o texto legal como portador do sentido nele vertido, de cuja compreensão se trata na interpretação.

Interpretação é desentranhamento, difusão e exposição do sentido disposto no texto, mas, de certo modo, ainda oculto. “O texto nada diz a quem não entenda já alguma coisa daquilo de que se trata. Só responde a quem o interroga corretamente.”¹⁵³ A pergunta é previamente dada àquele que quer aplicar a lei pela situação de fato em bruto e pela sua transformação em situação de fato definitiva. Para formular corretamente, precisa-se conhecer a linguagem da lei e o contexto de regulação em que a norma se encontra. O modo de formular a pergunta traduz a participação do intérprete no resultado da interpretação e limita, ao mesmo tempo, as respostas possíveis.

A interpretação nunca é “definitiva porque a variedade inabarcável e a permanente mutação das relações da vida colocam o intérprete constantemente diante de novas questões”¹⁵⁴. Também não é válida em definitivo, “porque a interpretação tem sempre uma referência de sentido à totalidade do ordenamento jurídico respectivo e às pautas de valoração que lhe são subjacentes”¹⁵⁵.

Toda interpretação da lei, até certo ponto, está condicionada pela época. “Só diante de uma mutação fundamental da consciência valorativa geral é que deve ser considerada pelo intérprete para alterar a interpretação, mormente quando esta tenha encontrado expressão em leis mais recentes ou num amplo consenso”¹⁵⁶. A interpretação não deve ser deixada ao arbítrio do intérprete, mas decorrer de modo seguro e comprovável, sendo preciso ter critérios de interpretação pelos quais possa guiá-lo.

Os elementos gramatical, lógico, histórico e sistemático da interpretação não podem ser isolados, mas devem atuar conjuntamente. “Não se trata de diferentes métodos de interpretação, mas de pontos de vista metódicos que devem ser todos tomados em consideração para que o resultado da interpretação imponha a pretensão de correção”¹⁵⁷ (no sentido do enunciado adequado).

Na seara do Direito Tributário a problemática da interpretação se prende à elucidação

¹⁵² LARENZ, Op. cit., p. 507.

¹⁵³ Ibid., p. 520.

¹⁵⁴ Ibid., p. 443.

¹⁵⁵ Ibid., p. 443.

¹⁵⁶ Ibid., p. 443.

¹⁵⁷ Ibid., p. 450.

da questão da hermenêutica na teoria geral do Direito, estando superadas, historicamente, as teses que recomendavam uma exegese especial para esse Direito, seja a partir da ótica do interesse dos contribuintes, que na esfera de sua autonomia privada poderiam fazer, sem o ônus fiscal, tudo o que não fosse expressamente previsto em lei - como queriam os autores de índole formalista -, seja por meio de uma interpretação economicista que, desprezando a segurança jurídica, descambou para uma visão causalista da Justiça, como pregavam os defensores da teoria da consideração econômica do fato gerador.

Nesse sentido, o economista e político italiano Ezio Vanoni afirma que as teses que aconselham uma interpretação especial do Direito Tributário estão superadas:

Desde que as características jurídicas das normas tributárias não se distinguem das demais normas de direito, a opinião que pretende negar aplicabilidade, às leis tributárias, dos mesmos métodos de interpretação que se aplicam às leis em geral parece destituída de qualquer fundamento.¹⁵⁸

Entre nós, Alfredo Augusto Becker sustenta esse mesmo entendimento, onde afirma que as leis tributárias:

são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idênticas às demais regras jurídicas e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias.¹⁵⁹

Becker nos ensina ainda a necessidade de uma reeducação frente ao pensamento jurídico no âmbito tributário. Para o autor, o Direito Tributário, como todo direito positivo tem natureza instrumental, onde:

manejá-lo é uma ciência que exige sensibilidade específica: atitude mental jurídica. Caso contrário, as conclusões que emergirem do esforço interpretativo serão filosóficas ou financeiras ou políticas e até convincentes naqueles respectivos planos, porém nunca jurídicas.¹⁶⁰

Nesse sentido, o interprete ao se deparar com a regra jurídica deverá identificar a estrutura lógica e a sua atuação dinâmica, de tal forma a dividir a tarefa hermenêutica em quatro momentos:

Primeiro momento: dissecar a estrutura lógica daquela determinada regra jurídica a interpretar. Desta dissecação ele obterá a *regra* (a regra de conduta) e a *composição*

¹⁵⁸ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952. p. 181.

¹⁵⁹ BECKER, Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1963. p. 100.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 102.

da hipótese de incidência (“fato gerador”, suporte fático “fattispecie”) específica àquela regra jurídica. [...]

Segundo momento: investigar e analisar os fatos jurídicos e não-jurídicos que constituem o problema prático a resolver. [...]

Terceiro momento: diante da hipótese de incidência realizada o intérprete conclui ter havido a incidência da regra jurídica. [...]

Quarto momento: o intérprete observa se foram respeitados os efeitos jurídicos que resultaram da incidência da regra jurídica. [...]¹⁶¹

Espera-se a partir dessa trajetória evidenciar o princípio hermenêutico do sistema jurídico, de modo a revelar a existência, ou não, da regra jurídica. Após a análise e a investigação dos fatos jurídicos e não jurídicos, é o momento de confrontá-los com a composição da hipótese de incidência. Ao realizar esse cotejo poderá o interprete “identificar o conjunto de fatos hipotéticos (hipótese de incidência) com o conjunto de fatos realizados”¹⁶², e assim concluir que “tem diante de si uma hipótese que deixou de ser hipótese porque se realizou”¹⁶³, ou seja, houve a constatação da realização da hipótese de incidência. Verificando a incidência da regra jurídica, o intérprete deverá agora investigar e analisar os efeitos jurídicos resultantes da incidência da regra jurídica. Finalmente, “deve-se distinguir entre infalibilidade da incidência da regra jurídica e respeitabilidade aos efeitos jurídicos decorrentes desta incidência”.¹⁶⁴

A Legislação que instituiu e regulamentou o RETID abarca uma quantidade razoável de situações, cada uma com suas respectivas nomenclaturas e termos, de forma que a interpretação e o entendimento dos diversos casos em que há incidência dos benefícios fiscais torna-se uma questão complexa, principalmente ao considerar-se o que estabelece o Código Tributário Nacional (CTN) em seu Art.111:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - *Suspensão ou exclusão do crédito tributário*;

II - *Outorga de isenção*;

III - *Dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias*.¹⁶⁵ (grifei).

Em que pese a nossa legislação tributária pressuponha uma atividade interpretativa fundamentada nas diretrizes impostas pelos artigos 107 a 112 do CTN, não se pode daí procurar extrair a opção exclusiva pelo o método literal. Nesse sentido nos valemos mais uma vez dos

¹⁶¹ BECKER, Op. cit., p.102.

¹⁶² Ibid., p. 102.

¹⁶³ Ibid., p. 103.

¹⁶⁴ Ibid., p. 103.

¹⁶⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 21 fev. 2020.

ensinamentos de Vanoni:

na interpretação das normas tributárias excepcionais, da mesma forma que na interpretação das normas tributárias gerais, o intérprete deve unicamente procurar por em relevo a vontade da lei, sem se preocupar com saber se, assim fazendo, ultrapassa as palavras da norma, ou se atribui ao preceito um alcance mais restrito que aquele que a fórmula pudesse admitir.¹⁶⁶

Embora o Art. 111 do CTN preveja uma interpretação literal nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, não há qualquer óbice a uma interpretação extensiva da lei de isenção, desde que esta, como atividade hermenêutica que é, não transmute o propósito regulador do legislador¹⁶⁷.

Nesse diapasão, alguns dos problemas que iremos enfrentar mais a frente, diz respeito a interpretação do contido no Decreto nº 8.122/2013, acerca do comércio de bens, serviços e locação de equipamentos, respectivamente, conforme abaixo:

Art.3º No caso de venda no mercado interno ou de importação dos bens de que trata o Art. 2º, fica suspensa a exigência de:

[...] § 3º A pessoa jurídica que não utilizar o bem na forma prevista no § 2º, ou não atender as condições de que trata o § 4º do Art. 2º ao término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao Retid, fica obrigada a recolher os tributos não pagos em decorrência da suspensão da exigência de que trata este artigo, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício, na forma da lei [...]¹⁶⁸

Art.4º No caso de venda no mercado interno ou de importação de serviços de tecnologia industrial básica, projetos, pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, assistência técnica e transferência de tecnologia, destinados a empresas beneficiárias do Retid, fica suspensa a exigência da:

[...] § 2º, do Art. 4º: A pessoa jurídica que não empregar ou utilizar os serviços na forma prevista no § 1º, ou não tiver atendido às condições de que trata o § 4º do Art. 2º ao término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao Retid, fica obrigada a recolher os tributos não pagos em decorrência da suspensão da exigência de que trata o caput, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício, na forma da lei.[...]¹⁶⁹

Art.5º Fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da locação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos a pessoas jurídicas habilitadas ao Retid.

[...] § 3º, do Art. 5º: A pessoa jurídica que não utilizar os bens locados nas destinações referidas no § 2º, ou não tiver atendido às condições de que trata o § 4º do Art. 2º ao término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao Retid, fica obrigada a recolher as contribuições não pagas em decorrência da suspensão da exigência de que trata o caput, acrescidas de juros e multa, de mora ou de ofício, na forma da lei.[...]¹⁷⁰

¹⁶⁶ VANONI, Op. cit., p. 321.

¹⁶⁷ LARENZ, Op. cit., p. 503.

¹⁶⁸ BRASIL. Decreto nº 8.122, de 16 de outubro de 2013. Regulamenta o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa - Retid, instituído pela Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8122.htm>. Acesso em: 22 fev. 2020.

¹⁶⁹ Ibid.

¹⁷⁰ Ibid.

Destarte, verifica-se a necessidade de estudos no sentido de interpretar e esclarecer as principais lacunas interpretativas acerca das legislações que instituíram e normatizaram este regime, pelo que vale citar o que diz o Professor Hugo de Brito Machado:

O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.¹⁷¹

Mas como tratar de interpretação de legislação que instituiu benefícios fiscais, objeto deste estudo, quando o próprio texto do CTN deixa claro que se deve interpretar literalmente as questões que tratam de suspensão ou exclusão de crédito tributário? A resposta é simples: como vimos ao longo deste tópico, não há óbice à interpretação extensiva das normas isençionais, pois não é lícito compreender a expressão “literalmente” como se fosse “restritivamente”, conforme ensinamentos já trazidos por Larenz.

Em se tratando do alcance e fins da Lei nº 12.598/2012, que instituiu o RETID e outros benefícios para a BID, vale frisar que os objetivos maiores foram o fomento da indústria de defesa e a desoneração das aquisições governamentais. Desta forma, a operacionalização dos benefícios instituídos pela referida legislação ultrapassa o interesse privado (empresas) uma vez que traduz-se, também, em uma ferramenta governamental a ser utilizada na gestão de políticas públicas voltadas para o fomento da indústria de defesa, bem como na otimização do orçamento público, pelo que justifica um esforço sinérgico de todos os atores envolvidos, no sentido de eliminar as lacunas interpretativas existentes em prol de um objetivo maior.

Machado, ao se referir à interpretação da lei, diz que:

A cada dia que passa estamos mais fortemente convencidos de que a interpretação jurídica é o conhecimento da norma, impregnado de inevitável conteúdo axiológico, e de que nenhum dos métodos, processos ou elementos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro, objetivo, capaz de evitar fundadas controvérsias¹⁷².

Como o objetivo precípua deste trabalho não é estudar a hermenêutica jurídica, mas sim compreender a importância dos métodos de interpretação da lei, iremos para esse propósito, nos valer dos critérios estabelecidos por Karl Larenz em sua obra “Metodologia da Ciência do Direito”.

¹⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 98.

¹⁷² *Ibid.*, p. 111.

Larenz, assim, distingue critérios de interpretação que devem ser utilizados em conjunto, mas com características próprias, estabelecendo as seguintes técnicas de interpretação:

a) sentido literal – Toda interpretação de um texto inicia-se com o sentido literal. É o significado de um termo ou de uma cadeia de palavras no uso linguístico geral. Para Larenz, o sentido literal a extrair do uso linguístico geral ou, sempre que ele exista, do uso linguístico especial da lei ou do uso linguístico jurídico geral, serve à interpretação como uma primeira orientação, assinalando enquanto sentido literal possível o limite da interpretação propriamente dita.¹⁷³

b) o contexto significativo da lei – Essa técnica determina a compreensão de cada uma das frases e palavras, assim como a compreensão de uma passagem do texto é codeterminada pelo contexto. Trata-se aqui do círculo hermenêutico. Uma lei, as mais das vezes, é constituída por “proposições jurídicas incompletas – a saber: aclaratórias, restritivas e remissivas”¹⁷⁴, que só conjuntamente com outras normas se complementam numa norma jurídica completa ou se associam numa regulação. O sentido de cada proposição só se infere quando é considerado como parte da regulação a que pertence.

c) a intenção reguladora, fins e ideias do legislador histórico – A intenção reguladora e os fins do legislador podem averiguar-se “a partir da situação histórica, do motivo da regulação, das declarações de intenção do legislador, de uma exposição oficial de motivos, assim como a partir do próprio conteúdo da regulação”, conquanto esta esteja inequivocamente orientada a um fim.¹⁷⁵

d) critérios teleológicos-objetivos – Os critérios teleológico-objetivos representam, “tanto as estruturas materiais do âmbito da norma, como os princípios jurídicos imanentes ao ordenamento jurídico”¹⁷⁶. Nesse sentido, o intérprete há de ter sempre presente a globalidade dos fins que servem de base a uma regulação pois, a partir dos fins estabelecidos pelo legislador histórico, vai além da vontade do legislador, entendida como fato histórico, e das ideias normativas concretas dos autores da lei, e entende a lei na sua racionalidade própria.

e) o preceito da interpretação conforme a Constituição – Entre os princípios ético-jurídicos, aos quais a interpretação deve orientar-se, cabe uma importância acrescida aos princípios elevados a nível constitucional. Assim, o requisito de interpretação conforme à

¹⁷³ LARENZ, Op. cit., p. 457.

¹⁷⁴ Ibid., p. 359-364.

¹⁷⁵ Ibid., p. 486.

¹⁷⁶ Ibid., p. 487.

Constituição “exige dar preferência, nos casos de várias interpretações possíveis segundo o sentido literal e o contexto, àquela interpretação em que a norma, medida pelos princípios constitucionais, possa ter subsistência”.¹⁷⁷

Por conseguinte, para a análise documental descrita no Capítulo 4, efetivada com base em leis, decretos, instruções e portarias acerca do RETID, tomar-se-á como base, inicialmente, a interpretação literal e, complementarmente, verificaremos sob o enfoque da intenção reguladora do legislador e teleológica-objetiva.

3.2 A reestruturação da Base Industrial de Defesa

De acordo com o estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o Ministério da Defesa (MD) empenhou cerca de R\$ 25 bilhões em aquisições de produtos e contratação de serviços nacionais. Desse valor, pouco mais de R\$ 850 milhões foram destinados à aquisição de bens típicos de defesa. Os dados condensados na tabela abaixo evidenciam como se comportou essa relação: em 2001, o valor gasto em materiais e equipamentos de defesa foi de 2,4% da despesa geral com aquisições, alcançando 6,2% em 2010, tendo essa relação se mantido, na média, em 3% ao longo do período¹⁷⁸:

TABELA 1 - Aquisições de bens típicos de defesa (Período de 2001-2010 - Em R\$ milhões).

Ano	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
A - Valor total gasto pelo MD (soma dos valores empenhados de todas as observações selecionadas)	17,12	21,59	23,13	24,56	58,87	81,33	59,05	90,62	169,9	307,1
B - Valor total gasto pelo MD – Indústria (soma dos valores empenhados de todas as observações selecionadas de empresas de defesa)	14,58	19,26	20,1	19,07	36,79	64,43	39,8	63,9	139,36	220,98
Razão B/A %	85,20	89,20	86,90	77,60	62,50	79,20	67,40	70,50	82,00	72,00
C - Valor total gasto pelo MD (soma de todos os valores empenhados da base para o MD)	705,02	629,06	779,24	1.448,30	2.409,17	2.554,65	3.066,57	3.585,22	4.674,58	4.977,37
Razão A/C (%)	2,40	3,40	3,00	1,70	2,40	3,20	1,90	2,50	3,60	6,20
D - Número de empresas – total	1.232	1.063	1.102	1.343	1.355	1.398	1.404	1.463	1.725	1.735
E - Número de empresas industriais	83	60	73	98	104	108	97	123	172	160
Razão E/D (%)	6,70	5,60	6,60	7,30	7,70	7,70	6,90	8,40	10,00	9,20

Fonte: ComprasNet. Elaboração: Ipea.

¹⁷⁷ LARENZ, Op. cit., p. 487.

¹⁷⁸ ASSIS, Lucas Rocha Soares; SCHIMIDT, Flávio de Holanda. *A dinâmica recente do setor de defesa no Brasil: análise das características e do envolvimento das firmas contratadas*. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para discussão n. 1878, 2013. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1878.pdf>. Acesso em: 20 out. 2019.

De acordo com o referido estudo, previsões especializadas apontam que o Brasil será um dos maiores contratantes do mercado de defesa nos próximos anos em termos absolutos, sendo que a aquisição de bens e serviços de defesa no exterior é parte da realidade brasileira, ainda que as políticas públicas expressem a aspiração de autonomia nacional no setor. Em relação ao gasto militar em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), em 2016, o país ocupava a 19ª posição em termos absolutos. Em termos relativos, a previsão é de que nos próximos quatro anos, o Brasil dedique 11,7% do seu gasto militar às aquisições, nacionais ou internacionais, e 0,9% em P&D.

Contudo, a despeito da relevância econômica crescente do setor, o seu arcabouço jurídico ainda é extremamente jovem, demandando esforço interpretativo dos operadores, bem como demandas para o aperfeiçoamento da legislação, em especial, a Lei de fomento à Base Industrial de Defesa.

Nas últimas décadas, o Brasil vem reorganizando o setor de defesa nacional, através de uma política que se estrutura em diversas frentes, visando solucionar problemas de ordem econômico-financeiros, de forma a propiciar as respectivas fontes de recursos, de capacitação da indústria, incentivos e investimentos à pesquisa tecnológica, formação de mão-de-obra especializada, criação de programas de defesa e promoção às exportações de produtos de defesa.

