

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
DOUTORADO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

Silas Santiago

SIMPLES NACIONAL: Alívios Tributários Estruturantes, Controle e Avaliação

Brasília - DF

2024

Silas Santiago

SIMPLES NACIONAL: Alívios Tributários Estruturantes, Controle e Avaliação

Tese de Doutorado desenvolvida sob a orientação da Profa. Dra. Cristiane de Oliveira Coelho Galvão e apresentada ao PPGD/IDP como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito Constitucional.

Brasília - DF

2024

Ficha Catalográfica

S235 Santiago, Silas

Simple Nacional : alívios tributários estruturantes, controle e avaliação / Silas Santiago – Brasília, DF, 2024.

215 f. : il.

Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2024.

Orientador: Profa. Dra. Cristiane de Oliveira Coelho Galvão.

1. Simple Nacional. 2. Competências tributárias. 3. Gastos Tributários. 4. Controles constitucionais. 5. Avaliação de políticas públicas. I. Galvão, Cristiane de Oliveira Coelho. II. Título.

CDU 336.22

Bibliotecária Responsável: Marianna de Almeida Cunha
CRB 10/2525

Silas Santiago

SIMPLES NACIONAL: Alívios Tributários Estruturantes, Controle e Avaliação

Tese de Doutorado desenvolvida sob a orientação da Profa. Dra. Cristiane de Oliveira Coelho Galvão e apresentada ao PPGD/IDP como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito Constitucional.

Data da defesa: 14 de junho de 2024.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Cristiane de Oliveira Coelho Galvão
Orientadora

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Membro Interno

Prof. Dr. Ricardo Alessandro Castagna

CEU Law School
Membro Externo

Prof. Dr. Rafael Campos Soares da Fonseca

Faculdade Autônoma de Direito, Fadisp
Membro Externo

A Deus, que sempre me guia,
Aos meus pais (*in memoriam*).

À minha esposa Ivone e às minhas filhas Ariana e Ariadne, minhas maiores
incentivadoras.

AGRADECIMENTOS

A elaboração de uma tese de doutorado é uma tarefa árdua e solitária, pois exige um diálogo constante com a própria pesquisa e com as conclusões daqueles que nos antecederam na ciência do Direito. Por isso, meus primeiros agradecimentos são direcionados à Professora e Orientadora Cristiane de Oliveira Coelho Galvão, que encontrou o equilíbrio perfeito entre orientação, troca de ideias, experiências e ensinamentos de grande relevância.

Também sou grato pelos incentivos que recebi para iniciar o doutorado. Além da minha família e da minha amiga Lúcia Bacelar, o Professor José Roberto Afonso, um pesquisador incansável, reforçou em mim o senso de inconformidade com as questões abordadas na tese.

Os demais membros das bancas de qualificação e defesa também merecem agradecimento, pois suas perguntas elevaram o nível das pesquisas, desafiando-me e levando-me a construir conceitos que podem contribuir para aqueles que desejam continuar os estudos sobre o tema.

Agradeço ainda aos meus colegas de doutorado, especialmente Nyvea Lourenço, José Elias Gabriel Neto, Edson Miranda e Adilson Cunha Silva, que compartilharam comigo as dificuldades das disciplinas, artigos e créditos.

Meus colegas de trabalho no SEBRAE, notadamente Fábio Gonçalves Marimon e Elias Guimarães Borges Filho, compreenderam minhas ausências em alguns momentos para que eu pudesse me dedicar à tese.

Por fim, expresso minha gratidão à minha sobrinha Mayara Landim de Oliveira, que contribuiu para a correção dos aspectos formais.

E, é claro, minha família merece um agradecimento especial. Além do apoio incondicional, eles souberam compreender minha abnegação e dedicação quase exclusiva em muitos finais de semana.

RESUMO

A tese tem como objetivo avaliar se o Simples Nacional, regime tributário determinado constitucionalmente para as microempresas e empresas de pequeno porte, deveria ser incluído no rol de gastos tributários e a quais medidas de controle, de ordem orçamentária ou extraorçamentária, ou de avaliação de políticas públicas, deveria estar submetido. Conclui-se que o Simples Nacional é um regime tributário alternativo determinado constitucionalmente. Esse regime concretiza, para as microempresas e empresas de pequeno porte, o princípio da capacidade contributiva. Além disso, ele materializa, a exemplo do Lucro Presumido, o princípio da praticabilidade tributária. O Simples Nacional faz parte do sistema tributário de referência e, nessa condição, não deve fazer parte do rol de renúncia de receitas. Como resultado, propõe-se a denominação de “alívios tributários estruturantes” àqueles decorrentes de determinações constitucionais, ou de medidas que respeitem os contornos da hipótese de incidência, atendendo ao princípio da capacidade contributiva, ou quando constituam regimes tributários alternativos, atendendo também ao princípio da praticabilidade tributária. Ele está sujeito às medidas constitucionais de avaliação de políticas públicas, e é nessa perspectiva que se sugere o aprofundamento dos estudos doutrinários quanto à inclusão, no conceito de microempresa e empresa de pequeno porte - MPE, das atividades intelectuais registradas como sociedades simples. Ademais, apesar de o legislador complementar, ao fixar os tetos de enquadramento como MPE, ter atendido a comandos constitucionais, ressalta-se sua competência para revisá-los, desde que o novo limiar tenha aplicação para todas as políticas públicas determinadas constitucionalmente, inclusive na área tributária. Destaca-se, ainda, que os limites dos regimes tributários destinados a esse segmento estão estreitamente vinculados ao nível de complexidade dos demais regimes tributários existentes.