No período compreendido entre 1950 a 1990, a política de Defesa Nacional era marcada pela formulação autônoma dos Estados-Maiores das três Forças Armadas, não operando de forma integrada com a política externa brasileira e com setores civis da sociedade.

Esse cenário mudou apenas ao fim da Guerra Fria, com a restauração dos governos civis, que marcaram axiologicamente a ordem constitucional, de sorte a se fomentar o diálogo entre vários setores sociais, redundando na Política Nacional de Defesa (PND), de 1996, e na criação do Ministério da Defesa, em 1999, no governo de Fernando Henrique Cardoso. Esses foram importantes marcos, pois apontaram para uma revisitação das relações civis e militares, reinserindo o Brasil no cenário global de assuntos de defesa e submetendo-o a protocolos de defesa internacionalmente reconhecidos.¹⁷⁹

Esse ambiente de reestruturação demandou novos instrumentos regulatórios, isto é, a constituição de diplomas normativos hábeis a estribar as alterações e inovações do setor de Defesa Nacional, bem como o seu fomento, buscando a reduzir os impactos do *custo Brasil*.

Nessa esteira, a Emenda Constitucional nº 23/1999 reorganizou as Forças Armadas, criando o Ministério da Defesa, deflagrando a edição da Lei Complementar nº 97, de 9 de junho

¹⁷⁹ NASCIMENTO, André Jansen. *A política de defesa como política pública no Brasil*. Rev. Fórum de Contratação e Gestão Pública, Belo Horizonte, ano 15, n. 166, nov. 2015. p. 18.

de 1999, alterada pela Lei Complementar nº 136, de 25 de agosto de 2010, que dispõe sobre normas gerais e organização, preparo e emprego das Forças Armadas, determinando as competências do Ministério da Defesa para formular a política e as diretrizes do setor.

Sob a égide do governo Lula, foi renovada a PND, em 2005, tendo como principal diferença em relação à anterior, a adequação de conceitos de segurança àqueles adotados pela Organização das Nações Unidas (ONU) e Organização dos Estados Americanos (OEA), cuja ênfase é o cooperativismo, a segurança coletiva e a relevância da integração regional.¹⁸⁰

Em 2012, a União, em seu desígnio constitucional de assegurar a defesa nacional,¹⁸¹ formulou três importantes documentos voltados para o setor da Defesa: a Política Nacional de Defesa (a terceira), a Estratégia Nacional de Defesa (END) e o Livro Branco de Defesa Nacional (LBDN), nos termos determinados pelo §3º do art. 9º da Lei Complementar nº 97, de 9 de junho de 1999.¹⁸²

Em consonância com a PND, a Defesa Nacional é fixada como o “conjunto de medidas e ações do Estado, com ênfase no campo militar, para a defesa do território, da soberania e dos interesses nacionais contra ameaças preponderantemente externas, potenciais ou manifestas”, ao passo que Segurança é definida como “a condição que permite ao País preservar sua soberania e integridade territorial, promover seus interesses nacionais, livre de pressões e ameaças, e garantir aos cidadãos o exercício de seus direitos e deveres constitucionais”.¹⁸³

Podemos compreender a atual PND como sendo:

O documento condicionante de mais alto nível do planejamento de ações destinadas à defesa nacional coordenadas pelo Ministério da Defesa. Voltada essencialmente para ameaças externas, estabelece objetivos e orientações para o preparo e o emprego dos setores militar e civil em todas as esferas do Poder Nacional, em prol da Defesa Nacional.¹⁸⁴

Por sua vez, a END¹⁸⁵ é:

¹⁸⁰ NASCIMENTO, Op. cit., p. 20.

¹⁸¹ BRASIL. Constituição (1988). Art. 21, III. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 fev. 2020.

¹⁸² BRASIL. Decreto Legislativo nº 373, de 25 de setembro de 2013. Aprova a Política Nacional de Defesa, a Estratégia Nacional de Defesa e o Livro Branco de Defesa Nacional. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2013/decretolegislativo-373-25-setembro-2013-777085-publicacaooriginal-141221-pl.html>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

¹⁸³ BRASIL. Política Nacional de Defesa. Disponível em: <https://www.defesa.gov.br/arquivos/estado_e_defesa/END-PND_Optimized.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2020. p. 15.

¹⁸⁴ Ibid., p.11.

¹⁸⁵ BRASIL. Estratégia Nacional de Defesa. Disponível em: <https://www.defesa.gov.br/arquivos/estado_e_defesa/END-PND_Optimized.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2020. p.45.

O vínculo entre o conceito e a política de independência nacional, de um lado, e as Forças Armadas para resguardar essa independência, de outro. Trata de questões políticas e institucionais decisivas para a defesa do País, como os objetivos da sua ‘grande estratégia’ e os meios para fazer com que a Nação participe da defesa. Aborda, também, problemas propriamente militares, derivados da influência dessa ‘grande estratégia’ na orientação e nas práticas operacionais das três Forças.

O LBDN¹⁸⁶ é um abrangente e detalhado documento que dispõe sobre as atividades de defesa do Brasil, que visa esclarecer a sociedade brasileira e a comunidade internacional sobre as políticas e ações que norteiam os procedimentos de segurança e proteção à soberania brasileira, revestindo de transparência a atuação das Forças Armadas, a adequação da estrutura de defesa disponível no País, além de compartilhar as motivações e finalidades do instrumento militar junto à comunidade internacional.

No âmbito da PND e da sua estruturação, foram delineados diversos Objetivos Nacionais de Defesa (OND), dentre os quais, para o escopo do trabalho em tela, se destaca o seguinte: “desenvolver a indústria nacional de defesa, orientada para a obtenção da autonomia em tecnologias indispensáveis”.¹⁸⁷

Neste sentido, a referida política orienta que, no fomento à BID, deve-se buscar a sinergia governo-indústria-universidade:

Os setores governamental, industrial e acadêmico, voltados à produção científica e tecnológica e para a inovação, devem contribuir para assegurar que o atendimento às necessidades de produtos de defesa seja apoiado em tecnologias sob domínio nacional obtidas mediante estímulo e fomento dos setores industrial e acadêmico. A capacitação da indústria nacional de defesa, incluído o domínio de tecnologias de uso dual, é fundamental para alcançar o abastecimento de produtos de defesa.¹⁸⁸

E para a consecução dos objetivos previstos na PND, a END fundou-se em três eixos estruturantes¹⁸⁹, que, sinteticamente, podem ser traduzidos em:

a) orientação e organização das Forças Armadas para o desempenho de sua destinação constitucional e suas atribuições na paz e na guerra, estabelecendo-se as diretrizes estratégicas relativas a cada uma das Forças, a relação que deve prevalecer entre elas, a forma de operacionalizar as diretrizes e a linha de evolução tecnológica que a assegure. Ademais, aborda-

¹⁸⁶ BRASIL. Livro Branco de Defesa Nacional. Disponível em <<https://www.defesa.gov.br/estado-e-defesa/livro-branco-de-defesa-nacional>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

¹⁸⁷ BRASIL. Política Nacional de Defesa. Disponível em: <https://www.defesa.gov.br/arquivos/estado_e_defesa/END-PND_Optimized.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2020. p.30.

¹⁸⁸ Ibid. p.32.

¹⁸⁹ BRASIL. Estratégia Nacional de Defesa. Disponível em: <https://www.defesa.gov.br/arquivos/estado_e_defesa/END-PND_Optimized.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2020. p.65-66.

se o papel de três setores decisivos para a defesa nacional: o espacial, o cibernético e o nuclear e como as três Forças devem operar em rede, entre si e em ligação com o monitoramento do território, do espaço aéreo e das águas jurisdicionais brasileiras.

b) a reorganização da Base Industrial de Defesa, para assegurar que o atendimento às necessidades de tais produtos por parte das Forças Armadas, apoie-se em tecnologias sob domínio nacional, preferencialmente as de emprego dual (militar e civil).

c) disposição sobre a composição dos efetivos das Forças Armadas e sobre o futuro do Serviço Militar Obrigatório.

Como já discorrido anteriormente, o objeto do presente estudo concentra-se no segundo eixo estruturante da END, *i.e.*, a BID e o seu principal instrumento de fomento inserto na Lei nº 12.598, o Regime Especial de Tributação para a Indústria de Defesa.

3.3 Do RETID

Cabe aqui uma breve contextualização no sentido de situar o leitor na linha do tempo acerca das normas e legislações que dizem respeito ao RETID.

Como já mencionado, o RETID é um regime cuja operacionalização depende de uma qualificação de empresas e produtos, portanto, para a sua fruição¹⁹⁰, faz-se necessária a regulamentação e normatização de todo o seu entorno, pelo que algumas das legislações citadas abaixo concernem à normatização dos processos administrativos necessários para dar legalidade à sua aplicação, tais como o Decreto nº 7.970/2013 que instituiu a CMID e demais normas correlatas.

As legislações e normas aqui apresentadas fazem parte do material analisado neste trabalho e que deu base à pesquisa bibliográfica sobre o assunto. A análise desta documentação complementar foi fundamental para um melhor entendimento das questões de insegurança jurídica observadas na ocasião da interpretação literal do texto do Decreto nº 8.122/2013, pois sobre o esclarecimento de algumas situações e termos que davam margem à ambiguidade de interpretação, verificou-se que as normas emanadas pelo MD e RFB pós 2014 contribuíram para eliminar praticamente todos os casos de insegurança jurídica, como será melhor demonstrado no próximo capítulo.

Para tanto, segue abaixo, em apertada síntese, o contexto destas legislações, onde

¹⁹⁰ São condições para fruição dos benefícios do RETID o atendimento cumulativo dos seguintes requisitos pela pessoa jurídica: credenciamento por órgão competente do Ministério da Defesa, prévia habilitação da Receita Federal do Brasil; e regularidade fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.

iniciaremos pela Exposição de Motivos Interministerial (E.M.I.) nº 211, de 2011 e concluiremos pela Solução de Consulta nº 71/RFB, de 2018:

a) agosto de 2011 – E.M.I. nº 00211/MD/MDIC/MCTIC/MF/MPDG: Propõe a criação do “Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa (RETID)”, utilizando como paradigma as disposições relativas ao Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira (RETAERO).

b) setembro de 2011 – Medida Provisória (MP) nº 544: Estabelece normas especiais para as compras, as contratações de produtos, de sistemas de defesa, e de desenvolvimento de produtos e de sistemas de defesa, e dispõe sobre regras de incentivo à área estratégica de defesa e dá outras providências, sendo o RETID uma das “regras de incentivo”, uma vez que a referida MP previa também condições especiais de financiamentos e garantias para as EED.

c) março de 2012 – Edição da Lei nº 12.598: Cria o RETID e define vários termos e atores até então inexistentes para a BID, todavia fundamentais para a operacionalização do regime, tais como Empresa Estratégica de Defesa, Empresa Preponderantemente Fornecedora, Produto Estratégico de Defesa, Produto de Defesa, entre outros.

d) março de 2013 – Publicação do Decreto nº 7.970 (MD, MF, MDIC, MCTIC e MPDG): O referido Decreto criou a Comissão Mista da Indústria de Defesa (CMID) e regulamentou os processos de credenciamento de empresas e classificação de produtos, fatores fundamentais para a fruição do RETID.

e) setembro de 2013 – Publicação da Portaria Normativa nº 2.640/MD: Normatiza o Decreto nº 7.970/2013 e define a composição da CMID, indicando os respectivos representantes e condições para participação nas Reuniões Plenárias em que ocorrem as deliberações sobre diversos assuntos relativos à BID, em especial no que concerne à credenciamento de empresas e classificação de produtos.

f) outubro de 2013 – Publicação do Decreto nº 8.122 (MD, MF): Regulamentou o RETID e, por tratar só deste assunto, apresenta um texto mais claro e amigável que aquele constante da Lei nº 12.298/2012, bem como definiu responsabilidades para os dois ministérios envolvidos.

g) novembro de 2013 – Publicação da Portaria Normativa nº 3.214/MD: Definiu a organização e funcionamento da CMID.

h) novembro de 2013 – Publicação da Portaria Ministerial nº 3.228: Publicou as primeiras EED e os primeiros PED, definindo assim os elementos técnicos principais necessários para dar legalidade à fruição do RETID. Ressalta-se que isso ocorreu praticamente 18 meses após a promulgação da Lei nº 12.598/2012.

i) fevereiro de 2014 – Publicação da Instrução Normativa nº 1.454/RFB: Normatizou o Decreto nº 8.122/2013 e forneceu esclarecimentos adicionais acerca dos procedimentos para a habilitação de empresas junto à SRFB, condição necessária para que as Empresas de Defesa pudessem se considerar legalmente “beneficiárias” do regime.

j) agosto de 2017 – Encaminhamento de consulta formal à SRFB pelo DEPROD/MD: Consulta à Receita sobre as principais questões do Decreto nº 8.122/2013 que necessitavam de uma interpretação e manifestação quanto à posição daquela Secretaria em forma de Consulta Vinculante, dentre as quais estão inseridas as citadas no item 4.4.2.1 deste trabalho, que compreende as principais lacunas interpretativas da Lei.

k) setembro de 2017 – Publicação da Portaria Normativa nº 3.491/MD: Definição dos termos Bem de Defesa Nacional (BDN) e Bem de Interesse Estratégico Nacional (BIEDN), condição *sine qua non* para a segurança jurídica na operacionalização do regime, uma vez que todo o texto do Decreto nº 8.122/2013 remete a esses dois tipos de bens e, até a data da publicação da referida Portaria, não havia uma definição formal por parte do MD quanto sua tipificação.

l) junho de 2018 – Publicação da Solução de Consulta nº 71/RFB: Resposta oficial da SRFB à consulta do DEPROD/MD sobre as questões interpretativas que geravam insegurança jurídica para as empresas e consequente publicação dessas respostas no Site Oficial daquela Secretaria em forma de Consulta Vinculante (tendo efeito vinculante sobre todas as regionais da Receita acerca das questões ali manifestadas). Considera-se que este tenha sido o marco legal tão almejado em relação à segurança jurídica para a utilização do regime pelas empresas beneficiárias.

Com base neste arcabouço, é que podemos concluir que o RETID é um regime cuja operacionalização depende de várias questões de natureza técnica, tais como o credenciamento de empresas e a classificação de produtos.

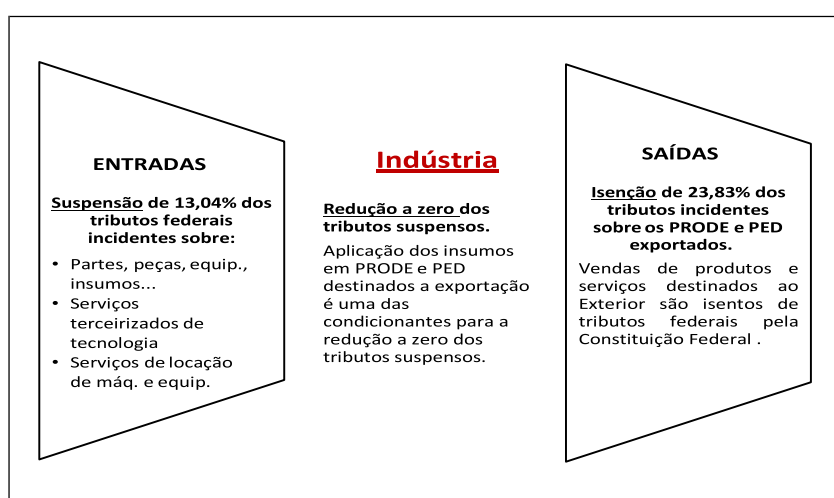
Sobre esta questão, a aplicação do regime ainda requer constante observação por parte das empresas, no sentido de identificar exatamente o tipo de operação que está sendo realizada, pois nem sempre a constatação de empresa habilitada e produto classificado é condição suficiente para dar legalidade à desoneração, necessitando que seja, também, identificado o momento em que ocorre a operação e os atores envolvidos, tais como: quem está comprando? onde será aplicado? Após aplicado, qual o destino do produto final? Entre outras questões.

No que concerne às desonerações tributárias incidentes sobre as cadeias produtivas destinadas à industrialização de produtos de defesa, o RETID pode conceder uma redução de até 13,04 %, considerando os tipos de insumos de materiais e serviços abrangidos pelo regime,

conforme Figura 1.

A desoneração da cadeia produtiva, sobre o fato de tornar a empresa de defesa beneficiária do RETID mais competitiva em relação a outras empresas nacionais e estrangeiras nas vendas para as Forças Armadas, também as torna competitivas frente ao mercado externo, uma vez que, semelhante à situação de venda para as Forças, ocorre a desoneração total da cadeia, tanto à montante como à jusante do estabelecimento industrial, conforme pode ser observado no diagrama constante da Figura 1.

Figura 1 – Impacto do RETID para empresas exportadoras.



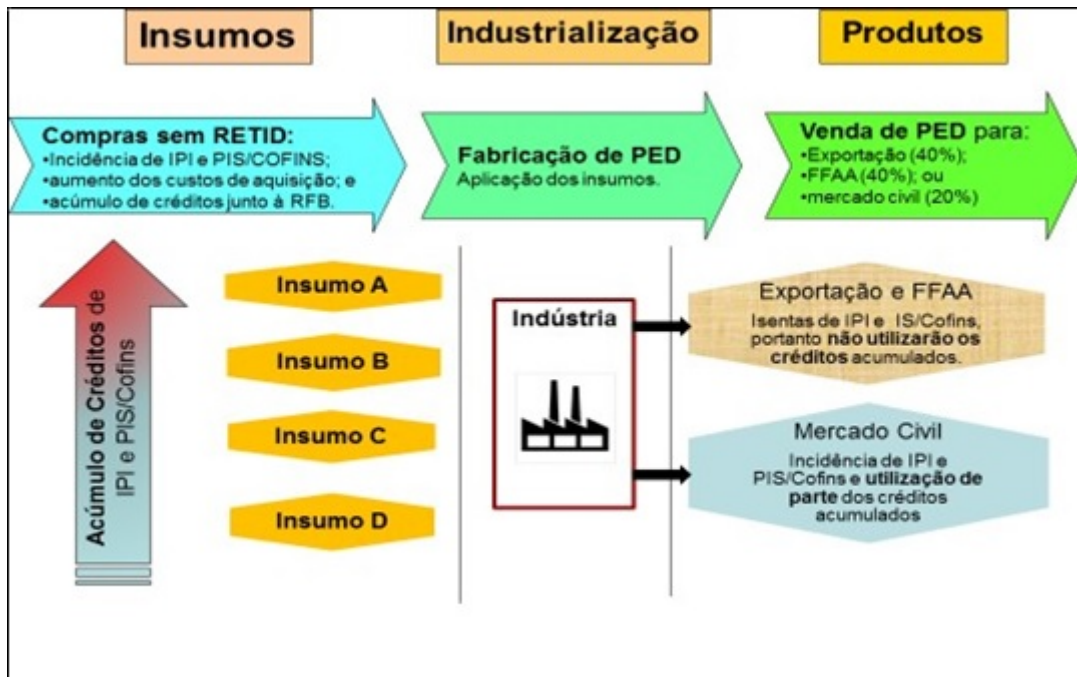
Fonte: Autor (2020).

Conforme será melhor detalhado adiante, as desonerações para as empresas exportadoras que ocorrem à montante da cadeia têm base nos artigos. 3º, 4º e 5º do Decreto nº 8.122/2013, e as que ocorrem à jusante da cadeia têm base na Constituição Federal, que determina que produtos destinados ao exterior são isentos de tributos federais.

No caso de industrialização de PED, em complemento às vantagens acima citadas, o RETID possibilita também o consumo de créditos acumulados junto a SRFB, oriundos dos tributos não-cumulativos incidentes sobre os insumos da cadeia produtiva. Este benefício pode ser usufruído, principalmente pelas empresas cujo negócio contempla vendas para o exterior ou Forças Armadas e para outros clientes públicos ou privados (onde não cabe aplicação do RETID).

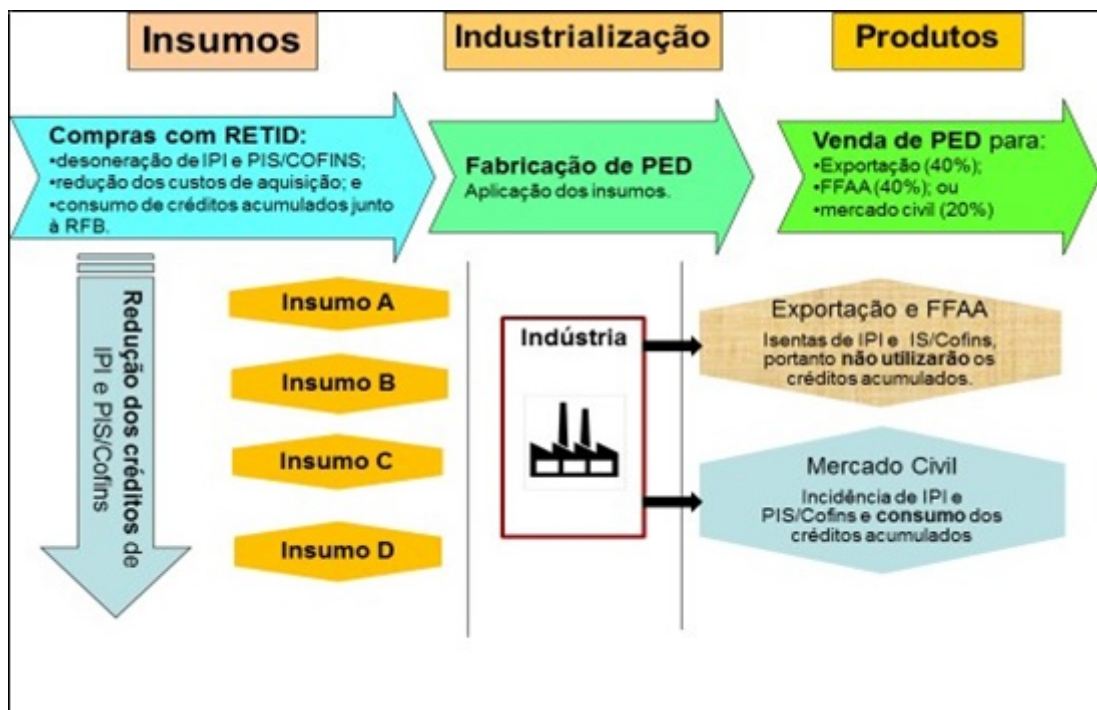
Mediante a análise dos diagramas constantes nas Figuras 2 e 3 pode-se ter uma dimensão da questão relacionada ao acúmulo de tributos federais junto à SRFB antes e depois de uma empresa cujos PED produzidos sejam destinados para exportação/Forças Armadas e mercado civil público e privado.

Figura 2 – Diagrama explicativo de uma cadeia produtiva sem uso do RETID



Fonte: Autor (2020).

Figura 3 – Diagrama explicativo de uma cadeia produtiva com uso do RETID



Fonte: Autor (2020).

Para a elaboração do diagrama constante das Figuras 2 e 3, considerou-se uma empresa que produz PED no país e cuja produção tem as seguintes destinações: 40 % para as Forças

Armadas; 40 % para exportação; e 20 % para o mercado civil.

3.3.1 Não-cumulatividade dos tributos federais

Para melhor entender a “matemática” do RETID em relação à equalização da matriz débito-crédito decorrente dos tributos acumulados junto à SRFB, por ocasião das aquisições, cabe inicialmente uma breve explicação acerca da não-cumulatividade dos tributos federais.

O princípio não cumulativo hoje também aplicado às contribuições (PIS e COFINS) foi inicialmente previsto pela Constituição Federal de 1988 para os impostos indiretos, Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS), a partir dos artigos 153, §3º, II e 155, §2º, I. A ideia da não cumulatividade, portanto, busca a possibilidade de compensação do montante devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores que a deu origem.

Considerando que o RETID abrange apenas os tributos federais, serão aqui comentados apenas os aspectos inerentes ao IPI, ao PIS/PASEP e a COFINS.

Ao tratar da não-cumulatividade do IPI em seu Art. 153, 3º, inciso II, a CF diz que este imposto não será cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ou seja, abate-se sempre os impostos exigidos nas operações anteriores, de forma que o tributo não se acumule nas operações subsequentes evitando, assim, uma dupla incidência do imposto ao considerar a operação como um todo.¹⁹¹

De forma semelhante, o Art. 1º da Lei nº 10.833/2003, que trata da não-cumulatividade da COFINS, estabelece que este tributo incidirá, de forma não-cumulativa, sobre todas as receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.¹⁹²

Redação praticamente idêntica à Lei nº 10.833/2003 é dada pela Lei nº 10.637/2002, que em seu Art. 1º, ao dispor sobre a contribuição para o PIS/PASEP, destaca que a incidência deverá ocorrer de forma não-cumulativa.¹⁹³

¹⁹¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 fev. 2020

¹⁹² BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. Acesso em: 22 fev. 2020.

¹⁹³ BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira,

A previsão legal das hipóteses de apropriação de crédito de PIS e COFINS para as pessoas jurídicas, portanto, foi estabelecida nos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, de forma bastante abrangente, pois contempla a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, aluguéis, utilizados nas atividades da empresa, entre outros.

Segundo Greco e Zonari, o princípio da não-cumulatividade visa distribuir equanimemente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Esta fração devida é identificada pelo mecanismo de dedução, cabendo sublinhar que a existência de cumulação deve ser vista não apenas numa etapa, mas sim à luz das etapas anteriores e subsequentes que estiverem ou estarão sujeitas ao tributo¹⁹⁴.

Considerando que a não-cumulatividade leva em conta os fatos geradores (operações ou prestações) ocorridos durante o processo de industrialização, deve-se ter em mente que há sempre uma dualidade de sujeitos a considerar, pois um fato gerador atribui, ao mesmo tempo, um débito para quem promove a saída do bem ou serviço e um crédito para quem os recebe.

3.3.2 Método de cálculo débito-crédito adotado no Brasil

De acordo com Ives Granda, o sistema utilizado no Brasil para cálculo dos tributos devidos é o denominado “imposto sobre imposto”, que consiste no confronto da totalidade dos tributos incidentes sobre todas as operações de entrada (créditos) com a totalidade dos tributos incidentes sobre as operações de saída (débitos), mesmo que o insumo de material ou serviço que entrou incidido não tenha saído ou sido utilizado naquele período¹⁹⁵.

Ainda neste sentido, o autor ao tratar o sistema do Brasil como de apuração periódica para se calcular o montante de tributos devidos, enfatiza a questão da possibilidade de serem utilizados créditos de operações que ocorreram em meses anteriores, pois ao final de cada mês o contribuinte deve lançar, de um lado, o crédito que veio destacado nos documentos fiscais de entrada, mais o eventual saldo credor de imposto que possuía em seus livros (meses anteriores)

e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 22 fev. 2020.

¹⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. *ICMS - materialidade e princípios constitucionais*, In Curso de Direito Tributário, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, 3. ed., Cejup, 1994, v. 2.

¹⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Princípio da Não Cumulatividade. O Direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 14, 1996. p. 76-87.

e, do outro lado, o montante dos tributos devidos decorrentes das saídas tributadas que promoveu. Como resultado desta operação pode-se ter uma das situações: tributos a recolher (créditos menores que os tributos devidos pelas saídas) ou o saldo credor a transferir para o mês seguinte (créditos maiores que os tributos devidos pelas saídas).

3.3.3 Tipos de operações que geram crédito de IPI e PIS/COFINS

Apesar de haver uma semelhança quanto ao método de cálculo de débito-crédito entre o IPI e as contribuições PIS/COFINS, há uma clara segregação nas determinações legais para a apuração de créditos em cada um deles.

Isso acontece muito em função da materialidade dos impostos aqui tratados. No caso do IPI, que diz respeito aos estabelecimentos industriais ou equiparados, tem-se uma materialidade tangível, uma vez que se considera industrializada uma alteração ou agregação de um material sobre outro material.

Para se utilizar do crédito de IPI, os conceitos são todos estritamente ligados à produção industrial. As mercadorias devem literalmente sofrer desgaste no processo produtivo, ou se incorporar ao produto final, não sendo permitido o crédito sobre os bens imobilizados, por exemplo.¹⁹⁶

Felix Santos deixa ainda mais claro esta diferença de composição das receitas que geram crédito de IPI e PIS/COFINS ao citar o exemplo interessante da energia elétrica que, para o IPI, não é considerada insumo, pois não constitui matéria-prima, produto intermediário, ou tampouco material de embalagem. Já no caso do PIS e da COFINS, é possível o creditamento de 100% da energia gasta, seja pelo estabelecimento industrial ou administrativo.¹⁹⁷

Um aspecto importante a ser considerado, todavia, é o fato de que a não cumulatividade não se trata de benefício fiscal, não devendo seguir a regra do artigo 111 do CTN, isto é, a sua operacionalização não está vinculada a interpretação unicamente literal, devendo a regra ser aplicada sempre no sentido de não sofrer tributação cumulativa, fato que é prejudicial às atividades econômicas.¹⁹⁸

À luz do exposto, de modo a consolidar as especificidades do RETID em suas principais características (beneficiários, tributos abrangidos, benefícios fiscais advindos,

¹⁹⁶ SANTOS, Karla Felix. DIREITO UNIFACS: Debate Virtual. Salvador: Universidade Salvador, n. 196, ago. 2016. Mensal. Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/4569/2990>>. Acesso em: 22 fev. 2020. p. 5-6.

¹⁹⁷ Ibid. p. 7.

¹⁹⁸ SANTOS, Op. cit., p. 9.

requisitos para fruição e formas de cancelamento), apresenta-se a tabela abaixo:

TABELA 2 – Características do RETID

Características	RETID
BENEFICIÁRIOS	I - a EED credenciada, que produza ou desenvolva bens de defesa nacional ou que preste os serviços empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão ou industrialização dos referidos bens;
	II - a pessoa jurídica que produza ou desenvolva partes, peças, ferramentais, componentes, equipamentos, sistemas, subsistemas, insumos ou matérias-primas a serem empregados na produção ou no desenvolvimento dos bens de defesa nacional; e
	III - a pessoa jurídica que preste os serviços empregados como insumos na produção ou no desenvolvimento dos bens de defesa nacional referidos nos incisos I e II do caput.
	Em relação aos incisos II e III, somente poderá ser habilitada ao RETID a pessoa jurídica preponderantemente fornecedora para as pessoas jurídicas referidas no inciso I, considerando-se pessoa jurídica preponderantemente fornecedora aquela que tenha, pelo menos, 70% da sua receita total de venda de bens e serviços, no ano-calendário imediatamente anterior ao da habilitação, decorrente do somatório das vendas para as EED; para as pessoas jurídicas fabricantes de bens de defesa nacional; para o exterior; e para o Ministério da Defesa e suas entidades vinculadas.
	Para o cálculo dos 70%, fica excluído da receita o valor dos impostos e das contribuições incidentes sobre a venda.
	A pessoa jurídica em início de atividade ou que não se enquadre como preponderantemente fornecedora, poderá habilitar-se ao RETID, desde que assuma compromisso de atingir o percentual mínimo de 70% das vendas até o término do ano-calendário seguinte ao da habilitação.
TRIBUTOS ABRANGIDOS	Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
	Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e de COFINS-Importação;
	Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente na saída do estabelecimento industrial; e
	IPI incidente na importação.
BENEFÍCIOS FISCAIS	No caso de venda no mercado interno ou de importação dos bens de defesa nacional, fica suspensa a exigência de:
	I - Contribuição para o PIS/PASEP e para o COFINS incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora, quando a aquisição for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do RETID;
	II - Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e de COFINS-Importação, quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do RETID;
	III - IPI incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por estabelecimento industrial de pessoa jurídica beneficiária do RETID; e

**BENEFÍCIOS
FISCAIS**

IV - IPI incidente na importação, quando efetuada por estabelecimento industrial de pessoa jurídica beneficiária do RETID.

Essa suspensão converte-se em alíquota zero:

a) depois do emprego ou utilização dos bens adquiridos ou importados no âmbito do RETID, ou dos bens que resultaram de sua industrialização, na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão ou industrialização de bens de defesa nacional e esses bens forem destinados:

i) à venda à União, para uso privativo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo; ou

ii) à produção de bens definidos em ato do Ministro de Estado da Defesa como de interesse estratégico para a defesa nacional; ou

iii) depois da exportação dos bens com tributação suspensa ou dos que resultaram de sua industrialização.

No caso de venda no mercado interno ou de importação de serviços de tecnologia industrial básica, projetos, pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, assistência técnica e transferência de tecnologia, destinados a empresas beneficiárias do RETID, fica suspensa a exigência da:

I - Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita de prestação de serviços efetuada por pessoa jurídica estabelecida no País, quando prestados para pessoa jurídica beneficiária do RETID; e

II - Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre serviços, quando importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do RETID.

Essa suspensão converte-se em alíquota zero depois do emprego ou da utilização dos serviços nas destinações a que se referem os incisos I a III do caput do Art. 2º do Decreto nº 8.122/2013.

Fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da locação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos a pessoas jurídicas habilitadas ao RETID.

A fruição deste benefício depende da comprovação da efetiva utilização dos bens locados nas destinações a que se refere o Art. 2º do Decreto nº 8.122/2013. Esta suspensão converte-se em alíquota zero depois da utilização dos bens locados nas destinações a que se referem os incisos I a III do caput do Art. 2º do citado decreto.

Ficam reduzidas a zero as alíquotas da:

I - Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda dos bens referidos no inciso I do caput do Art. 2º do Decreto nº 8.122/2013, efetuada por pessoa jurídica beneficiária do RETID à União, para uso privativo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo; e

II - Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da prestação dos serviços referidos no Art. 4º do Decreto nº 8.122/2013 por pessoa jurídica beneficiária do RETID à União, para uso privativo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo.

Ficam isentos do pagamento do IPI os bens referidos no inciso I do caput do Art. 2º do Decreto nº 8.122/2013, saídos do estabelecimento industrial ou equiparado de pessoa jurídica beneficiária do RETID, quando adquiridos pela União, para uso privativo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo.

REQUISITOS PARA FRUIÇÃO	A fruição dos benefícios do RETID condiciona-se ao atendimento cumulativo, pela pessoa jurídica, dos seguintes requisitos:
	I - credenciamento por órgão competente do Ministério da Defesa;
	Prévia habilitação na Secretaria da Receita Federal do Brasil; e
	II - regularidade fiscal em relação aos impostos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.
	Não poderá se habilitar ao RETID a pessoa jurídica:
I - optante pelo Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006; e	
II - contribuinte do PIS/PASEP e do COFINS e tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado.	
Os benefícios fiscais do RETID poderão ser usufruídos em até vinte anos contados da data de publicação a Lei nº 12.598/2011, ocorrida em 22 de março de 2012, nas aquisições e importações realizadas depois da habilitação das pessoas jurídicas beneficiadas pelo RETID.	
CANCELAMENTO	A pessoa jurídica beneficiária do RETID terá a habilitação ao regime cancelada:
	I - a pedido, apresentado à Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou
	II - de ofício, sempre que se apure que o beneficiário:
	a) não cumpra ou deixe de cumprir os requisitos para habilitação ao RETID;
	b) não possua regularidade fiscal nos termos do inciso III do caput do Art. 8º do Decreto nº 8.122/2013;
	c) não cumpra o compromisso de que trata o § 4º do Art. 2º do Decreto nº 8.122/2013;
d) tenha cancelado seu credenciamento junto ao Ministério da Defesa; ou	
e) não utilize bens ou serviços adquiridos com os benefícios do RETID nas destinações previstas no § 2º do Art. 3º, no § 1º do Art. 4º, e no § 2º do Art. 5º do Decreto nº 8.122/2013.	

Fontes: Decreto nº 8.122, de 16 de outubro de 2013 e Instrução Normativa 1454/2014/RFB.

No próximo capítulo, ante o entendimento que o Estado, se valendo das normas indutoras, não impõe um comportamento, ao contrário, estimulam condutas, procuraremos demonstrar, por intermédio de pesquisa estruturada junto a segmento da BID, as principais questões enfrentadas pelas Empresas de Defesa para a fruição do RETID.

Dessa forma, o Capítulo 4 será dedicado à apresentação dos dados obtidos, bem como serão discutidos os resultados acerca das principais questões de natureza jurídica e operacional que dizem respeito à operacionalização do RETID.