Palavras-chave: Simples Nacional; competência tributária; gastos tributários; controles constitucionais; avaliação de políticas públicas.

ABSTRACT

The thesis aims to evaluate whether the Simples Nacional, a tax regime constitutionally determined for microenterprises and small businesses, should be included in the list of tax expenditures and to which control measures, whether budgetary or non-budgetary, or policy evaluation, it should be subject. It is concluded that the Simples Nacional is an alternative tax regime constitutionally determined. This regime embodies the principle of tax capacity for microenterprises and small businesses. Additionally, it operationalizes, similar to the Lucro Presumido (Presumed Profit) regime, the principle of tax practicality. The Simples Nacional is part of the reference tax system and, in this capacity, should not be considered a tax expenditure. As a result, the term “structural tax reliefs” is proposed for those resulting from constitutional provisions or measures that respect the contours of the taxable event, in line with the principle of tax capacity, or when they constitute alternative tax regimes, also in line with the principle of tax practicality. It is subject to constitutional measures for policy evaluation, and from this perspective, it is suggested to further study the doctrinal inclusion of intellectual activities registered as simple partnerships within the concept of microenterprise and small business (MSE). Furthermore, although the complementary legislator, in setting the thresholds for MSE classification, has complied with constitutional commands, it is emphasized that their competence to revise these thresholds remains, provided that the new threshold applies to all constitutionally determined public policies, including in the tax area. It is also worth noting that the special tax limits for this segment are closely linked to the complexity level of other existing tax regimes.

Keywords: Simples Nacional; Taxing Power; Tax Expenditure; Constitutional Controls; Evaluation of Public Policies.

RESUMEN

La tesis tiene como objetivo evaluar si el Simples Nacional, un régimen tributario establecido constitucionalmente para microempresas y pequeñas empresas, debería incluirse en la lista de gastos tributarios y a qué medidas de control, ya sea presupuestarias o extrapresupuestarias, o de evaluación de políticas públicas, debería estar sujeto. Se concluye que el Simples Nacional es un régimen tributario alternativo establecido constitucionalmente. Este régimen concreta el principio de capacidad contributiva para microempresas y pequeñas empresas. Además, materializa, al igual que el Lucro Presumido, el principio de practicabilidad tributaria. El Simples Nacional forma parte del sistema tributario de referencia y, por lo tanto, no debe considerarse como una renuncia de ingresos. Como resultado, se propone la denominación de “alivios tributarios estructurales” para aquellos derivados de disposiciones constitucionales o de medidas que respeten los contornos de la hipótesis de incidencia, cumpliendo con el principio de capacidad contributiva, o cuando constituyan regímenes tributarios alternativos, también atendiendo al principio de practicabilidad tributaria. Está sujeto a las medidas constitucionales de evaluación de políticas públicas, y en esta perspectiva se sugiere profundizar en los estudios doctrinales sobre la inclusión, en el concepto de microempresa y pequeña empresa (MPE), de las actividades intelectuales registradas como sociedades simples. Además, a pesar de que el legislador complementario, al establecer los límites de clasificación como MPE, ha cumplido con mandatos constitucionales, se destaca su competencia para revisarlos, siempre que el nuevo umbral se aplique a todas las políticas públicas establecidas constitucionalmente, incluso en el ámbito tributario. También es importante señalar que los límites de los regímenes tributarios destinados a este segmento están estrechamente vinculados al nivel de complejidad de los demás regímenes tributarios existentes.

Palabras clave: Simples Nacional; Competencia Tributaria; Gasto Tributario; Controles Constitucionales; Evaluación de Políticas Públicas.

SUMÁRIO

RESUMO	6
ABSTRACT	7
RESUMEN	8
1 INTRODUÇÃO	12
2 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E GASTOS TRIBUTÁRIOS	19
2.1 A IMPORTÂNCIA DOS TRIBUTOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS..	20
2.2 DIFERENÇAS ENTRE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E GASTOS TRIBUTÁRIOS.....	24
2.2.1 A importância da definição de competências tributárias	25
2.2.2 Diferença entre benefícios tributários e benefícios ou incentivos financeiros	28
2.2.3 Diferenças entre benefícios fiscais, benefícios tributários, renúncia de receitas, redução de receita, renúncia fiscal e gastos tributários	33
2.3 DOS CONCEITOS E APLICAÇÕES DA RENÚNCIA FISCAL NO MARCO LEGAL DO BRASIL.....	40
2.3.1 Dispositivos constantes da Constituição Federal	41
2.3.2 As Emendas Constitucionais e o Controle de Benefícios Tributários	43
2.3.3 Os conceitos de renúncia tributária constantes de Leis de Diretrizes Orçamentárias	45
2.3.4 A excepcionalidade trazida pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano de 2022.	48
2.3.5 O conceito e os limites de renúncia tributária na Lei de Responsabilidade Fiscal	49
2.4 DOS CONCEITOS INFRALEGAIS DE RENÚNCIA FISCAL OU GASTOS TRIBUTÁRIOS	54
2.4.1 O Tribunal de Contas da União e os conceitos de renúncia de receita	54
2.4.2 A Receita Federal e os conceitos de gastos tributários	60
2.4.3 A contabilidade pública e os conceitos de benefícios fiscais	63
2.5 DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS ESTRUTURANTES.....	66
2.5.1 Isenções Técnicas e Próprias, os Princípios da Progressividade e da Capacidade Contributiva e os Alívios Tributários Estruturantes	67
2.5.2 Os Alívios Tributários Estruturantes e o Nível de Discricionariedade na Concessão de Benefícios Fiscais	73
2.6 CONCLUSÃO	82