4. ESTRUTURAÇÃO E AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DA PESQUISA

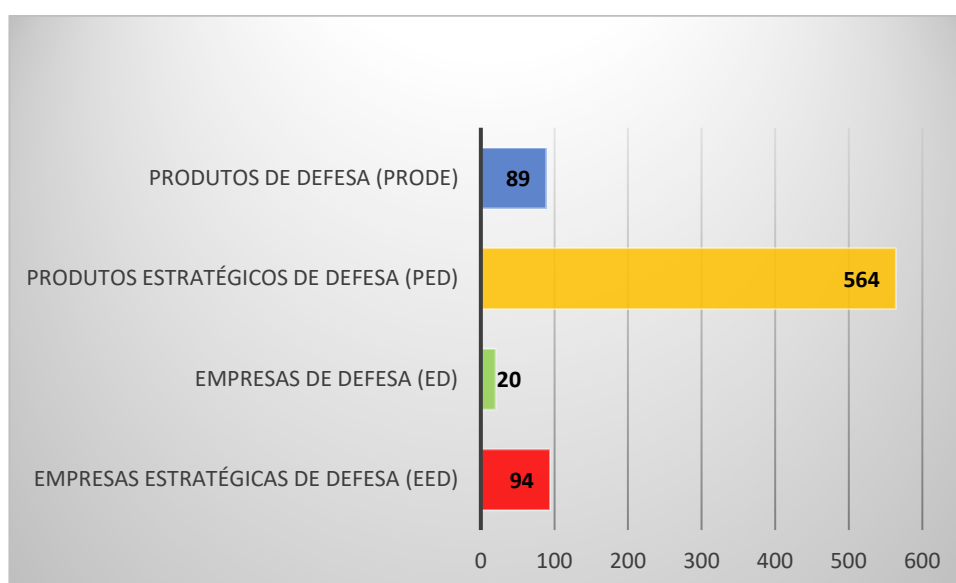
4.1 Público alvo

Apesar da lacuna normativa quanto a definição de Empresa de Defesa (ED) na Lei nº 12.598/2012, conforme assinalado no capítulo anterior, o art. 7º § 1º Decreto nº 7.970/2013 projeta uma luz desse conceito quando tratamos de compras, contratações e desenvolvimento de produtos e sistemas de defesa, ou seja: ED é toda “pessoa jurídica cadastrada em conformidade com as normas do SISMICAT, que produza ou integre a cadeia produtiva de Produto de Defesa”.

Vimos ainda, que Empresa Estratégica de Defesa (EED) é toda pessoa jurídica credenciada pelo MD mediante o atendimento cumulativo das condições descritas nas alíneas a) a e) do inciso IV do art. 2º da Lei nº 12.598/2012. A esse conjunto, ED + EED, estamos designando de Empresas de Defesa.

Nesse contexto, de acordo com a figura abaixo, serão apresentados os quantitativos que representam o cenário atual de empresas credenciadas, de produtos classificados, bem como de empresas habilitadas e que usufruem do RETID:

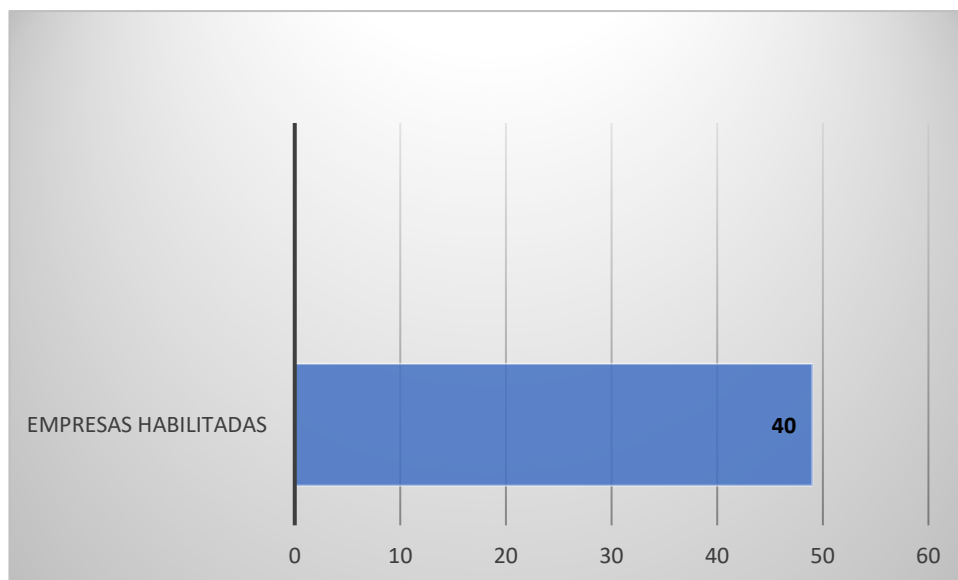
Figura 4 – Cenário atual



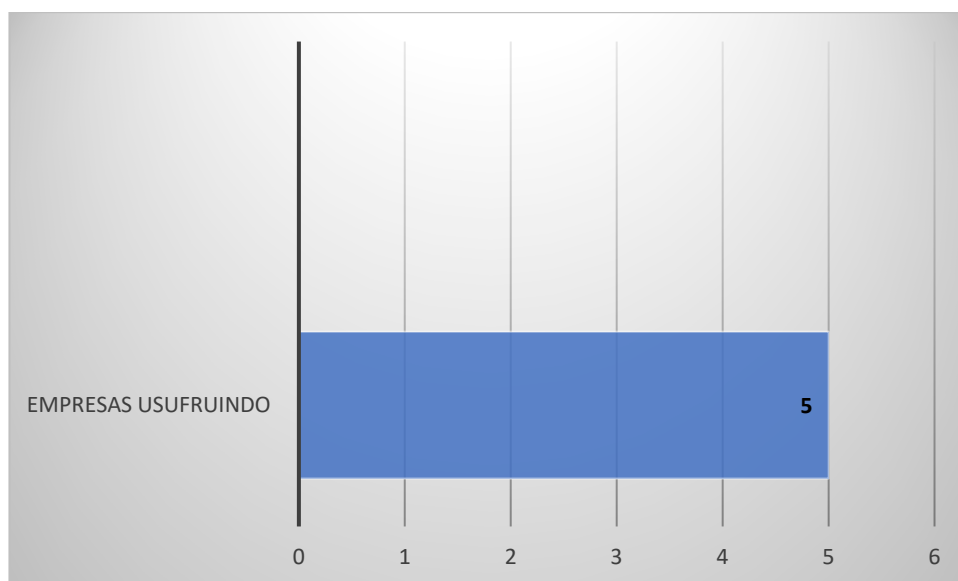
Extraído de: Ata da reunião deliberativa da CMID, realizada em mar. 2020.¹⁹⁹

¹⁹⁹ Disponível

em: <https://sei.defesa.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0>. Código verificador 2155939 e código CRC E5015F6F>. Acesso em 12 mar. 2020.

Figura 5 – Empresas habilitadas no RETID

Extraído de: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.²⁰⁰

Figura 6 – Empresas que usufruem do RETID

Extraído de: Declaração formalizada pelas Empresas de Defesa, nos termos da ata da reunião deliberativa da CMID²⁰¹, realizada em mar. 2020.

²⁰⁰ Disponível em:

http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=tipoAtoFacet%2C&orgaosS eleccionados=&tiposAtosSelecionados=9&lblTiposAtosSelecionados=ADE&ordemColuna=&ordemDirecao=&tipoConsulta=formulario&tipoAtoFacet=Ato+Declarat%F3rio+Executivo&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=retid&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio=&dt_fim=&ano_ato=&optOrdem=relevancia. Acesso em 20 mar. 2020.

²⁰¹ Disponível

em: https://sei.defesa.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0. Código verificador 2155939 e código CRC E5015F6F. Acesso em 12 mar. 2020.

Com base nestas informações observamos que existem, no Brasil, 114 Empresas de Defesa, conforme relacionado no Anexo 1, sendo que destas, quarenta se habilitaram junto à Receita Federal para utilizar o regime. Entretanto, desse universo de empresas habilitadas, apenas cinco estão efetivamente usufruindo do RETID.

Quando da elaboração deste trabalho, as seguintes empresas estavam utilizando o RETID: ARES Aeroespacial e Defesa S.A; Savis Tecnologia e Sistemas; Dígito Tecnologia Ltda; Omnisys Engenharia Ltda; e BCA Ballistic Protection.

Avaliar a percepção das Empresas de Defesa quanto às vantagens ou não do RETID é fundamental para dar base a todo e qualquer estudo no sentido de propiciar o entendimento, os esclarecimentos jurídicos e a forma de operacionalizar o regime.

Nesse sentido, a pesquisa de levantamento junto às empresas foi feita através da distribuição de questionários, visando coletar dados primários que possibilitassem avaliar esta percepção de maneira empírica. Para tanto, do universo das Empresas de Defesa credenciadas junto ao MD (114), o escopo de nossa pesquisa estará adstrito às quarenta empresas habilitadas pela Receita Federal do Brasil.

4.2 Método e sistemática da pesquisa

4.2.1 Metodologia

Este trabalho foi desenvolvido inicialmente por meio de uma pesquisa documental, onde se buscou identificar o status atual da indústria de defesa, no que concerne à utilização do RETID. Nesta pesquisa, buscou-se o máximo de informações acerca do regime através de um levantamento de dados junto ao Ministério da Defesa e junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, constituindo-se no que Lakatos e Marconi define como característica principal deste tipo de pesquisa, que é a coleta de dados baseada em documentos, escritos ou não, que passam a representar as fontes primárias, no sentido de identificar o fato ou fenômeno²⁰².

Conforme Lakatos e Marconi, ao classificar as pesquisas quanto aos procedimentos técnicos, toda pesquisa implica no levantamento de dados de variadas fontes e esse material-

²⁰² LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos da metodologia científica*. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2003. p. 174.

fonte trará os conhecimentos que servirão, não só de *background* para a condução dos estudos, como serão também a base para a escolha de outras eventuais fontes de coleta²⁰³.

Em complemento à pesquisa documental, seguindo aos preceitos da técnica de pesquisa por documentação indireta, procedeu-se a uma pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, com característica exploratória e descritiva. De acordo com Lakatos e Marconi, este tipo de pesquisa abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo²⁰⁴. Para tanto, foram consultadas Leis, Decretos, Instruções e Portarias Normativas que versam sobre o RETID, bem como realizou-se ampla pesquisa em livros e publicações sobre a finalidade indutora da norma tributária, no sentido de consolidar o entendimento dos principais doutrinadores acerca das questões que envolvem a operacionalização da legislação tributária, com ênfase às isenções fiscais.

Como limitações a este tipo de pesquisa, vale frisar o que afirma Gil, acerca da pesquisa bibliográfica, ao dizer que, apesar das muitas vantagens, este tipo de pesquisa têm, contudo, uma contrapartida que pode comprometer em muito a qualidade da pesquisa. Segundo o autor, muitas vezes as fontes secundárias apresentam dados coletados ou processados de forma equivocada e um trabalho fundamentado nessas fontes tenderá a reproduzir ou mesmo a ampliar seus erros²⁰⁵.

Como forma a contrapor a esta limitação e reduzir a possibilidade de uma interpretação equivocada de algum termo ou conceito, que viessem constituir-se em incoerência ou em contradições, uma vez que grande parte deste trabalho voltou-se para a identificação e interpretação das questões jurídicas que dizem respeito à operacionalização do RETID, à luz da doutrina atual acerca do direito tributário, buscou-se ampliar o leque de doutrinadores a serem estudados e, desta forma, garantir a credibilidade quanto aos resultados alcançados.

Ainda em relação aos procedimentos técnicos, este estudo contou com uma pesquisa de campo que, segundo Cristiano Prodanov e Ernani de Freitas é aquela:

Utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema para o qual procuramos uma resposta, ou de uma hipótese, que queiramos comprovar, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles. Consiste na observação de fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que presumimos relevantes, para analisá-los.²⁰⁶

²⁰³ LAKATOS; MARCONI, Op. cit., p. 174.

²⁰⁴ Ibid. p. 183.

²⁰⁵ GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projeto de pesquisa*. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2002. p. 45.

²⁰⁶ PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2 ed. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013. p. 59.

Por se tratar de um número reduzido de empresas habilitadas e, deste universo, termos um número ainda mais restrito de empresas que efetivamente usufruem do RETID, a pesquisa de campo foi de cunho qualitativo, com uso de questionários como abordagem e roteiro estruturado como ferramenta de pesquisa. Assim, buscou-se avaliar a percepção das Empresas de Defesa acerca das vantagens e/ou desvantagens do RETID no fomento ao segmento de defesa.

O método de pesquisa qualitativa tem foco em investigar os diversos significados de uma ocorrência real, assim como identificar a característica abrangente dos fenômenos em sua manifestação natural, ou seja, não artificial, auxiliando dessa forma a compreensão dos indivíduos em seus contextos.²⁰⁷

Nesse método o pesquisador é seu próprio instrumento de trabalho, pois com a experiência vivenciada durante a pesquisa de campo, somada à literatura adequada é possível escolher a melhor maneira de analisar os dados coletados nas entrevistas. Dessa forma, as abordagens qualitativas abrem maiores alternativas à rigidez imposta por outros métodos.

4.2.2 Sistemática de pesquisa

A pesquisa foi realizada via internet através de questionários disponibilizados para as empresas habilitadas no RETID, conforme relação descrita no Anexo 2, e contou com o apoio da SEPROD do MD, que informou às empresas sobre a realização da pesquisa, enfatizando sua importância.

Relava destacar que do universo de empresas habilitadas, 35 não utilizam o RETID. Dessa forma, temos a seguinte situação quanto aos questionários empregados na pesquisa: questões específicas para as empresas que não usufruem do RETID, elaboradas de tal forma que possa permitir uma visão conjunta do setor de defesa sobre os temas abordados; e perguntas voltados para as empresas que utilizam o RETID (cinco), onde foram incluídas questões visando gerar informações que permitam traçar um quadro da experiência de utilização do regime no triênio 2016-2018.

Para as empresas que responderam ao questionário, sempre que considerado necessário, foi realizado contato telefônico posterior para complementar algumas informações ou sanar possíveis dúvidas quando às respostas das mesmas.

²⁰⁷ ANDRÉ, Marli Eliza Dalmazo Afonso de. *Texto, contexto e significados: algumas questões na análise de dados qualitativos*. Cadernos de Pesquisa, São Paulo, n. 45, p.66-71, maio 1983. Trimestral. Disponível em: <<http://publicacoes.fcc.org.br/ojs/index.php/cp/article/view/1491/1485>>. Acesso em: 25 mar. 2020.

A análise dos resultados seguiu a metodologia de análise de discurso²⁰⁸ (para avaliar o contexto em que as respostas se situam) e análise de conteúdo²⁰⁹ (como forma de testar a frequência das respostas e avaliar a convergência ou não das opiniões registradas).

De forma a não cercear as sugestões, optou-se por adotar perguntas abertas. No que se refere às sugestões de aprimoramento do RETID, o questionário contemplou uma pergunta aberta geral sobre o tema.

Visando dar credibilidade às respostas e garantir que o resultado obtido expressasse a visão da direção das respectivas empresas, os questionários foram destinados diretamente aos Presidentes. O Anexo 3 reproduz os questionários enviados ao público alvo selecionado.

4.3 Avaliação do desempenho da pesquisa

A pesquisa via Internet foi realizada, em uma primeira rodada entre 12/11/2019 e 26/11/2019 logrando-se alcançar um total de 15 respondentes. Entre 10/02/2020 e 09/03/2020 foi realizada uma nova rodada, ensejando o aumento da taxa para 22 empresas respondentes. Desta forma, o número de empresas que participaram da pesquisa correspondeu a 55% do total de questionários distribuídos, pelo que vale citar Lakatos e Marconi, que declara que “em média, os questionários expedidos pelo pesquisador alcançam 25% de devolução”. Assim sendo, o percentual atingido na amostra foi considerado adequado.

A seguir serão apresentados os dados e discutidos os resultados acerca das principais questões de natureza jurídica e operacional que dizem respeito à instrumentalização do RETID.

4.4 Resultados

Uma questão importante a ser pontuada quando se trata de operacionalização de um regime especial é evidenciar suas vantagens para os *stakeholders*²¹⁰ envolvidos no processo, pois disto decorre seu sucesso ou o fracasso como política pública.

De posse dos dados constantes colhidos por meio dos referidos questionários, após serem interpretados e organizados, foi possível identificar os fatores positivos para a adesão das

²⁰⁸Análise de Discurso é uma ciência que consiste em analisar a estrutura de um texto e, a partir disso, compreender as construções ideológicas presentes no mesmo.

²⁰⁹ Análise de conteúdo tem por objetivo avaliar a frequência com que palavras/frases ou ideias/temas são citados. No caso da pesquisa qualitativa desenhada, a análise de conteúdo ajuda a identificar quais as principais contribuições dos entrevistados e de que forma eles concordam ou não entre si.

²¹⁰ O *stakeholder* é uma pessoa ou um grupo, que legitima as ações de uma organização e que tem um papel direto ou indireto na gestão e resultados dessa mesma organização.

empresas ao RETID, bem como os fatores negativos que impactam a operacionalização do mesmo.

4.4.1 Aspectos positivos do RETID (vantagens e benefícios)

Como forma de dar base para um planejamento estratégico na área fiscal dos negócios voltados para a Defesa, pode-se dizer que, na visão das empresas, de maneira sucinta, o RETID apresenta quatro principais vantagens, quais sejam:

a) torna a Empresa de Defesa mais competitiva nas vendas aos clientes finais, Forças Armadas (saídas), pela aplicação do mecanismo da isenção e “Alíquota Zero” em toda a cadeia produtiva e no produto final;

b) possibilita um aumento do fluxo de caixa no período de fabricação dos PED, face às suspensões dos tributos federais incidentes na cadeia produtiva;

c) possibilita a redução dos custos dos insumos adquiridos (entradas), pelo fato do RETID desonerar os tributos federais incidentes na cadeia produtiva, tornando as empresas mais competitivas frente ao mercado externo (exportação) de produtos de defesa; e

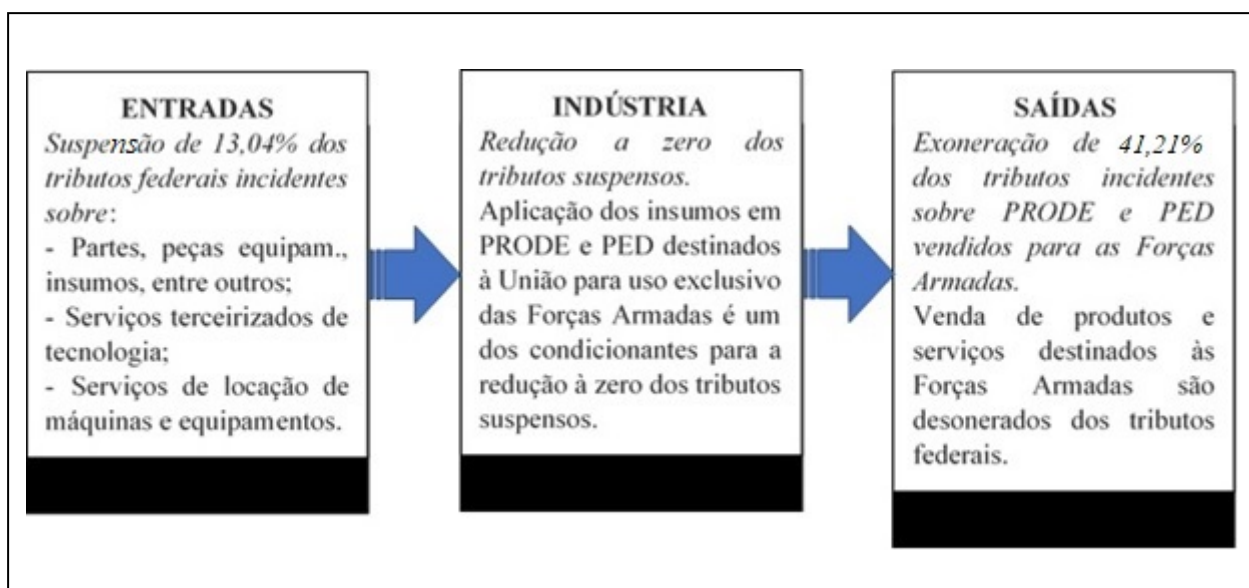
d) possibilita o consumo de créditos acumulados junto à Receita Federal, decorrentes dos tributos federais incidentes sobre a cadeia produtiva nas industrializações de PED, comum às empresas exportadoras.

No sentido de proporcionar um melhor entendimento ao leitor acerca das vantagens levantadas segundo a percepção das Empresas de Defesa, para cada fator positivo apresentado, procedeu-se a uma pesquisa bibliográfica no sentido de descrever e apresentar, de forma contábil e em consonância com os conceitos básicos de tributação, segundo a visão dos principais doutrinadores aqui citados, as suas respectivas particularidades, conforme se segue.

4.4.1.1 Venda para as Forças Armadas

No que concerne às desonerações nas vendas para as Forças Armadas, o regime pode conceder uma redução de até 54,25 % em relação ao percentual que é acrescido sobre o valor final do produto (Receita Líquida de Venda – RLV), antes de ser vendido para as mesmas, ao considerar a média de tributos federais incidentes sobre toda a cadeia produtiva, bem como na venda final para as Forças, conforme Figura 7.

Figura 7 – Desonerações proporcionadas pelo RETID nas vendas para as Forças Armadas.



Fonte: Autor (2020).

Como limitação para o levantamento deste percentual, irrompe a questão da variabilidade da alíquota do IPI incidente sobre os produtos de defesa, que oscila entre 0 e 45%, conforme relacionado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) 2017²¹¹.

Para tanto, foram considerados os seguintes dados:

a) Valor total dos tributos federais incidentes sobre a cadeia produtiva da BID no percentual de 54,25%, sendo IPI= 45% (Tabela TIPI, 2017), PIS = 1,65²¹² e COFINS = 7,6²¹³.

b) O impacto dos custos dos insumos básicos da cadeia produtiva sobre as Receitas Líquidas das Vendas (RLV) = 50%.²¹⁴

²¹¹ Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) – 2018. *Seção XIX - Armas e Munições; suas Partes e Acessórios*. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi-1.pdf>>. Acesso em 25 mar. 2020.

²¹² BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 25 mar. 2020.

²¹³ BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 25 mar. 2020.

²¹⁴ Como insumos básicos considera-se todos os materiais e serviços aplicados no processo de industrialização de determinado bem. Os insumos são parte importante do processo produtivo industrial; no setor fabricante de máquinas e equipamentos eles pesam quase 50% da receita líquida de vendas. Disponível em: <<http://www.abimaq.org.br/Arquivos/Html/DEEE/180723-%20Custo%20Brasil.pdf>>. Acesso em: 25 mar. 2020.

Ressalta-se que esta possibilidade de redução traduz-se em um instrumento de política pública que permite alcançar, dentre outros, dois propósitos, a saber: 1) conceder redução a 0% do IPI e de PIS/COFINS a qualquer aquisição das Forças Armadas; e 2) otimizar o orçamento destinado às Forças para aquisição de produtos e sistemas de defesa.

4.4.1.2 Aumento do fluxo de caixa na produção de PED

Outra vantagem do RETID é possibilitar um aumento do fluxo de caixa durante o processo de industrialização de PED.

Isto é possível pelo fato de que a conversão a zero das alíquotas suspensas decorrentes das aquisições, ocorrem na ocasião da aplicação dos materiais e serviços na industrialização de PED, conforme estabelece a alínea “b” do inciso I do § 2º do Art. 3º, do Decreto nº 8.122/2013.

Cabe aqui uma breve explanação acerca dos mecanismos de suspensão e conversão a zero abarcados pelo RETID, visando um melhor entendimento da sua operacionalização, em especial no que concerne a desoneração da cadeia produtiva que, por conseguinte, impactará no fluxo de caixa durante a industrialização, assunto aqui apresentado.

Inicialmente cabe reiterar que, nas desonerações incidentes nas cadeias produtivas, o mecanismo da “alíquota zero” decorre da sequência de dois eventos, a saber: suspensão (nas aquisições) e conversão a zero (nas destinações). Assim não basta que a empresa adquirente seja beneficiária e que os insumos sejam aplicados em Bem de Defesa Nacional (BDN), pois isto concretiza apenas condicionantes para a suspensão, requerendo, ainda, um “evento futuro” para que ocorra a conversão das alíquotas suspensas em “zero”.

De acordo com o Art. 3º do Decreto nº 8.122/2013, as situações que concretizam a conversão das alíquotas suspensas em zero são as seguintes: a) exportação; b) venda para a União para uso exclusivo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo; e c) produção de Bem de Interesse Estratégico para a Defesa Nacional (BIEDN);

Uma vez que o MD definiu, através da Portaria nº 3.491/MD, de 22 de setembro de 2017, que todo PED é um BIEDN, e considerando o constante do Art. 3º do Decreto supracitado, é correto afirmar que a aplicação dos insumos de materiais e serviços adquiridos com suspensões é condição suficiente para que haja a conversão das alíquotas suspensas em “zero”, não necessitando de outro evento subsequente.

Esta condição favorece, principalmente, as empresas genuinamente fabricantes de PED que têm uma parcela considerável de vendas para o mercado privado (dual), pois faculta que sejam realizadas aquisições de insumos aproveitando janelas de mercado interno ou

externo, com suspensões dos tributos federais (IPI, PIS e COFINS), reduzindo os custos de aquisição e recolhendo as tarifas cheias na ocasião das saídas do estabelecimento.

Desta forma, em especial para os casos daqueles PED que tem um período prolongado de fabricação, as empresas beneficiárias do RETID têm a faculdade de reforçar o fluxo de caixa durante o processo de industrialização, ou seja, retardam o recolhimento que estaria embutido no preço de aquisição (que geraria crédito), recolhendo apenas, na ocasião das saídas do estabelecimento, pagando mais barato nos insumos.

4.4.1.3 Vendas para o exterior

Sobre a questão de serem mais competitivas para venderem para as Forças Armadas, com a desoneração tributária concedida pelo RETID sobre todos os insumos da cadeia produtiva aplicados na fabricação de produtos de defesa, as Empresas de Defesa genuinamente exportadoras dispõem de um mecanismo para aumentar a competitividade no mercado externo.

Isto se deve ao fato de essas empresas gozarem da isenção prevista na CF para os tributos federais incidentes sobre o comércio de bens e serviços destinados ao exterior, quais sejam, IPI (inciso III do § 3º do Art. 153 da CF/88) e PIS/COFINS (inciso I, do § 2º do Art. 149 da CF/88). Ou seja, as saídas são isentas de tributos federais. Ao agregar a esta condição o mecanismo da “alíquota zero” concedido pelo RETID, desoneram-se também as entradas, pois o regime concede a desoneração dos tributos federais (PIS/COFINS e IPI) incidentes sobre todos os bens e serviços aplicados na industrialização de PRODE e PED destinados à exportação.

Desta forma, uma empresa beneficiária do RETID tem condições de desonerar praticamente todo o processo de comercialização de PRODE e PED destinados à exportação, de forma semelhante às vendas para as Forças Armadas, uma vez que o RETID faculta a exoneração dos tributos federais à montante da cadeia e a CF concede a isenção à jusante, aliviando assim toda a carga tributária concernente ao IPI, PIS e COFINS de forma que, semelhante à situação de venda para as Forças Armadas, demonstrada na Figura 7, correspondendo a uma desoneração média de 13% nas entradas 41% nas saídas.

4.4.1.4 Consumo de créditos acumulados pelas empresas exportadoras

Como é do conhecimento dos profissionais da área tributária e dos dirigentes de empresas genuinamente exportadoras, a problemática relacionada ao acúmulo de créditos

tributários junto à SRFB é uma realidade brasileira. Como bem afirma Ricardo Varsano, é comum, no caso de empresas exportadoras, o montante de créditos superar o de débitos de impostos em um determinado período de apuração do valor do tributo.²¹⁵

Por essa razão, o autor defende ainda a previsão de formas de compensação dos créditos acumulados ou o ressarcimento ao contribuinte. Ademais, Varsano defende também que a administração tributária seja estruturada para executar estas atividades de maneira célere. Vislumbra, ainda, a possibilidade de conceber um mercado em que créditos tributários previamente certificados sejam transacionados, o que seria uma forma de minimizar a necessidade de ressarcimentos.²¹⁶

Todavia, apesar das muitas críticas e sugestões acerca do assunto, fato é que as empresas exportadoras continuam a acumular milhões em créditos tributários na esfera federal, no caso aqui em comento, IPI, IPI-importação, PIS/COFINS e PIS/COFINS-importação.

Neste sentido, o RETID apresenta-se como um efetivo mecanismo para mitigar essa problemática, quando se trata de industrialização de PED, pois, ao desonerar os tributos federais incidentes sobre toda a cadeia produtiva (suspensão nas aquisições e conversão a zero na aplicação), reduz a zero o acúmulo de crédito relativo às entradas.

Como consequência dessa desoneração dos tributos federais incidentes sobre os insumos da cadeia produtiva destinados à industrialização de PED, a razão crédito/débito, por período apurado, tende a diminuir, uma vez que grande parte das entradas serão desoneradas, atenuando a problemática, já comentada, de que as empresas exportadoras normalmente tendem a ter muito mais créditos, decorrente das tributações incidentes sobre as entradas, do que débitos, decorrentes das tributações sobre as saídas.

No entanto, o fato de conter o acúmulo de créditos, apesar de ser uma proposta interessante, não soluciona o problema que afeta as Empresas de Defesa predominantemente exportadoras que dispõem de milhões já acumulados, pois, para essas empresas, não basta deixar de acumular. É preciso consumir aqueles já acumulados.

Nesse sentido, vale frisar que grande parte das Empresas de Defesa, que tem forte atuação nas vendas para as Forças Armadas e exportação, também comercializam bens e serviços no mercado interno, isto é, efetuam vendas de PED para clientes não-Forças Armadas, que não são abrangidas pelo RETID e, portanto, tributadas integralmente.

²¹⁵ VARSANO, Ricardo; PEREIRA, Thiago R.; ARAUJO, Erika Amorim; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; IKEDA, Marcelo. *Substituindo o PIS e a COFINS - e por que não a CPMF? - Por uma Contribuição Não-Cumulativa*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0832.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2020. p.5.

²¹⁶ Ibid. p. 14.

Nesses casos, tem-se a oportunidade de consumir os créditos acumulados tal como descrito nas Figuras 2 e 3 do Capítulo 3, onde usa-se como exemplo a situação de uma Empresa de Defesa que comercializa PED na proporção de 40% destinados à exportação, 40 % destinados às Forças Armadas e 20 % destinados ao mercado interno público e privado.

Ao se traçar uma linha do tempo e se considerar “T = 0” como o início do uso do RETID, como não haverá mais acúmulo de créditos decorrentes das entradas nos próximos “n” exercícios, uma vez que todos os insumos destinados à industrialização de PED serão desonerados, e as vendas para o mercado interno serão realizadas com tributação integral (tarifa cheia) referente aos tributos federais, ao aplicar-se a matriz crédito/débito, por período, a tendência é que os quantitativos de créditos venham a ser próximos a zero.

Com as vendas de PED para o mercado interno (setores públicos e privados, exceto Marinha, Exército e Aeronáutica) realizadas com tributação integral (débito), e a inexistência de créditos decorrentes das operações do referido período, ocorrerá o consumo de créditos relativos a períodos anteriores, de forma que a tendência é que em “T + n ” esses créditos sejam totalmente consumidos, configurando assim mais uma vantagem do RETID para as Empresas de Defesa.

4.4.2 Aspectos negativos do RETID

Diante da análise e organização dos dados colhidos nas respostas dos questionários distribuídos às Empresas de Defesa, em especial àqueles decorrentes das perguntas abertas, verificou-se uma predominância das questões de insegurança jurídica, como fator de não adesão ao regime.

No que concerne à percepção das empresas no tocante à insegurança jurídica podemos elencar, abaixo, os principais aspectos negativos que impactam a operacionalização do RETID:

- a) descrição do objeto nos editais de licitação divergente daquela registrada junto ao MD, nas ocasiões de aquisições de PED e PRODE;
- b) abstenção, por parte dos responsáveis pelas aquisições das Forças Armadas, em colocar cláusula em edital prevendo o uso do RETID pelas empresas participantes;
- c) prazo prolongado para cadastramento de empresas e classificação de produtos;
- d) falta de esclarecimentos sobre questões técnicas por parte do MD; e
- e) falta de esclarecimento sobre questões jurídicas por parte da Receita Federal.

Tendo como base a interpretação literal prevista no Art. 111 do CTN, realizou-se uma pesquisa bibliográfica nas legislações que versam sobre o RETID, em especial no Decreto nº

8.122/2013, no sentido de identificar textos, termos e conceitos que configuram lacunas interpretativas e, por conseguinte, a insegurança jurídica anotada pelas Empresas de Defesa na aplicação do regime.

4.4.2.1 Casos de insegurança jurídica decorrentes da interpretação literal

Como resultado de uma pesquisa bibliográfica, à luz da doutrina do Direito Tributário que versa sobre a interpretação da lei, segundo autores já citados nos capítulos anteriores, foi possível identificar as principais situações cujo teor do texto constante das legislações correlatas dá margem para uma insegurança jurídica, seja pela falta de definição de termos e conceitos, seja pela possibilidade de duplas interpretações.

Conforme já descrito no Capítulo 3, são três as legislações que versam sobre o regime, na seguinte ordem: Lei nº 12.598/2012, Decreto nº 8.122/2013 e Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.454/2014. Pela análise desses instrumentos, verifica-se que o texto constante do Decreto nº 8.122/2013 possibilita uma melhor compreensão e tem um aspecto mais amigável ao leitor, uma vez que a Lei trata, dentre outras questões, dos demais benefícios voltados para o fomento da BID. O referido Decreto, que decorre de ato interministerial, elaborado pelos Ministérios da Defesa e Fazenda, fora instituído com o objetivo único de regulamentar os termos do RETID. Por conseguinte, este se configura no documento mais adequado para uma análise detalhada das questões técnicas e jurídicas que impactam a operacionalização do regime.

Importante frisar que a Instrução Normativa nº 1.454/2014, elaborada pela Receita, trouxe muitos detalhes acerca da normatização do RETID, praticamente replicando os textos do Decreto e acrescentando informações acerca dos procedimentos para habilitação de empresas junto àquela Secretaria. A ordem dos artigos foi alterada em relação à disposição original constante da Lei e do Decreto, visando uma consolidação dos textos por assuntos afins.

Isto posto, optou-se pelo texto do Decreto nº 8.122/2013 para a análise e interpretação literal de seu conteúdo, bem como para a identificação das lacunas interpretativas que suscitam insegurança jurídica que impactam na operacionalização do regime:

a) Bem de Defesa Nacional e Bem de Interesse Estratégico para a Defesa Nacional: Sem dúvida, qualquer pessoa que já tenha lido com atenção o referido Decreto já se deparou com os termos Bem de Defesa Nacional (BDN) e Bem de Interesse Estratégico para a Defesa Nacional (BIEDN), conforme consta no inciso I do Art. 2º “...que produza ou desenvolva *bens*

de defesa nacional definidos em ato do Ministro de Estado da Defesa...”²¹⁷ (Grifei) e alínea “b” do inciso I do § 2º do Art. 3º “...à produção de bens definidos em ato do Ministro de Estado da Defesa como *de interesse estratégico para a defesa nacional*...”²¹⁸ (Grifei).

Pela quantidade de vezes que os referidos bens são citados nos artigos posteriores, em especial o BDN, verifica-se que não há a menor possibilidade de ser operacionalizado o regime sem que se tenha uma definição clara acerca do que são esses bens. Talvez por esta razão, tanto o texto da Lei nº 12.598/2012 quanto o do Decreto nº 8.122/2013, deixam explicitado que cabe ao Ministro de Estado da Defesa a definição desses bens, uma vez que a Lei se limitou a definir os termos PRODE e PED.

Por analogia, considerando que a referida Lei faz menção apenas a esses dois termos em todo o seu texto ao se referir aos produtos (bens) desenvolvidos pelas empresas, onde se dá uma importância maior ao PED, que é definido como todo PRODE, que pelo conteúdo tecnológico, dificuldade de obtenção ou imprescindibilidade deva ser considerado como estratégico e, considerando ainda, que todos os benefícios instituídos convergem para o desenvolvimento desses produtos e fomento às respectivas empresas, poder-se-ia concluir que BDN é PRODE e BIEDN é PED.

Todavia, mais uma vez vale lembrar que estamos tratando de regime especial de tributação e, por conseguinte, de exonerações fiscais onde, segundo o Art. 111 do CTN, não cabe analogia ou interpretação, pelo que verifica-se que é imprescindível a definição formal e pública, por parte do MD, acerca da definição de BDN e BIEDN.