3 CONTROLES CONSTITUCIONAIS SOBRE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E ALÍVIOS TRIBUTÁRIOS ESTRUTURANTES	85
3.1 OS COMANDOS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS RELATIVOS AOS CONTROLES ORÇAMENTÁRIOS NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	85
3.1.1 Os controles interno e externo determinados pelo artigo 70 da Constituição Federal	87
3.1.2 A transparência quanto aos benefícios tributários determinada pelo § 6º do art. 165 da Constituição Federal	89
3.1.3 O Código Tributário Nacional e a divulgação de informações sobre beneficiários de renúncia de natureza tributária	97
3.1.4 As condicionantes legais para a instituição de benefícios tributários.....	98
3.1.5 A evolução das leis de diretrizes orçamentárias no controle de medidas legislativas sobre benefícios tributários	101
3.1.6 As leis de diretrizes orçamentárias e o controle de medidas legislativas que não representam renúncia de receita	104
3.1.7 O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e as medidas legislativas que representam renúncia de receita	106
3.2 OS CONTROLES RELATIVOS AOS ALÍVIOS TRIBUTÁRIOS ESTRUTURANTES	109
3.2.1 Os Controles de Ordem Legislativa Relativos aos Alívios Tributários Estruturantes	110
3.2.2 Os Controles Interno e Externo Relativos aos Alívios Tributários Estruturantes	116
3.2.3 O Princípio da Transparência quanto aos Alívios Tributários Estruturantes	122
3.3 CONCLUSÃO	128
4 CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DE MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE	133
4.1 CRITÉRIOS PARA O ENQUADRAMENTO NA CONDIÇÃO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE	136
4.1.1 Critérios Constitutivos relativos ao Enquadramento na Condição de Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte.....	137
4.1.2 As Atividades Intelectuais, a Sociedade Simples e a Sociedade Empresária	139

4.1.3 O Conceito de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte no Direito Brasileiro	144
4.1.4 Sobre o fornecimento de bens e serviços por entidades assistenciais ..	149
4.1.5 As atividades intelectuais e os regimes tributários para microempresas e empresas de pequeno porte	149
4.2 LIMITES DE ENQUADRAMENTO COMO MICRO OU PEQUENA EMPRESA	152
4.2.1 Magnitudes Econômicas utilizadas para o Enquadramento nos Portes Empresariais	153
4.2.2 Limites de Enquadramento como MPE para Fins Gerais	155
4.2.3 Limites de Enquadramento para Dispensa de Registro nos Impostos sobre o Consumo	161
4.2.4 Limites de Enquadramento para Regimes para Microempreendedores ou Trabalhadores por Conta Própria.....	163
4.2.5 Limites de Enquadramento para Regimes Presuntivos de Impostos.....	168
4.2.6 Outras medidas tributárias destinadas às microempresas e empresas de pequeno porte.....	172
4.2.7 Comandos Constitucionais relativos aos Limites de Enquadramento como Micro ou Pequena Empresa	176
4.3 CONCLUSÃO	178
5 CONCLUSÃO	183
REFERÊNCIAS.....	191
APÊNDICE A - LIMITES GERAIS DE ENQUADRAMENTO COMO MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE: Equivalência com PIB <i>per capita</i>	208
APÊNDICE B - LIMITES DE DISPENSA DE REGISTRO E COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO – IVA OU IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS).....	210
APÊNDICE C - ALÍQUOTAS EFETIVAS DO SIMPLES NACIONAL.....	213
ANEXO A - ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006.....	214
ANEXO B - ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)	215

1 INTRODUÇÃO

A presente tese versará sobre os controles, notadamente de ordem constitucional e voltados para a área orçamentária, relativos às medidas tributárias destinadas às microempresas e empresas de pequeno porte - MPE, consubstanciadas no Simples Nacional, regime tributário alternativo destinado a esse segmento e criado por determinação constitucional.

Para isso serão avaliadas essas medidas, a partir dos conceitos de benefícios tributários, em consonância com os princípios constitucionais econômico-tributários, com vistas à sua adequada conceituação, tratamento e controle.

Para alcançar esse objetivo, a análise da natureza dessas medidas será realizada em comparação com outras espécies de alívios tributários, emanados ou não da Constituição Federal.

No entanto, antes de se chegar à definição de benefícios tributários, é necessário avaliar as distinções entre benefícios fiscais e benefícios tributários. A clarificação desses conceitos é de suma importância para a tese, uma vez que é fundamental compreender cada um desses fenômenos, delineando suas semelhanças e diferenças, começando pelo ramo do Direito ao qual estão vinculados - seja ao Tributário ou ao Financeiro.

Faz-se necessário iniciar pelo conceito mais amplo, o de **benefícios fiscais**. Há certa confusão na doutrina, por vezes entendendo como sinônimos os termos “benefícios fiscais” e “benefícios tributários”. A pesquisa procurará aferir qual é gênero e qual é espécie, tendo em vista que, em tese, a política fiscal é mais ampla do que a política tributária, e os instrumentos fiscais são mais amplos do que os instrumentos tributários.