Diante das questões acima expostas, a insegurança jurídica apresenta-se como um potencial fator que impactou a operacionalização do regime até o ano de 2017, quando foi editada a Portaria nº 3.491/MD, de 22 de setembro de 2017.

b) Pessoa Jurídica Preponderantemente Fornecedora: O Art. 2º estabelece três casos em que empresas podem se habilitar junto à Receita Federal como beneficiárias do RETID, a saber: 1) a EED credenciada, que produza ou desenvolva BDN, ou que preste os serviços de tecnologia a que se refere o caput do Art. 4º, empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão ou industrialização dos referidos bens; 2) a pessoa jurídica que produza ou desenvolva partes, peças, ferramentais, componentes, equipamentos, sistemas, subsistemas, insumos ou matérias-primas, a serem empregados na produção ou no

²¹⁷ BRASIL. Decreto nº 8.122, de 16 de outubro de 2013. Regulamenta o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa - Retid, instituído pela Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8122.htm>. Acesso em: 26 mar. 2020.

²¹⁸ Ibid.

desenvolvimento de BDN; e 3) a pessoa jurídica que preste os serviços de tecnologia a que se refere o caput do Art. 4º, empregados como insumos na produção ou no desenvolvimento de BDN.

Os três casos de empresas potencialmente beneficiárias a que se referem os incisos I, II e III do Art. 2º, a princípio, não deixam dúvidas interpretativas, exceto a questão já tratada anteriormente acerca do tipo de bem que pode ser considerado “BDN” que, como falamos, tal atribuição ficou a cargo do MD.

Todavia, ao avançar na leitura do texto, verifica-se que o parágrafo 1º do Art. 2º já traz, pela primeira vez, a expressão “preponderantemente fornecedora”, e é categórico ao estabelecer a primeira condição para tal, ao definir que as pessoas jurídicas só poderão ser habilitadas como preponderantes se forem fornecedoras para as pessoas jurídicas referidas no inciso I, ou seja, para uma EED. A partir desta assertiva, verifica-se um fator extremamente sensível, que não pode ser ignorado, acerca da habilitação de pessoas jurídicas como preponderantemente fornecedoras, qual seja, a obrigatoriedade de ter, em sua carteira de clientes, uma EED.

Ainda no Art. 2º, em seu parágrafo 2º, tem-se outra questão sensível acerca da interpretação literal do texto, no que se refere à segunda condição para as pessoas jurídicas serem habilitadas como preponderantemente fornecedoras:

[... fins do disposto no § 1º, considera-se pessoa jurídica preponderantemente fornecedora aquela que tenha, pelo menos, **setenta por cento da sua receita total de venda de bens e serviços**, no ano-calendário imediatamente anterior ao da habilitação, decorrente do somatório das vendas para:
I - as pessoas jurídicas referidas no inciso I do caput;
II - as pessoas jurídicas fabricantes de bens de defesa nacional definidos no ato do Ministro de Estado da Defesa de que trata o inciso I do caput;
III - o exterior; e
IV - o Ministério da Defesa e suas entidades vinculadas.²¹⁹(grifei).

Mesmo com a assertiva clara constante do parágrafo 1º, acerca da obrigatoriedade das empresas para se habilitarem como preponderantemente fornecedoras serem fornecedoras para uma EED, pelo teor do texto, ficam em aberto, ainda, duas questões:

1ª. Existe percentual mínimo a ser fornecido para as EED na composição dos setenta por cento da receita total de venda?

²¹⁹ BRASIL. Decreto nº 8.122, de 16 de outubro de 2013. Regulamenta o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa - Retid, instituído pela Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8122.htm>. Acesso em: 26 mar. 2020.

2ª. Que tipo de material ou serviço fornecidos devem compor esses setenta por cento? Necessitam ser de aplicação em Defesa?

c) Suspensão e conversão a zero das alíquotas: Conforme já discorrido anteriormente, a operacionalização do RETID ocorre, na sua maior parte, por meio dos mecanismos de suspensão das alíquotas e a consequente conversão a zero, conforme situações estabelecidas pela Lei.

Desta forma, haverá sempre uma sequência de eventos, pois a suspensão dos tributos em uma determinada operação fica condicionada a outra operação futura, para que os tributos ora suspensos sejam convertidos em alíquota zero e, por conseguinte, seja gerada a exoneração fiscal.

Daí emerge outra questão de insegurança jurídica, pois quando se trata de desonerar toda uma cadeia produtiva, que é a razão de ser do benefício, surge uma vulnerabilidade entre fornecedores e compradores de bens e serviços abrangidos pelo regime, uma vez que, conforme já mencionado, não basta que seja observada a condição necessária para a suspensão, é preciso que se concretize o fato gerador necessário para a conversão a zero pois, do contrário, será imputado ao responsável a obrigação de recolher todos os tributos suspensos com juros e multas, conforme enfaticamente adverte o referido Decreto em seus artigos 3º, 4º e 5º, conforme abaixo:

A pessoa jurídica que não utilizar os (...) nas destinações referidas (...) fica obrigada a recolher as contribuições não pagas em decorrência da suspensão da exigência (...), acrescidas de juros e multa, de mora ou de ofício, na forma da lei...]²²⁰

O texto acima torna patente a possibilidade de prejuízos financeiros decorrentes da aplicação incorreta dos bens e serviços comercializados sob os benefícios das desonerações proporcionadas pelo RETID, configurando-se em mais um caso de insegurança jurídica na sua aplicação, ao se reconhecer que é praticamente impossível ao fornecedor de peças, partes e serviços certificar-se da real aplicação desses insumos nas destinações previstas em lei, uma vez que este não tem ingerência sobre o “chão de fábrica” do elo seguinte na respectiva cadeia.

d) Prazo para aplicação dos insumos adquiridos: Não há dúvida quanto ao prazo de aplicação do RETID, uma vez que a IN 1.454/2014, da Receita deixa claro, em seu Art. 7º, que “os benefícios de que tratam os artigos 2º a 6º podem ser usufruídos nas operações realizadas entre a data de habilitação da pessoa jurídica ao RETID e **22 de março de 2032** (grifei). Todavia, resta margem para dupla interpretação no que concerne ao prazo para aplicação dos

²²⁰ BRASIL. Decreto nº 8.122, de 16 de outubro de 2013. Regulamenta o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa - Retid, instituído pela Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8122.htm>. Acesso em: 26 mar. 2020.

insumos adquiridos nas destinações previstas, conforme estabelecem os parágrafos 3º do Art. 3º, 2º do Art. 4º e 3º do Art. 5º, valendo frisar que todos dizem respeito à aplicação do RETID nas respectivas cadeias produtivas de materiais, serviços e locação de equipamentos, respectivamente:

§ 3º do Art. 3º - A pessoa jurídica que não utilizar o bem na forma prevista no § 2º, ou não atender as condições de que trata o § 4º do Art. 2º ao término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao Retid, fica obrigada a recolher os tributos não pagos...

§ 2º do Art. 4º - A pessoa jurídica que não empregar ou utilizar os serviços na forma prevista no § 1º, ou não tiver atendido às condições de que trata o § 4º do Art. 2º ao término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao Retid, fica obrigada a recolher os tributos não pagos...

...§ 3º do Art. 5º - A pessoa jurídica que não utilizar os bens locados nas destinações referidas no § 2º, ou não tiver atendido às condições de que trata o § 4º do Art. 2º ao término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao Retid, fica obrigada a recolher as contribuições não pagas...]²²¹

A interpretação literal do texto dos parágrafos supracitados, a princípio, traz a ideia de que as penalidades previstas dizem respeito a duas situações distintas, uma vez que o texto deixa claro a ideia de adição ao inserir o termo “ou”, ou seja, é possível deduzir que as penalidades serão aplicadas nas situações em que a empresa incidir em uma ou outra situação.

A primeira situação se refere à utilização dos bens, serviços e equipamentos locados com suspensão de tributos nas situações que converterão as alíquotas suspensas em “zero” e, portanto, concretizando a exoneração fiscal e eliminando as obrigações principais e acessórias decorrentes, seja na condição de responsável, seja na de contribuinte.

A segunda situação se refere aos casos das empresas em início de atividade, que almejem se habilitar como preponderantemente fornecedora e que, por não terem um histórico de movimentação financeira do exercício anterior, de modo a comprovar a condição de ter fornecido mais de setenta por cento para as destinações previstas, conforme já descrito anteriormente, optaram por assinar termo de compromisso para atingir tal condição até o “término do ano-calendário seguinte ao da habilitação”. Ou seja, mesmo que haja a correta aplicação dos insumos adquiridos em BDN e estes tenham as destinações previstas para concretizar as suspensões e conversões em alíquota zero, caso a empresa não cumpra o compromisso acordado em relação aos setenta por cento da renda, todos os tributos suspensos deverão ser recolhidos com juros e multa. Desta forma, o que inicialmente fica subentendido é que o término do ano-calendário seguinte diz respeito apenas aos casos em que haja necessidade

²²¹ BRASIL. Decreto nº 8.122, de 16 de outubro de 2013. Regulamenta o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa - Retid, instituído pela Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8122.htm>. Acesso em: 26 mar. 2020.

de comprovação da receita para compor os setenta por cento, uma vez que existe uma conjunção unindo as duas ideias e, pela regra gramatical, não há como interpretar que o prazo se refere, também, à aplicação dos insumos.

Mas se o prazo até o “término do ano-calendário seguinte” não se refere à aplicação dos insumos, então qual seria o prazo máximo para aplicação? Como fica o caso de empresas fabricantes de carros de combate, aviões, navios, etc. que, para aproveitarem uma janela de oportunidade de mercado, venham a importar uma quantidade de insumos que só poderão ser aplicados depois de dois ou três anos? Uma vez que, pela interpretação literal, entende-se que o prazo “até o término do ano-calendário seguinte” diz respeito apenas ao compromisso de comprovar a condição de preponderante, qual seria o prazo então para aplicação dos insumos?

Seria até o ano de 2032, que é o prazo previsto para utilização do RETID? Seria em, no máximo, 5 anos a contar da operação, considerando o prazo previsto para a prescrição do tributo?

Dessa forma, eclodem três interpretações acerca do prazo máximo para aplicação dos insumos adquiridos sob os benefícios do RETID, quais sejam:

1^a. considerar que o prazo delimitado pelo “término do ano-calendário seguinte” que, à primeira vista, aplica-se apenas às questões de comprovação de condição de preponderante, seria considerado também para a comprovação da aplicação dos insumos adquiridos;

2^a. considerar o prazo quinquenal de prescrição do tributo constante no art. 173 do CTN, que estabelece que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos. A fixação do prazo de cinco anos seria uma ótima solução no sentido de viabilizar a operacionalização do RETID na cadeia produtiva, onde as operações se revestem de maior complexidade, todavia é assunto a ser normatizado pela Receita Federal; e

3^a. considerar o prazo limite para utilização do regime que é 2032.

Diante das opções de interpretação apresentadas, a menos viável é a primeira alternativa, pois muitos são os produtos de defesa, em especial quando se trata de projetos estratégicos, que demoram anos para serem concluídos, considerando projeto, desenvolvimento e fabricação, tais como aeronaves, veículos espaciais, sistemas de defesa, entre outros. Nesses casos, é comum ocorrer uma aquisição prévia de insumos ou contratação de serviços de tecnologia com possibilidade de serem aplicados no decorrer do desenvolvimento, ultrapassando assim o término do ano calendário seguinte.

Este é, sem dúvida, um fator limitador para a aplicação do RETID quando se tratam de projetos estratégicos contemplados por Planos Plurianuais, entretanto, pela impossibilidade de interpretações baseadas em analogia, vetadas pelo Art. 111 do CTN, resta às empresas se

enquadrarem justamente na primeira alternativa e descartar o uso do RETID em toda e qualquer operação que não contemple a aplicação dos insumos adquiridos até o término do ano calendário seguinte.

Neste sentido, vale frisar, ainda, outro fator complicador em relação ao prazo para aplicação dos insumos adquiridos, alheio à atuação das empresas, que é a dependência do orçamento governamental para a execução desses projetos.

Imagine, por exemplo, que uma empresa responsável pelo desenvolvimento de uma aeronave em que é aplicada uma parcela considerável de insumos importados, aproveitando uma janela comercial em que o dólar estava em baixa, planejou a aquisição de itens de alto valor agregado que, pelo cronograma físico-financeiro do contrato, estavam previstos para serem aplicados até o fim do próximo exercício. Todavia, diante de restrições orçamentárias, o governo optou por contingenciar parte do valor a ser aplicado naquele projeto, ocasionando, por conseguinte, uma execução a menor do contrato. Neste caso, a responsabilidade sobre a aplicação dos itens adquiridos com o RETID, onde houve a suspensão dos tributos federais, recairá sobre a empresa contribuinte que, por não aplicá-los até o término do ano calendário seguinte, terá que recolher os tributos outrora suspensos com juros e multa de mora ou de ofício.

e) Conversão em alíquota zero na fabricação de BIEDN: Outra questão de interpretação que gera insegurança jurídica é a conversão dos tributos suspensos, decorrentes das aquisições de partes, peças e insumos de materiais, em alíquota zero na ocasião da fabricação de BIEDN.

Como já falado anteriormente, a exoneração dos tributos federais decorrentes do uso do RETID nas cadeias produtivas das EED depende de algumas situações relacionadas à qualificação de empresas e produtos. Entretanto, no caso de comercialização de bens, sobre a questão de empresas e produtos, deverá estar sempre evidente a ocorrência de três eventos principais quais sejam: suspensão, aplicação e destinação.

Desta forma, verifica-se que não é suficiente a constatação da legalidade nas suspensões (vendas no mercado interno ou importações em que a empresa adquirente seja beneficiária) e nas aplicações (insumos aplicados na industrialização de BDN), pois restará ainda o terceiro evento que diz respeito à destinação dos respectivos bens adquiridos no âmbito do RETID, quais sejam: 1) exportação; 2) aplicação na industrialização de BDN, desde que esses bens sejam vendidos para a União para uso exclusivo nas Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo; e 3) Produção de BIEDN.

Quanto às duas primeiras situações não há dúvida, no que concerne à condição *sine qua non* para a conversão a zero. Todavia, resta uma questão a ser esclarecida que é a produção

de BIEDN, pois, pela interpretação literal do texto, fica claro que, uma vez produzido o referido bem, a alíquota ora suspensa será convertida a zero. Tal situação faculta, às empresas beneficiárias responsáveis pela industrialização de BIEDN, a possibilidade de ficarem com os referidos bens produzidos em estoque por longos períodos, ou até indefinidamente, que seria o caso de empresas que utilizariam os produtos para uso próprio ou para a venda de serviços provenientes do seu uso, uma vez que, independente da destinação final, a alíquota suspensa já fora convertida a zero na ocasião da sua industrialização.

f) Conversão em alíquota zero na fabricação de BDN: Semelhante à situação anterior, que se refere à conversão em alíquota zero dos tributos suspensos nas aquisições de partes e peças, tem-se a questão da mesma conversão quando se trata de aquisição de serviços de tecnologia, onde a simples aplicação na industrialização de BDN, previstos nos incisos I a III do Art. 2º, já é condição indispensável para a conversão a zero.

Desta forma, a interpretação literal do teor do Art. 4º, que trata dos serviços de tecnologia prestados, leva à premissa de que, uma vez aplicados os referidos serviços na industrialização de BDN, ou partes desses bens, ou, até mesmo, como serviço insumo de outro serviço de tecnologia concernente à manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão e conversão de BDN, ou suas partes nos moldes dos incisos I e II do Art. 2º, as alíquotas ora suspensas serão convertidas à zero.

4.5 Situação atual do RETID à luz da Solução de Consulta nº 71 da Receita Federal

No tópico anterior demonstramos os principais casos de insegurança jurídica constantes no Decreto nº 8.122/2013, e que, por consequência, representam insegurança jurídica para a fruição do regime. Todavia, vale frisar que, no decorrer dos anos que se seguiram, algumas publicações do MD vieram ao encontro dessas questões, no sentido de esclarecer seus termos e conceitos.

Para melhor entendimento do contexto atual, o Anexo 4 apresenta um resumo das principais questões negativas identificadas pela análise literal do Decreto nº 8.122 e, baseado na pesquisa bibliográfica realizada nas normas mais recentes, a saber, Portaria Normativa nº 3.491/MD, de 22 de setembro de 2017 e Solução de Consulta (SC) nº 71/RFB, de 18 de junho de 2018, foi possível identificar e descrever os trechos constantes nas referidas legislações que esclarecem essas questões, mitigando, assim, os riscos na utilização do regime.

5. CONCLUSÃO

Para responder ao problema de pesquisa proposto, ou seja, identificar se a Lei nº 12.589/2012 está promovendo os estímulos concebidos pelo legislador na tentativa de interferir no comportamento das Empresas de Defesa, de modo a motivá-las a usufruir, ou não, do RETID, foi estabelecido como Objetivo Geral, a identificação dos fatores que influenciam positiva e negativamente a operacionalização do RETID pelas Empresas de Defesa habilitadas no regime.

A motivação em empreender essa pesquisa ocorreu mediante as atividades desempenhadas pelo autor na Secretaria de Produtos de Defesa do Ministério da Defesa, diante da presunção de que havia um baixo índice de aderência das Empresas de Defesa ao RETID, apesar do referido regime transparecer ser bastante atrativo, ao considerar-se o texto constante da Exposição de Motivos Interministerial que originou a sua criação em 2011.

Assim, para atingir o Objetivo Geral foram elencados os seguintes Objetivos Específicos:

- a) Verificar se a Lei 12.598 se harmoniza com o conceito de norma tributária indutora;
- b) Identificar os elementos que integram a tributação, suas correlações e formas de ocorrência no âmbito do RETID;
- c) Avaliar a percepção das Empresas de Defesa quanto às vantagens do RETID no fomento à indústria de Defesa nacional;
- d) Identificar, com base na hermenêutica jurídica do texto da Lei nº 12.598/2012 e demais Legislações e Normas que regulamentaram o regime, as vantagens e benefícios (fatores positivos) para sua adesão e as questões envolvendo insegurança jurídica (fatores negativos) que possam impactar a sua operacionalização.

A metodologia utilizada para atingir esses objetivos específicos contou com um estudo descritivo e exploratório, baseado em pesquisa bibliográfica e documental realizadas nas legislações, normas e sistemas correlatos, tendo como base um recorte de empresas habilitadas junto à Receita Federal.

O primeiro passo na direção de aclarar nossas ideias em relação ao problema proposto se iniciou no plano constitucional, para só então descer à legislação infraconstitucional, pois a compreensão é que esta análise precisa ser feita de cima para baixo, e não ao contrário, sob pena de inversão da lógica de garantias e limitações impostas pelo constituinte. Exatamente por este motivo, o estudo partiu do texto constitucional, verificando a postura adotada pelo constituinte ao tratar da ordem econômica e social, por entendermos que esta postura é a razão

primordial para a adoção da extrafiscalidade.

Tendo como pano de fundo a Constituição Federal, analisamos a intervenção estatal sobre o domínio econômico e vimos que a atuação do Estado em relação à economia pode ser em atuação direta, na qual, por diversas razões (sociais, estratégicas, desenvolvimentistas etc.), o Estado exerce – ele próprio – determinada atividade econômica, e em atuação indireta, geralmente coincidente com a atuação regulatória, pela qual o Estado fixa externamente normas para pautar o comportamento dos agentes econômicos privados.

A Constituição, em seu capítulo econômico, deixa claro que a atuação em mercado é de titularidade fundamentalmente privada. Assim, apesar de haver previsão no artigo 173 de situações nas quais o Poder Público pode atuar diretamente na economia, isto é, sem dúvida, um comportamento de exceção.

Com vistas a examinar a intervenção indireta, distinguimos duas espécies de intervenção: por direção e por indução. Na primeira situação, o Estado intervém mediante comandos imperativos, impondo aos agentes econômicos que adotem ou deixem de adotar determinada conduta, sob pena de sofrerem sanções previstas pelo próprio sistema. Na segunda, o Estado não impõe aos agentes econômicos a adoção de um comportamento específico, mas utiliza normas de caráter dispositivo para induzi-los a comportar-se de determinada maneira.

A intervenção por normas indutoras concede vantagens e benefícios a quem opta por determinados comportamentos de interesse do Estado, mas não geram qualquer tipo de obrigação a que todos acedam a tal direcionamento. Uma vez realizada a opção por atender ao interesse estatal, aí o particular passa a ter direito subjetivo ao benefício prometido. Existe dessa forma, a grande oportunidade para que o Estado maneje normas tributárias extrafiscais como instrumento de intervenção do Estado.

Dessa forma, com base no primeiro capítulo, podemos concluir que o Estado pode intervir na economia se valendo da tributação, denotando que o tributo pode ser empregado como instrumento de regulação, devendo, contudo, respeitar os princípios e normas constitucionais atinentes ao STN.

No segundo capítulo, vimos que a tributação exerce a função de arrecadação de fundos para o custeio das atividades do Estado. Essa função, no Estado moderno, ostenta grande importância, já que os tributos representam a principal fonte de arrecadação de recursos.

O tributo, conforme escopo estabelecido pelo legislador, pode ser utilizado para as mais diversas finalidades. Assim, compete ao legislador definir os valores finalísticos ao produzir a lei tributária, de modo a manusear as categorias jurídicas colocadas à sua disposição. Nesse sentido, a forma como se utiliza o tributo é que vai definir qual, entre as funções, é a que

predomina no instrumento jurídico-tributário empregado.

Para reconhecer se uma norma tributária é ou não indutora, a partir dos conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade estudados, faz-se necessário verificar a predominância do aspecto extrafiscal sobre o fiscal. Caso isso ocorra, estaremos diante de uma norma tributária precipuamente indutora, em detrimento daquelas em que o aspecto arrecadatório assume a maior relevância. Esta predominância pode ser verificada através da aplicação de três critérios: uma nítida e deduzível finalidade não arrecadatória; a existência de elementos extrafiscais impregnados na norma; e o fomento relacionado à finalidade perseguida, através de uma alteração da carga tributária para incentivo ou desincentivo de determinada conduta.

Em seguida, sem a pretensão de esgotar todas as técnicas possíveis para a criação destes estímulos e desestímulos, relacionamos algumas espécies de normas tributárias indutoras, destacando a alíquota zero fixada por legislação infraconstitucional, caso da Lei em estudo quando instituiu o RETID.

Tendo em vista o exposto, e de forma a responder o primeiro objetivo específico, nos parece acertado concluir que a Lei nº 12.589 se harmoniza com o conceito de norma tributária indutora. A Lei de fomento à Base Industrial de Defesa, é fruto da intenção do legislador de dar mais um passo para a criação de um regime jurídico diferenciado para a proteção das empresas brasileiras de defesa, cumprindo o Estado brasileiro o dever de equalizar as relações econômicas no segmento.

Com vistas à consecução do segundo objetivo específico, no terceiro Capítulo procedeu-se a uma breve contextualização, não só para descrever os marcos legais do regime, como também para esclarecer os principais termos e conceitos que abrangem a sua fruição, onde foram discutidos os conceitos de EED, ED, PED, PRODE, CMID, entre outros, bem como foi feita uma explanação sobre a importância da Indústria de Defesa no cenário nacional e, por conseguinte, da necessidade de políticas, diretrizes e demais instrumentos de fomento ao seu desenvolvimento, dentre os quais o RETID está incluído.

Ainda nesse capítulo, foram apresentados os setores cujas atividades desenvolvidas têm relação direta ou indireta com o setor em análise, no sentido de delimitar o universo de empresas a serem estudadas no decorrer do trabalho

Destacou-se que o RETID é um mecanismo de fomento à BID, no sentido de agregar competitividade para as empresas no Brasil e no Exterior, podendo ocasionar uma desoneração tributária, de cerca de 13% nas entradas e 41% nas saídas, se devidamente utilizado em toda a cadeia produtiva das Empresas de Defesa.

Por fim, contextualizamos as questões técnicas e jurídicas envolvidas na

operacionalização do regime, suas particularidades e os principais benefícios decorrentes de sua utilização, de forma a demonstrar os reais benefícios concedidos às empresas e às Forças Armadas.

Conforme já comentado, a Exposição de Motivos Interministerial que submeteu à Presidência a Medida Provisória nº 544, que posteriormente foi convertida na Lei nº 12.598/2012, trazia em seu texto, de forma clara e até redundante, a motivação principal para os benefícios ora propostos. Tal motivação teve como alicerce alguns dos preceitos da END e objetivava, dentre outros benefícios, a instituição do regime especial tributário e de financiamento, capazes de proporcionar a capacitação da base industrial de defesa, estimulando-a a conquistar o desenvolvimento de tecnologias indispensáveis ao País.

Apesar da aparente potencialidade do RETID constituir-se como mecanismo de redução dos gastos das Forças Armadas, não se pode abandonar a sua motivação original que foi focada na base industrial, onde cabe ressaltar a proeminência das Empresas de Defesa.

Como resultado do estudo de caso realizado no último capítulo desta monografia, foi possível abordar o terceiro e o quarto objetivo específico, conforme trazido a seguir.

Em relação ao terceiro objetivo, qual seja, avaliar a percepção das Empresas de Defesa quanto às vantagens do RETID no fomento à indústria de Defesa nacional, adotamos perguntas abertas (Anexo 3) no que se refere ao questionamento se as empresas consideram o RETID vantajoso, bem como, quais seriam as sugestões para seu aprimoramento.

Diante da análise e tratamento dos dados concernentes a vantagem em utilizar o RETID, a nossa pesquisa revelou que do universo das 37 empresas respondentes, 67,7% afirmaram que sim.

Vale chamar a atenção que, a razão da não-adesão pode ter pouca relação com o fato de ser ou não economicamente viável, mas sim com o fato de restrição legal, imposta pela própria legislação que o instituiu, como por exemplo ser optante pelo Regime pelo Lucro Presumido. Entretanto, registra-se que todas as empresas que responderam apontando o RETID como “vantajoso” não estavam enquadradas no regime de Lucro Presumido.

No tocante a recomendações para aprimoramento do RETID, após a consolidação dos dados, a percepção obtida das Empresas é que, apesar de considerarem vantajoso, existem dificuldades quanto ao processo de habilitação e insuficiência/falta de regularidade de demanda por parte da Forças Armadas.

Ao organizar e interpretar os dados colhidos, também através de questionários distribuídos às Empresas de Defesa, foi possível elencar os principais fatores positivos do RETID, já apresentados no capítulo 4.

Pela análise dos fatores positivos apontados pelas empresas, verifica-se um perfeito alinhamento com os preceitos da END, base para a criação da Lei nº 12.598, que busca o fomento da indústria de defesa nacional, no sentido de desonerar a carga tributária incidente sobre a cadeia produtiva e torná-la competitiva não só no mercado interno, mas também no exterior.

Todavia, restou então compreender o “porque” da não utilização do regime pelas empresas, o que foi levantado através de questionários distribuídos às respectivas empresas, onde verificou-se que grande parte dos fatores negativos que impactam a operacionalização do RETID deve-se a questões de insegurança jurídica, sejam decorrentes da interpretação da Lei nº 12.598/2012 e normas regulamentares, sejam decorrentes da falta de definição de termos e conceitos de natureza técnica por parte do MD.

Considerando que a Lei 12.598/2012 completou recentemente oito anos, tendo seus termos regulamentados e normatizados por várias legislações complementares, conforme já descrito, por meio de uma pesquisa bibliográfica aprofundada, foi possível verificar que várias questões de insegurança jurídica decorrentes da interpretação do texto do Decreto nº 8.122/2013, que regulamentou a referida Lei, foram esclarecidas pela estabelecimento de legislações posteriores, em especial a Portaria Normativa nº 3.491/MD, de 22 de setembro de 2017 e a Solução de Consulta nº 071/RFB, de 18 de junho de 2018.

Pelo confronto dos dados levantados através da pesquisa bibliográfica realizada em todas as normas e legislações que versam sobre o RETID, conforme constante do Anexo 4, foi possível constatar que as questões de insegurança jurídica que imperavam foram praticamente eliminadas, de forma que é justo afirmar que o ambiente atual encontra-se favorável à fruição do RETID, logo, espera-se um aumento considerável de adesões ao regime pelas Empresas de Defesa nos próximos anos.

Quanto às recomendações apontadas pelo setor empresarial de defesa, sugere-se a adoção de ações de cunho administrativo-operacionais voltadas para a otimização do processo de credenciamento junto ao MD e habilitação na Receita Federal. No que concerne a baixa demanda das Forças Armadas, como se trata de um problema estrutural, a ser resolvido em esferas político-administrativas que sobrepõem a competência exclusiva do próprio Ministério, vislumbra-se que fixar o orçamento do MD em 2% do PIB concorreria para garantir a perenidade das encomendas das três Forças. Ou então, outra hipótese a ser avaliada de uma possível fonte de receita para as Forças Armadas, de modo a garantir um fluxo constante de recurso e viabilizar a execução de seus projetos, seria a implementação de *royalties* sobre a extração de minérios específicos (nióbio, por exemplo), nos moldes da legislação existente para

os *royalties* de petróleo.

Em relação às empresas beneficiárias RETID, estas o utilizam em média 2,3 anos sendo o menor tempo de 1,8 anos e, o maior de 3,7 anos, o que ainda reflete certa insegurança por parte do empresariado em compreender o RETID.

No que tange às informações utilizando o RETID em suas vendas totais, nem todas as empresas se sentiram confortáveis em repassar esses dados. Das três empresas que forneceram essa informação, o ano de maior participação foi 2016. Com base nas informações disponibilizadas sobre as vendas empregando o RETID e sua participação no total para cada ano, foi possível estimar que a participação média do RETID no total das vendas entre 2016 a 2018 foi de 16,1%. Espera-se que com a publicação da Portaria Normativa nº 3.491/MD/2017 e da Solução de Consulta nº 071/RFB/2018, essas vendas sejam incrementadas.

Por outro lado, de forma a conferir maior efetividade à norma, seria interessante, em termos de política de defesa, a adequação do texto da Lei nº 12.598/2012, de forma a permitir a participação de empresas que optam pelo regime do lucro presumido, tanto em relação ao PIS/PASEP, como em relação ao COFINS

Finalmente, observa-se que a Lei nº 12.598/2012, é fruto da intenção do legislador de garantir um regime jurídico diferenciado para a promoção das empresas brasileiras de defesa, relevante segmento da economia nacional, que movimenta recursos na ordem de R\$ 84 bilhões, o que equivale a 1,4% do PIB²⁸¹ nacional.

Por todo o exposto, resta consignado, ao longo deste trabalho, a identificação dos principais fatores que interferem, positiva e negativamente, na operacionalização do RETID pelas Empresas de Defesa habilitadas no regime, assim como, foram oferecidas soluções para a adequação da Lei nº 12.598.

²⁸¹ Disponível em: <<https://www.fiesp.com.br/noticias/comercio-exterior-de-produtos-de-defesa-movimentamundialmente-us-400-bilhoes-por-ano-em-media/>>. Acesso em: 25 abr. 2020.

REFERÊNCIAS

ANDRÉ, Marli Eliza Dalmazo Afonso de. *Texto, contexto e significados: algumas questões na análise de dados qualitativos*. Cadernos de Pesquisa, São Paulo, n. 45, p.66-71, maio 1983. Trimestral. Disponível em: <http://publicacoes.fcc.org.br/ojs/index.php/cp/article/view/1491/1485>. Acesso em: 25 mar. 2020.

ASSIS, Lucas Rocha Soares; SCHIMIDT, Flávio de Holanda. *A dinâmica recente do setor de defesa no Brasil: análise das características e do envolvimento das firmas contratadas*. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para discussão n. 1878, 2013. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1878.pdf>. Acesso em: 20 out. 2019.

ATALIBA, Geraldo. *IPTU: Progressividade*. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990.

BALEEIRO, Aliomar. *Alguns Andaimas da Constituição*. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

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

BENSOUSSAN, Fabio Guimarães. GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Manual de Direito Econômico*. Salvador: Ed. Juspodvm, 2015.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Constituição Brasileira (1988). Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 set. 2019.

BRASIL. Decreto nº 7.970, de 28 de março de 2013. Regulamenta dispositivos da Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012, que estabelece normas especiais para as compras, as contratações e o desenvolvimento de produtos e sistemas de defesa, e dá outras providências. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7970.htm. Acesso em: 21 fev. 2020.

BRASIL. Decreto nº 8.122, de 16 de outubro de 2013. Regulamenta o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa - Retid, instituído pela Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8122.htm>. Acesso em: 22 fev. 2020.

BRASIL. Decreto Legislativo nº 373, de 25 de setembro de 2013. Aprova a Política Nacional

de Defesa, a Estratégia Nacional de Defesa e o Livro Branco de Defesa Nacional, encaminhados ao Congresso Nacional pela Mensagem nº 83, de 2012. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2013/decretolegislativo-373-25-setembro-2013-777085-publicacaooriginal-141221-pl.html>. Acesso em: 21 fev. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 21 fev. 2020.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 22 fev. 2020.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. Acesso em: 22 fev. 2020.

BRASIL. Lei nº 12.598, de 21 de março de 2012. Estabelece normas especiais para as compras, as contratações e o desenvolvimento de produtos e de sistemas de defesa; dispõe sobre regras de incentivo à área estratégica de defesa; altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12598.htm. Acesso em: 15 set. 2019.

BRASIL. Política Nacional de Defesa. Disponível em: https://www.defesa.gov.br/arquivos/estado_e_defesa/END-PND_Optimized.pdf. Acesso em: 21 fev. 2020.

BRASIL. Livro Branco de Defesa Nacional em <https://www.defesa.gov.br/estado-e-defesa/livro-branco-de-defesa-nacional>. Acesso em: 21 fev. 2020.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito*. 5. Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 7. Ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. p. 168. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194/>. Acesso em: 15 mar. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Avesso do Tributo: Incentivos e Renúncias Fiscais no Direito Brasileiro*. 2. Ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 84.

DEODATO, Alberto. *As Funções Extra-fiscais do Imposto*. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciência das finanças, 1949.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *O Pensamento Jurídico de Noberto Bobbio*. In Bobbio no Brasil – Um Retrato Intelectual, Carlos Henrique Cardim (org.), Brasília, UnB, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 2001.

FILHO, Luiz Alberto Pereira. *As taxas no sistema tributário brasileiro*. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2003.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projeto de pesquisa*. 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 16. Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. *ICMS - materialidade e princípios constitucionais*, In Curso de Direito Tributário, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, 3. Ed. Cejup, 1994

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributária*. 27. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos da metodologia científica*. 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 23. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. *Direito Econômico*. 9. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Princípio da Não Cumulatividade. O Direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 14, 1996.

NABAIS, José Cabalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NASCIMENTO, André Jansen. *A política de defesa como política pública no Brasil*. Rev. Fórum de Contratação e Gestão Pública, Belo Horizonte, ano 15, n. 166, nov. 2015.

NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 202.

PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2 ed. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013.

SANTOS, Karla Felix. DIREITO UNIFACS: Debate Virtual. Salvador: Universidade Salvador, n. 196, ago. 2016. Mensal. Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/4569/2990>>. Acesso em: 22 fev. 2020. p. 5-6.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. 1. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

VARSANO, Ricardo; PEREIRA, Thiago R.; ARAUJO, Erika Amorim; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; IKEDA, Marcelo. *Substituindo o PIS e a COFINS - e por que não a CPMF? - Por uma Contribuição Não-Cumulativa*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0832.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2020. p.5.

VAZ, Manuel Afonso. *Direito Econômico: A Ordem Econômica Portuguesa*. 4. Ed. Coimbra, 1998.