Será necessário aferir ainda a diferença entre os benefícios de natureza financeira e os benefícios de natureza tributária e creditícia, e a quais controles eles são submetidos. Os primeiros representam dispêndios efetivos e entram no fluxo normal de controles orçamentários dos entes públicos. Os benefícios de natureza creditícia, apesar da determinação constitucional, têm controle efetivo precário, e os de natureza tributária constam de um demonstrativo, na forma de anexo aos Projetos

de Lei de Diretrizes Orçamentárias, denominado de Demonstrativo de Gastos Tributários - DGT.

Far-se-á necessário estabelecer as diferenças entre as medidas tributárias redutivas da imposição tributária decorrentes de mandamento constitucional daqueles oriundos exclusivamente do exercício da competência tributária do ente federado instituidor do tributo.

A partir dessas diferenças, é mister avaliar o impacto delas com relação aos controles constitucionais de ordem orçamentária, em face do exercício, ou não, da competência tributária, e do nível de discricionariedade do ente tributante na instituição de cada medida tributária.

Ao tempo em que os benefícios tributários representam uma concessão ao contribuinte, medidas originadas de comandos constitucionais por vezes implicam pouca ou nenhuma discricionariedade, a exemplo da vedação à tributação impositiva entre os entes federados.

A delimitação dos contornos dos controles constitucionais de ordem orçamentária se inicia com o comando da Carta Magna em seu artigo 70¹, que determina que a renúncia de receitas deverá ser submetida aos controles internos e externos dos Poderes da República. O § 6º do art. 165 da Constituição Federal estabelece que constará como anexo do projeto de lei orçamentária o demonstrativo do efeito sobre as receitas decorrentes das isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, o que abrange o conjunto de medidas de caráter fiscal.

Cabe ainda investigar sobre o que são gastos tributários – nome técnico adotado pela doutrina econômica nacional e internacional para a renúncia fiscal, e quais são as hipóteses para classificar medidas tributárias nessa categoria, com consequências constitucionais e infraconstitucionais.

O art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2001, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), determina que a concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária que implique renúncia de receita somente poderá ocorrer mediante determinadas condições, a exemplo da existência da estimativa do impacto

¹ Constituição Federal. Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

orçamentário-financeiro durante determinado período e do estabelecimento de medidas compensatórias.

Para essa tese, interessa pesquisar um aspecto específico constante do § 1º do art. 14 da LRF, quando, ao conceituar renúncia fiscal, estabelece que a observância das condições ali dispostas para a concessão de benefícios tributários somente se faz necessária quando esses benefícios são de “caráter não geral”. Sendo assim, cabe-nos investigar o que seriam benefícios de “caráter geral” que, em tese, estariam dispensados das providências determinadas no referido artigo.

Faz-se necessário estabelecer o alcance da expressão “renúncia de receita”, e os limites do seu significado – para fins da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esse conceito consta do § 1º do artigo 14, que traz, além da anistia, remissão, subsídio e crédito presumido, três hipóteses principais para a caracterização da renúncia, e iremos estudá-las ao longo da tese.

Além das condicionantes para a caracterização da renúncia fiscal com base no § 1º do art. 14 da LRF, faz-se importante pesquisar sobre outros aspectos que podem fazer com que determinada medida tributária não se enquadre como renúncia. Nesse diapasão, são importantes os conceitos de ato concessório, isenção técnica e isenção própria, bem como os princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade tributária, as relações entre a tributação progressiva e o princípio da capacidade contributiva, as medidas tributárias determinadas constitucionalmente e os regimes tributários alternativos.

Há necessidade também de avaliar as diferenças – se houver, entre o art. 14 da LRF e o contido no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 95/2016. Nesse sentido, teremos que estudar o alcance do termo “renúncia de receita”, constante do artigo 113 do ADCT, e em que medida ele será aplicado ao processo legislativo e ao controle constitucional das leis.

Ainda no aspecto legislativo, cabe aferir os avanços da legislação infraconstitucional no sentido de explicitar melhor os fenômenos sujeitos ao controle orçamentário. Para isso, teremos que estudar as Leis de Diretrizes Orçamentárias, seus avanços e tendências, avaliando inclusive seu alinhamento com a LRF.

Na medida em que os controles orçamentários relativos ao Simples Nacional poderão ter contornos diferenciados, faz-se necessário pesquisar sobre o conceito

jurídico e econômico de microempresa e empresa de pequeno porte - MPE, principiando pelo próprio conceito de empresa. Caberá aferir se a Lei Complementar n. 123, de 2006, houve-se bem ao conceituar MPE.

Nesse contexto, a **pergunta da pesquisa** é: “o tratamento tributário diferenciado e favorecido determinado constitucionalmente às microempresas e empresas de pequeno porte, consubstanciado no Simples Nacional, representa gastos tributários? E, sendo negativa a resposta, a quais controles deveria o instituto estar sujeito, de ordem orçamentária ou extraorçamentária, ou de medidas de avaliação de políticas públicas?”

O **objetivo geral** da tese é identificar, estudar e levantar informações sobre o tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado constitucionalmente às microempresas e empresas de pequeno porte consubstanciado no Simples Nacional e determinar quais controles devem ser aplicados, de ordem orçamentária ou extraorçamentária, bem como ao processo de avaliação de políticas públicas.