ANEXO 1 – RELAÇÃO DAS EMPRESAS CADASTRADAS NO MINISTÉRIO DA DEFESA

RELAÇÃO GERAL DE EMPRESAS CADASTRADAS NO MD

Nº	EMPRESAS	CNPJ	CLASSIFICAÇÃO
1	Akaer	65.047.250/0001-22	EED
2	Armtec	06.941.284/0001-05	EED
3	Atech	11.262.624/0001-01	EED
4	Avibrás Indústria Aeroespacial S.A.	60.181.468/0005-85	EED
5	Axur	10.318.969/0001-69	EED
6	BCA	03.452.655/0001-99	EED
7	Condor	30.092.431/0001-96	EED
8	Dígitro	83.472.803/0001-76	EED
9	Embraer	07.689.002/0001-89	EED
10	Emgepron	27.816.487/0001-31	EED
11	FT Sistemas	07.498.381/0001-20	EED
12	Iacit	56.035.876/0001-28	EED
13	IAS	05.116.872/0001-33	EED
14	Indústria de Material Bélico do Brasil	00.444.232/0001-39	EED
15	Inbra	12.887.936/0001-65	EED
16	Companhia Nitro Química Brasileira	61.150.348/0001-50	EED
17	Nuclep	42.515.882/0003-30	EED
18	Orbital	04.318.188/0001-71	EED
19	Rustcon	17.516.926/0001-37	EED
20	Spectra	59.933.705/0001-04	EED
21	Taurus	92.781.335/0001-02	EED
22	Vertical do Ponto	36.111.755/0001-00	EED
23	Avibrás - Divisão Aérea e Naval S.A.	00.435.091/0001-98	EED
24	Avionics Services	01.137.391/0001-53	EED
25	Companhia Brasileira de Cartuchos	57.494.031/0001-63	EED
26	Equip aer	55.366.991/0001-12	EED
27	Kryptus	05.761.098/0001-13	EED
28	MG Metalúrgica	01.939.979/0001-20	EED
29	Novaer Craft	02.447.516/0001-04	EED
30	Saipher ATC	00.628.447/0001-00	EED
31	Santos Lab	08.884.097/0001-54	EED
32	Savis	15.675.599/0001-30	EED
33	Skm	00.064.702/0001-39	EED
34	Visiona	13.955.554/0001-99	EED
35	AGDS	11.218.949/0001-89	EED
36	Agrale	88.610.324/0001-92	EED
37	AMS Kepler	10.834.525/0001-86	EED
38	AMS Kepler	10.834.525/0002-67	EED
39	Atmos	06.916.109/0001-50	EED
40	Módulo Security Solutions S. A.	28.712.123/0001-74	EED
41	OAS Defesa	15.806.518/0001-94	EED

42	Queiroz Galvão	13.259.186/0001-40	EED
43	Radix	11.677.441/0001-49	EED
44	RF Com	00.259.055/0001-10	EED
45	Ael Sistemas	88.031.539/0001-59	ED
46	Amazul	18.910.028/0001-21	EED
47	Avio do Brasil	11.267.488/0001-34	ED
48	Bombas Triglau	83.082.867/0001-60	EED
49	Engevix	00.103.582/0001-31	EED
50	Fundação Ezute	01.710.917/0001-42	EED
51	Rockwell Collins do Bbrasil	02.048.100/0001-13	ED
52	Fundação CPqD	02.641.663/0001-10	EED
53	Mirabilis	14.371.565/0001-90	EED
54	Bluepex Security Solutions	02.227.843/0001-50	EED
55	Hersa	01.376.473/0001-50	EED
56	Índios Pirotecnia Ltda	00.784.848/0001-59	EED
57	Omnisys	01.773.463/0001-59	ED
58	Z Tecnologia	37.112.752/0001-54	EED
59	Ares	33.966.391/0001-52	ED
60	Gespi	45.218.484/0001-88	EED
61	Glagio do Brasil Ltda	66.260.415/0001-02	EED
62	Code Ciphers do Brasil	09.375.422/0001-16	ED
63	Datacom	02.820.966/0001-09	ED
64	Motorola Solutions	10.652.730/0001-20	ED
65	Ustore	16.826.461/0001-58	ED
66	Clavis Segurança da Informação	07.161.663/0001-37	EED
67	Columbus	69.122.240/0001-65	EED
68	Man Energy Solutions Brasil Equipamentos e Servicos Ltda	33.060.278/0001-03	ED
69	MTU do brasil	48.600.191/0001-59	ED
70	Safran	53.977.542/0001-85	ED
71	Optrônica	01.810.998/0001-17	EED
72	Aerotron	03.506.772/0001-98	EED
73	EPA Training Center	75.263.921/0001-46	EED
74	Santiago & Cintra Consultoria	08.652.284/0001-02	EED
75	Technicae	16.924.926/0001-03	ED
76	Defii	01.695.855/0001-47	EED
77	Stella Tecnologia Indústria e Comércio Aeroespacial	23.401.603/0001-09	EED
78	Engemap Geoinformação	01.020.691/0003-10	EED
79	NS Prevention - Inteligência Cibernética	17.283.203/0001-35	EED
80	Olsen S.A.	83.802.215/0001-53	EED
81	Trópico	84.534.254/0001-80	EED
82	Triel-HT	89.422.042/0001-24	EED
83	Senai/SC - Palhoça	03.774.688/0033-32	ED
84	Kmw do Brasil Sistemas de Defesa	12.488.158/0001-31	ED
85	Skydrones Tecnologia Aviônica	12.044.164/0001-08	ED
86	Indra Tecnologia Brasil Ltda	15.401.644/0001-69	ED

87	Cesar Centro de Estudos e Sistemas Avançados do Recife	01.203.327/0001-23	EED
88	Piql Brasil	10.920.037/0001-91	EED
89	Siatt Engenharia e Participações	23.483.206/0001-15	EED
90	Cellier	64.812.373/0001-40	EED
91	DGS Defence	03.222.543/0001-41	EED
92	New Power Defesa	62.956.719/0001-58	EED
93	Airship do Brasil	07.933.461/0001-66	EED
94	Weg Drives e Controls - Automação Ltda	14.309.992/0003-00	EED
95	Consub Defesa e Tecnologia Ltda	22.487.990/0001-77	EED
96	Hobeco Sudamericana Ltda	03.548.170/0001-01	EED
97	Altave Indústria, Comércio e Exportação de Aeronaves Ltda-Me	13.364.958/0001-03	EED
98	Weg Equipamentos Elétricos S.A.	07.175.725/0010-50	EED
99	Paumar S.A Indústria e Comércio	60.621.141/0004-04	EED
100	Weg Drives & Controls-Automação Ltda	14.309.992/0001-48	EED
101	Sitmed	02.473.977/0001-51	EED
102	Bds Confecções Ltda	84.512.037/0001-99	EED
103	Gnz - 11 Empreendimentos Aeronáuticos Ltda	13.985.065/0001-85	EED
104	CNH Industrial Brasil Ltda	01.844.555/0005-06	ED
105	Poly Defensor Indústria Química Ltda	11.005.987/0001-53	ED
106	Lace Serviços de Engenharia e Representação Ltda	22.483.795/0001-79	EED
107	RK Indústria e Comércio Ltda	11.602.099/0001-17	EED
108	AEQ Aliança Eletroquímica Ltda	03.535.330/0002-50	ED
109	Aeromot Aeronaves e Motores S.A.	92.833.110/0001-52	EED
110	CSA Centro de Serviços Aeronáuticos Ltda	14.532.347/0001-90	EED
111	Horus Aeronaves Ltda	19.664.563/0001-02	EED
112	Iana Tecnologia Ltda	34.828.847/0001-80	EED
113	Organização Brasileira para o Desenvolvimento Científico e Tecnológico do Controle do Espaço Aéreo	05.979.994/0001-53	EED
114	Safety System Technology Consultoria em Tecnologia da Informação - Eireli	21.610.140/0001-51	EED
	TOTAL DE ED		20
	TOTAL DE EED		94
	TOTAL ED + EED		114

ANEXO 2 – RELAÇÃO DAS EMPRESAS DE DEFESA HABILITADAS NO RETID

RELAÇÃO EMPRESAS HABILITADAS NO RETID			
Nº	EMPRESAS	CNPJ	CLASSIFICAÇÃO
1	Akaer	65.047.250/0001-22	EED
2	Atech	11.262.624/0001-01	EED
3	Avibrás - Indústria Aeroespacial S.A.	60.181.468/0005-85	EED
4	BCA	03.452.655/0001-99	EED
5	Condor	30.092.431/0001-96	EED
6	Dígito	83.472.803/0001-76	EED
7	Embraer	07.689.002/0001-89	EED
8	Emgepron	27.816.487/0001-31	EED
9	Iacit	56.035.876/0001-28	EED
10	IAS	05.116.872/0001-33	EED
11	Indústria de Material Bélico do Brasil	00.444.232/0001-39	EED
12	Nuclep	42.515.882/0003-30	EED
13	Orbital	04.318.188/0001-71	EED
14	Taurus	92.781.335/0001-02	EED
15	Avibrás - Divisão Aérea e Naval S.A.	00.435.091/0001-98	EED
16	Companhia Brasileira de Cartuchos	57.494.031/0001-63	EED
17	Kryptus	05.761.098/0001-13	EED
18	Novaer Craft	02.447.516/0001-04	EED
19	Savis	15.675.599/0001-30	EED
20	Visiona	13.955.554/0001-99	EED
21	AGDS	11.218.949/0001-89	EED
22	Agrale	88.610.324/0001-92	EED
23	OAS Defesa	15.806.518/0001-94	EED
24	RF Com	00.259.055/0001-10	EED
25	Ael Sistemas	88.031.539/0001-59	ED
26	Bombas Triglau	83.082.867/0001-60	EED
27	Omnisys	01.773.463/0001-59	ED
28	Ares	33.966.391/0001-52	ED
29	Gespi	45.218.484/0001-88	EED
30	NS Prevention - Inteligência Cibernética	17.283.203/0001-35	EED
31	Olsen S.A.	83.802.215/0001-53	EED
32	Triel-HT	89.422.042/0001-24	EED
33	Siatt Engenharia e Participações	23.483.206/0001-15	EED
34	Cellier	64.812.373/0001-40	EED
35	New Power Defesa	62.956.719/0001-58	EED
36	Weg Drives e Controls - Automação Ltda	14.309.992/0003-00	EED
37	Altave Indústria, Comércio e Exportação de Aeronaves Ltda-ME	13.364.958/0001-03	EED
38	Weg Equipamentos Elétricos S.A.	07.175.725/0010-50	EED
39	Paumar Indústria e Comércio	60.621.141/0004-04	EED
40	Weg Drives & Controls-Automação Ltda	14.309.992/0001-48	EED

Nota: Em negrito, as cinco Empresas de Defesa que usufruem do RETID quando da realização deste trabalho.

ANEXO 3 – QUESTIONÁRIOS ENCAMINHADOS ÀS EMPRESAS DE DEFESA HABILITADAS NO RETID

Aos: Senhores Presidentes e Diretores de Empresas Estratégicas de Defesa e Empresas de Defesa.

Estamos realizando, com o apoio da Secretaria de Produtos de Defesa uma série de estudos e pesquisas para subsidiar a elaboração de políticas e projetos relacionados ao desenvolvimento produtivo, tecnológico e regional e a inovação industrial no Brasil. Dentre estes estudos, está sendo realizada uma análise para compreender de que forma as empresas da Base Industrial de Defesa (BID) estão se posicionando em relação à utilização do Regime Especial Tributário da Indústria de Defesa (RETID).

Como é do conhecimento de Vossa Senhoria o RETID foi instituído por intermédio da Medida Provisória nº 544, de 29 de setembro de 2011, depois convertida na Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012, com pequenas alterações, e envolve incentivos à área estratégica de defesa por intermédio de um regime tributário diferenciado, na linha de outros regimes especiais já existentes no cenário fiscal brasileiro.

Porém, desde a sua criação, poucas empresas aptas a usufruir do regime o fizeram. Esta pesquisa tem por objetivo compreender as razões deste pouco engajamento das empresas da BID e recomendar ações que permitam que o regime tenha sua fruição a contento.

Face ao exposto e sempre na intenção de atuar no fomento e incentivo ao Setor de Defesa, venho solicitar a Vossa Senhoria que forneça algumas informações respondendo o questionário abaixo, cujas informações serão consolidadas no sentido de avaliar, através de uma metodologia quantitativa e qualitativa, os reais benefícios que o RETID está gerando para as Empresas de Defesa.

Dados do Entrevistado**Nome:** _____**Instituição:** _____**Cargo:** _____**Contatos: Telefone:** _____**E-mail:** _____**QUESTIONÁRIO**

1. Sua empresa está usufruindo do benefício do RETID?

Sim () Não ()

Caso afirmativo:

- a. Há quanto tempo e para que produtos a empresa usufrui do RETID?
- b. Qual o montante de desoneração em reais e a porcentagem em relação ao faturamento anual da empresa?
- c. É possível fornecer estatísticas sobre as vendas realizadas utilizando o RETID nos exercícios de 2016 a 2018 (em R\$)?

Caso negativo:

- a. Qual(is) a(s) razão(ões) pela opção da empresa em não utilizar o RETID?
2. Você considera o RETID vantajoso? Porque?
3. Em sua opinião, em que medida a utilização do RETID é importante para viabilizar a produção e as vendas de produtos de defesa?
5. No que se refere à possíveis aprimoramentos do RETID, que sugestões podem ser apresentadas?
6. Deseja fazer outros comentários, críticas ou sugestões acerca do assunto “fomento à indústria de defesa do Brasil”, em especial no que concerne ao RETID?

ANEXO 4 – QUADRO RESUMO DA SITUAÇÃO ATUAL DO RETID (QUESTÕES DE INSEGURANÇA JURÍDICA)

Questão de insegurança jurídica apontada no Decreto nº 8.122/2013	Descrição da insegurança com base no Decreto nº 8.122/2013	<i>Elucidação conforme o entendimento atual baseado na Portaria 3.941/MD/2017 e SC 71/RFB/2018</i>
Definição de BDN e BIEDN.	Não constava uma definição clara do que é BDN e BIEDN.	A Portaria nº 3.941/MD/17 definiu que BDN é todo PRODE e BIEDN é todo PED, devidamente classificados junto ao MD.
Pessoa Jurídica Preponderantemente Fornecedora.	Falta critérios claros acerca das seguintes questões: a) que tipos de materiais e serviços devem compor os 70 %; b) qual o percentual mínimo exigido, na composição dos 70%, correspondente aos fornecimentos para as EED?	A SC nº 071/RFB esclarece que não há restrição quanto aos materiais e serviços fornecidos, uma vez que a Lei se refere à “renda”, bem como não há exigência de percentual mínimo a ser fornecido para uma EED (condição obrigatória para se credenciar como preponderante), ou seja, basta que tenha ocorrido um fornecimento para uma EED.
Suspensão e conversão a zero das alíquotas nas cadeias produtivas	As empresas integrantes das cadeias produtivas necessitam de ter a certeza de que os materiais e serviços fornecidos com suspensão, para as empresas beneficiárias, serão aplicados em BDN destinados à União ou à Exportação, ou em BIEDN, como condição para a conversão à zero das alíquotas suspensas.	Neste sentido vale frisar que o próprio Decreto 8.122 define duas formas de as empresas responderem perante o Fisco: a) contribuinte; e b) como responsável. No caso de a empresa beneficiária aceitar o documento fiscal onde consta que a venda foi feita com “suspensão de tributos” baseada na Lei do RETID, esta automaticamente assume, na condição de “responsável” todo o ônus acerca de eventuais recolhimentos, multas e juros decorrentes da aplicação e destinação dos respectivos materiais e serviços em fins diversos dos estabelecidos na legislação.

<p>Questão de insegurança jurídica apontada no Decreto nº 8.122/2013</p>	<p>Descrição da insegurança com base no Decreto nº 8.122/2013</p>	<p><i>Elucidação conforme o entendimento atual baseado na Portaria 3.941/MD/2017 e SC 71/RFB/2018</i></p>
<p>Prazo para aplicação dos insumos e serviços adquiridos no âmbito do RETID.</p>	<p>Pelo texto do Decreto 8.122/2013, o prazo para aplicação dos insumos e serviços adquiridos no âmbito do RETID fica em aberto, dando margem para entendimento que o prazo se estende, ou até o término da vigência regime (2032), ou até a prescrição do tributo (5 anos).</p>	<p>Este talvez seja o único entrave que ainda permanece sem solução, pois, na resposta da RFB ao MD, constante na SC nº 71, aquela Secretaria deixou explícito que o prazo a ser considerado é até o término do exercício seguinte ao da aquisição dos materiais e serviços, nos moldes dos parágrafos 3º do art. 3º, 2º do art. 4º e 3º do art. 5º, do Decreto 8.122/13.</p>
<p>Conversão dos tributos suspensos em alíquota zero após a fabricação de BIEDN.</p>	<p>Subsistia a dúvida acerca da conversão em alíquota zero, dos tributos suspensos decorrentes das aquisições de insumos de materiais, quando da aplicação desses insumos em BIEDN, apesar do texto constante da alínea “b” do inciso I do parágrafo 2º do Art. 3º do Decreto 8.122/2013 transparecer que a fabricação de BIEDN (PED) já é condição suficiente para a conversão dos tributos suspensos em alíquota zero.</p>	<p>Neste sentido, a SC 71/RFB foi extremamente esclarecedora, eliminando por completo essa insegurança jurídica, acerca da conversão em alíquota zero na ocasião da fabricação de BIEDN (PED), Ou seja, uma vez o PED fabricado, a empresa responsável não precisa mais se preocupar com a sua destinação dos bens industrializados para que ocorra ou não a conversão dos tributos suspensos em alíquota zero. Desta forma a empresa tem a opção de vender para as Forças Armadas ou exportar com isenção, vender para outros clientes públicos ou privados, recolhendo a tarifa cheia ou, inclusive, ficar com o PED para uso da própria empresa, uma vez que o ato jurígeno para conversão à zero já ocorreu na fabricação.</p>
<p>Conversão dos tributos suspensos em alíquota zero após a fabricação de BDN.</p>	<p>Semelhante ao caso da aplicação de insumos de materiais, comentado anteriormente, subsistia a dúvida acerca da conversão em alíquota zero, dos tributos suspensos decorrentes das aquisições de insumos de serviços, quando da aplicação desses insumos em BDN, apesar do texto constante do</p>	<p>Neste sentido, semelhante ao caso anterior, a SC 071/RFB foi extremamente esclarecedora, eliminando por completo essa insegurança jurídica, acerca da conversão em alíquota zero na ocasião da fabricação de BDN (PRODE), Ou seja, uma vez o PRODE fabricado, a empresa responsável não precisa mais se preocupar com a sua destinação dos bens</p>

<p>parágrafo 1º do ar. 4º do Decreto 8.122/13 transparecer que a aplicação desses serviços nas destinações a que se referem os incisos I a III do caput do art. 2º., do referido Decreto, já é condição suficiente para a conversão dos tributos suspensos em alíquota zero.</p>	<p>industrializados para que ocorra ou não a conversão dos tributos suspensos em alíquota zero. Desta forma a empresa tem a opção de vender para as Forças Armadas ou exportar com isenção, vender para outros clientes públicos ou privados, recolhendo a tarifa cheia ou, inclusive, ficar com o PRODE para uso da própria empresa, uma vez que o ato jurígeno para conversão à zero já ocorreu na fabricação.</p>
--	--