A tese tem, como **objetivos específicos**, os quais nortearão os três capítulos dessa pesquisa:

- 1) Investigar a natureza e diferenças entre benefícios tributários, alívios tributários, alívios tributários estruturantes e gastos tributários, propondo a identificação do Simples Nacional com relação a esses conceitos;
- 2) Identificar os controles orçamentários levados a cabo no Brasil com relação aos gastos tributários, as diferenças existentes com relação aos alívios tributários estruturantes e os processos de avaliação das medidas redutoras da imposição tributária;
- 3) Pesquisar sobre os conceitos de microempresa e empresa de pequeno porte, inclusive na economia comparada, com vistas à delimitação do escopo da política pública de natureza constitucional.

A **hipótese** para o problema da pesquisa é de que o tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado às microempresas e empresas de pequeno porte consubstanciado no Simples Nacional decorre de mandamento de ordem constitucional, respeitando também os princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade tributária, representando um alívio tributário estruturante que culmina em um regime tributário alternativo, fazendo parte do sistema tributário de referência, demandando controles constitucionais de ordem orçamentária e extraorçamentária

com contornos específicos, além de medidas de avaliação de políticas públicas de natureza constitucional.

A **justificativa** da pesquisa reside, primeiramente, na importância das microempresas e empresas de pequeno porte no tecido empresarial de todos os países, representando a grande maioria das iniciativas empresariais, com papel fundamental na geração de emprego e de renda, notadamente para as parcelas menos favorecidas da população, que muitas vezes têm o empreendedorismo como uma alternativa de sobrevivência.

Além disso, percebe-se certo desconhecimento da doutrina não quanto aos conceitos de benefício fiscal, benefício tributário, alívio tributário estruturante e gastos tributários, havendo necessidade de aprofundamentos quanto aos efeitos das medidas tributárias determinadas constitucionalmente, seja por meio de comandos que limitam o poder de tributar, seja pela criação de regimes específicos e alternativos de tributação, a exemplo do Simples Nacional.

É importante falar sobre **as motivações** que me levaram ao tema. Tenho uma longa história com o Simples Nacional, desde a fase de formulação, quando ainda estava na Secretaria da Receita Previdenciária e, de 2007 a 2018, como Secretário-Executivo do Comitê Gestor do Simples Nacional.

O Simples é admirado fora do país, e estive em várias missões do Fundo Monetário Internacional e do CIAT em países da América Latina, África e Ásia, avaliando e propondo implementações ou alterações nos sistemas tributários para pequenas empresas, tendo como paradigma a experiência brasileira.

Desde quando eu estava na ativa, na Receita Federal, a questão da renúncia fiscal do Simples me incomodava, tanto nos aspectos econômicos quanto jurídicos, mas a atividade operacional não me permitia estudar a matéria. Agora pude dedicar-me à pesquisa, culminando nessa tese.

Quanto à **metodologia** utilizada para o alcance dos objetivos apresentados, a pesquisa utilizará o método indutivo e a técnica de revisão bibliográfica e documental. Serão estudadas produções científicas como livros, artigos de periódicos, teses, dissertações, além de documentos oficiais constantes de sites governamentais e não governamentais.

Como **referencial teórico**, a pesquisa adota, com relação à renúncia tributária, a enunciação constante da tese de Doutorado do Prof. Ivan Allegretti, para quem

“renunciar pressupõe abrir mão de algo que se tem, a renúncia de receita apenas toma lugar como resultado do exercício negativo da competência, não se caracterizando em relação às imunidades constitucionais tributárias nem em relação às situações de não incidência decorrentes da ausência de exercício da competência tributária. Assim, não existe renúncia de receita fora do âmbito do exercício negativo da outorga de competência constitucional.”

Com relação especificamente ao Simples Nacional, dois marcos se destacam. O primeiro também do Prof. Allegretti, quando diz em sua tese que: “O demonstrativo² atropela a definição jurídica de renúncia de receita ao incluir indevidamente hipóteses de imunidade constitucional, como é o caso da imunidade tributária conferida às entidades de educação e de saúde, e regimes alternativos de tributação, como é o caso do Simples Nacional”.

O segundo, do Prof. Ricardo Castagna, quando em sua tese defende que o Simples Nacional representa um regime tributário alternativo que atende à praticabilidade tributária, a exemplo do Lucro Presumido, sendo que, adicionalmente, é um regime previsto constitucionalmente. Nessa condição, não deveria ser considerado um gasto tributário.

A **hipótese se confirma**, devendo-se classificar o **Simples Nacional** como um **alívio tributário estruturante**, que **não implica renúncia fiscal, não devendo, portanto, constar dos demonstrativos de gastos tributários**. Todavia, essa conclusão não afasta os controles aos quais o regime deverá estar sujeito, notadamente quanto às **previsões de reduções de receita** decorrentes de eventuais **propostas legislativas** que pretendam alterá-lo, visando ao **controle das metas fiscais**. Além disso, estará sujeito às medidas de **avaliação de políticas públicas**, determinadas constitucionalmente, devendo-se ter sempre em conta a conceituação jurídica e econômica de microempresa e empresa de pequeno porte - MPE, o alcance do seus objetivos, preferencialmente de forma comparativa com outros regimes tributários, especialmente quanto à arrecadação tributária, redução da informalidade empresarial e geração e manutenção de empregos. Destaca-se, também, que o Simples Nacional é **passível de revisão pelo legislador complementar**,

² Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT).

notadamente quanto aos parâmetros de elegibilidade na condição de MPE, sob os aspectos constitutivos e de significância econômica.

2 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E GASTOS TRIBUTÁRIOS

O capítulo tem como objetivo investigar a natureza e diferenças entre benefícios tributários, alívios tributários, alívios tributários estruturantes e gastos tributários, propondo a identificação do Simples Nacional com relação a esses conceitos.

Será abordada a importância da tributação para a concretização dos direitos constitucionais, os conceitos e diferenças entre benefícios tributários e gastos tributários, as diferenças entre isenções próprias e isenções técnicas, os benefícios tributários estruturais, as imunidades de eficácia plena e as condicionadas e o nível de discricionariedade na concessão de benefícios tributários.

Esses tópicos são importantes para a tese, na medida em que se faz necessário chegar, ao final, ao estudo dos controles orçamentários e extraorçamentários relativos ao Simples Nacional. E não se pode chegar a esse ponto sem entender o que são benefícios tributários, quais são seus fundamentos legais e como são concedidos e controlados.

Ao final desse capítulo, uma parte da pergunta da tese terá que ser respondida: o Simples Nacional é um benefício tributário que implica renúncia de receita? Se não o for, qual seu enquadramento jurídico?

O capítulo se inicia com a ratificação da importância da tributação, haja vista que os impostos são imprescindíveis para a consecução dos direitos constitucionais, a começar pelo direito de propriedade, que só existe pela garantia do Estado e das suas instituições. Esse fato faz com que a concessão de benefícios tributários, que limitam a arrecadação do país e, em consequência, limitam a capacidade do Estado de cumprir com suas finalidades, respeite preceitos e comandos constitucionais.

A delimitação de benefícios tributários deve basear-se no estudo das competências tributárias, pois, em tese, o ente federado que pode exigir o tributo também tem o poder de reduzir sua exigibilidade, mesmo que parcialmente.

Na medida em que os benefícios tributários são denominados pela doutrina e pela administração tributária federal como gastos tributários, é preciso investigar a natureza desses gastos, sem olvidar de que gastos exigem alocação, priorização, decisão sobre conveniência e oportunidade.

Nesse ponto, cabe pesquisar sobre o nível de discricionariedade que está envolvido em cada alívio tributário, pois alguns deles decorrem de mandamentos constitucionais. Faz-se necessário também estudar quais concessões tributárias decorrem da própria natureza do tributo, ou significam o atendimento a princípios constitucionais, a exemplo da capacidade contributiva.

Finalmente, nesse capítulo serão aferidos quais benefícios tributários têm natureza discricionária, ou seja, destinam-se a contribuintes específicos ou a grupos e setores econômicos. Em contrapartida, quais alívios tributários teriam caráter geral, não discriminatórios, e que mitigariam, em consequência, os controles de ordem orçamentária ou extraorçamentária.

2.1 A IMPORTÂNCIA DOS TRIBUTOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS

Pode-se dizer que não há estado soberano sem impostos e exército, mas os impostos são mais importantes, pois sem eles não seria possível manter as forças de defesa, o que inviabilizaria a própria soberania.

Da mesma forma é necessário afirmar que os impostos têm uma relação umbilical com a propriedade e o mercado. De um lado, extrai-se primordialmente da propriedade e do mercado as bases para a imposição tributária. De outro, o estado viabilizado pelos impostos dá segurança jurídica e protege primordialmente a propriedade e o mercado. Gilmar Mendes (2012, p. 1933) ensina que “a tributação pressupõe a propriedade privada, já que nela incide e dela se nutre”.

O Estado Mínimo preconizado pela teoria conservadora defende a ausência de direitos, sob a premissa de que direitos seriam somente os sociais ou redistributivos. No entanto, essa concepção implica uma profunda miopia por parte do detentor da propriedade, na medida em que ele quer, mesmo sem saber, o estado só para si. Isso porque sem o estado não existiria propriedade, nem o direito à sua proteção por meio da justiça estatal, nem o respeito aos contratos. Em suma, qualquer direito é direito e é positivo, seja para proteção da propriedade ou para redistribuição da renda – os chamados direitos sociais.

Holmes e Sunstein afirmam que:

O direito à propriedade privada, que é um elemento importante da liberdade, nada significa quando você não dispõe de recursos para proteger o que é seu e a polícia não existe”, e que “os custos públicos dos direitos não ligados ao bem-estar social demonstram, entre outras coisas, que a ‘riqueza privada’ tal como a conhecemos só existe em razão das instituições governamentais. (Holmes; Sunstein, 2019, p. 16).

Os autores ainda defendem que mesmo os gastos militares devem ser incluídos como custos relativos ao direito de propriedade, haja vista que “somente o soberano tem um interesse absoluto nas terras: os proprietários comuns as ‘detêm em nome do soberano’” (Holmes; Sunstein, 2019, p. 61).

Em suma: a propriedade não subsiste sem o aparato estatal, a formatação jurídica e a proteção judicial, os mecanismos de defesa proporcionados pelo estado e mesmo a soberania estatal proporcionada pelas forças de defesa contra nações estrangeiras.

Na verdade, qualquer proteção a direitos constitucionais, sejam relativos à propriedade ou aos direitos sociais, custam caro, na medida em que se não houver coercitividade não existe proteção ao direito. O exercício dos direitos pressupõe deveres, seja para o estado ou para particulares, e os deveres só são respeitados quando a força do aparato estatal é acionada, onerando a fazenda pública (Holmes; Sunstein, 2019, p. 40).

A tributação tem duas funções principais. A primeira significa a repartição entre os recursos que ficarão sob o arbítrio da sociedade para o exercício das funções estatais, e aqueles que permanecerão com os indivíduos, na qualidade de propriedade pessoal. A segunda é a distribuição do produto social entre os componentes da sociedade, seja como propriedade privada ou em forma de benefícios sociais (Murphy; Nagel, 2005, p. 100).

Bräutigam segue na mesma direção, quando assegura que:

Os impostos garantem a capacidade dos estados de realizar seus objetivos; eles formam uma das arenas centrais para a condução das relações estado-sociedade e moldam o equilíbrio entre acumulação e redistribuição que dá aos estados seu caráter social. Sem a capacidade de arrecadar receitas de forma eficaz, os estados ficam limitados na medida em que podem fornecer segurança, atender às necessidades básicas ou promover o desenvolvimento econômico³ (Bräutigam; Fieldstad; Moore, 2008, p. 1, tradução nossa).

³ No original: “Taxes underwrite the capacity of states to carry out their goals; they form one of the central arenas for the conduct of state-society relations, and they shape the balance between

Silva (2016, p. 32) entende que os deveres, inclusive os de natureza impositiva, são um contraponto aos direitos fundamentais, “em que o indivíduo deverá prestar ou não determinada atividade ao Estado”.

Casalta Nabais ressalta que os **deveres fundamentais** constituem “**uma exigência estrutural de qualquer constituição**”, e “constituem a legitimação para a intervenção dos poderes públicos em determinadas relações sociais ou em certos âmbitos da autonomia pessoal dos cidadãos”. (2004, p. 19, grifo nosso),

O autor separa os “deveres do homem”, interindividuais, decorrentes das leis civis – direito penal, privado e processual), dos “**deveres do cidadão**”, emanados das leis políticas – direito constitucional e administrativo, destacando os últimos como “**obrigações positivas face à comunidade**”. (Nabais, 2004, p. 43, grifo nosso).

O autor lembra que, no estado liberal, os deveres limitavam-se à defesa da pátria e pagar impostos, que, “de algum modo se revelam como a outra face respectivamente da liberdade e da propriedade”. O dever de pagar impostos representa condição necessária ao direito da propriedade, que é, sem dúvida, “incompatível com o estado proprietário, implicando inevitavelmente um **estado fiscal**”. (Nabais, p. 48 e 60, grifo nosso)

Na medida em que os **direitos** vão progredindo, a exemplo da participação política, os direitos sociais, os direitos ecológicos, eles exprimem exigências do indivíduo face ao Estado”, fazendo alargar a “**esfera jurídica e fundamental do cidadão**”, e, de algum modo, “se impõem ao poder constituinte do Estado”, que nada mais faz além de reconhecê-los, e não os criar, de outro lado, “limitam essa mesma esfera por meio da convocação de deveres” associados, “os quais são fundamentalmente uma criação efetiva do Estado”. (Nabais, 2004, p. 50 e 56, grifo nosso)

O que determina a existência de um estado fiscal não é o nível de direitos conquistados pelos cidadãos, mas sim o fato de que, para garanti-los, o estado necessita dos impostos, neles residindo a maior fonte para fazer frente às suas atividades.

accumulation and redistribution that gives states their social character. Without the ability to raise revenues effectively, states are limited in the extent to which they can provide security, meet basic needs or foster economic development”.

Ao contrário, segundo Rocha (2020, p. 19), em um Estado Patrimonial, que se sustenta “a partir da exploração de bens públicos, como recursos naturais”, perde importância o dever fundamental de pagar impostos.

O autor reafirma que o **Brasil** “se organiza como um **Estado Fiscal**”, com fundamento no art. 173 da Carta Magna, onde consta que “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” (Rocha, 2020, p. 14, grifo nosso).

A estreita correlação entre direitos e deveres fundamentais encontra fundamento também na “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”, de 1789, que, apesar de referir-se a direitos, estabelece os impostos como condição para a garantia dos direitos, inclusive para a defesa do Estado:

Artigo 13º- Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma **contribuição comum**, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades. (Declaração Dos Direitos Do Homem E Do Cidadão, 2015, grifo nosso).

A conexão entre direitos e deveres é reforçada por Silva (2016, p. 36), quando afirma que, “por força da soberania, os Estados possuiriam a liberdade de impor deveres essenciais aos indivíduos, através da prescrição constitucional, sendo esse o fundamento dogmático dos deveres”.

Ressalva-se a possibilidade de existência de Estados sem necessidade exclusiva de imposição tributária, definidos como produtores, empresariais e proprietários. Os primeiros aqueles que possuem bens econômicos a serem extraídos, a exemplo do petróleo. Os segundos, aqueles que obtêm recursos por meio de atividades empresariais. Os terceiros, os estados socialistas, “no qual onde não haveria propriedade privada, pois todos os bens pertenceriam ao órgão estatal, sendo a riqueza produzida e compartilhada – em tese – para toda população.” (Nabais, 2004, p. 192-193)

Silva conecta o dever de pagar impostos à viabilização da própria sociedade:

Se há um Estado Fiscal, existiria um dever fundamental de pagar imposto em sentido lato. Como a configuração estatal teria como prevalência os impostos, aqueles que compõem **a sociedade devem arcar com os valores como um**

dever basilar para a viabilização da sociedade. (Silva, 2016, p. 63, grifo nosso).

O autor conclui que:

Portanto, o custo dos direitos vincula-se indispensavelmente a ideia de formação e manutenção de uma estrutura governamental capaz de estabilizar a relações sociais e por essencial a todo cidadão. A relação se desenha desse modo: dada uma estrutura estatal é necessária a **previsão de direitos fundamentais** para a manutenção da sociedade, estrutura que dentro de um Estado Fiscal possui **um custo a ser adimplido por todos** devido a existência do **dever fundamental de pagar impostos.** (Silva, 2016, p. 67, grifo nosso).

O dever de pagar impostos não concede ao Estado, no entanto, o poder de aumentar a tributação indiscriminadamente. Segundo Silva, o tamanho dos impostos está vinculado ao tamanho do Estado e ao custo dos direitos:

O custo dos direitos além de legitimar diretamente o dever fundamental de pagar impostos também possui como função definir o tamanho do Estado Fiscal, já que a tributação vincular-se-ia a formação e viabilização do Estado. (Silva, 2016, p. 67).

Conclui-se que a tributação é imprescindível para proteger direitos, sejam eles sociais ou não, permitir seu exercício e fruição, dar-lhes concretude, não importa a classificação que a eles se dê, que são sempre positivos, na medida em que sem a ação coercitiva do estado perdem a proteção e a efetividade. Além da repartição e da distribuição, propiciam o desenvolvimento econômico e, mediante processos democráticos, o desenvolvimento social.

2.2 DIFERENÇAS ENTRE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E GASTOS TRIBUTÁRIOS

A investigação sobre benefícios tributários, gastos tributários e demais fenômenos redutores da receita tributária representa o núcleo dessa pesquisa, haja vista que, ao final, teremos que aferir se o tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado às microempresas e empresas de pequeno porte consubstanciado no Simples Nacional terá contornos diferenciados sobre os aspectos de controle orçamentário de ordem constitucional.

Sendo assim, definir o que são benefícios tributários, o que são gastos tributários, a diferença entre eles, e as modalidades de medidas tributárias que

reduzem receitas, é essencial. Para levar a cabo essa tarefa, faz-se necessário começar pela Constituição Federal, notadamente quanto às competências tributárias.

2.2.1 A importância da definição de competências tributárias

A partir da imprescindibilidade da arrecadação de tributos para um país, como vimos na Seção 1.1, eventual previsão legislativa que implique diminuição do potencial arrecadatário deve ser cercada de todos os cuidados possíveis, devendo, a exemplo de todos os demais aspectos gerais do nosso sistema tributário, ser guiado pela nossa Constituição.

Não é possível falar sobre tributos no Brasil sem fundamento constitucional. Nossa Carta Magna determina praticamente tudo com relação à tributação, desde as questões essenciais, a exemplo de competências e princípios gerais, até matérias que não necessitariam estar na Constituição⁴.

Far-se-ia necessário o enxugamento do texto constitucional. Mas essa defesa é controversa, como afirma Coêlho (2009), no artigo cujo título é autoexplicativo: “Lipoaspiração Constitucional: Enxugamento da Constituição é Inconstitucional”.

Ao par de matérias de natureza ordinária na nossa Carta Magna, a Constituição traz os aspectos fundamentais sobre a tributação, notadamente quanto à competência tributária. Essa premissa permeia toda a Constituição, com a pedra fundamental em seu artigo 18, onde consta que a organização político-administrativa do nosso país é composta pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, todos autônomos. (Brasil, 1988).

A autonomia trazida pelo legislador constituinte se traduz na ausência de hierarquia entre os entes federados, cabendo a cada um deles determinadas competências e atribuições, algumas delas concorrentes. Não há como negar, todavia, que nossa Constituição deu poderes maiores ao Poder Legislativo da União,

⁴ A nossa Constituição, além de ser um verdadeiro Código Tributário, avança em aspectos muito específicos. Dentre outros assuntos, citamos exemplos de definição constitucional de incidências particularizadas (155, § 2º, IX), exclusões da base de cálculo (155, § 2º, X; 156, § 2º, I), definições de tributação cumulativa ou não cumulativa (153, § 3º, II; 155, § 2º, I; 195, § 12), alíquotas (153, § 5º), validação da substituição tributária para fatos geradores futuros (150, § 7º), características de impostos específicos (153, § 2º, I), tributação na origem ou destino (155, § 2º, VII; 155, § 4º), responsabilidade tributária (155, § 2º, VIII), definições sobre base de cálculo – ad valorem ou com base na unidade de medida adotada (149, § 2º, III, a; 155, § 4º, IV, b), e até prazos máximos de parcelamento (195, § 11).

notadamente quanto às leis de caráter nacional que fixam normas gerais, quando se determina, no § 4º do art. 24, que “A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”. (Brasil, 1988).

Entretanto, no que se refere especificamente à instituição e administração de tributos, há clara distribuição de competências, não havendo hoje dúvidas significativas sobre quem pode instituir e, conseqüentemente, arrecadar determinado tributo⁵.

O Simples Nacional reverteu em parte a lógica da distribuição de competências, pois unificou a arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos dos três entes federados, em alguns casos possibilitando o exercício compartilhado das capacidades tributárias, na forma do art. 33 da Lei Complementar n. 123, de 2006.

E por que é importante distinguir claramente a competência tributária? Porque, ao investigar os benefícios tributários, importante também será aferir quem tem competência para concedê-los. O benefício tributário depende de um ato concessório, conforme ensina a inteligência do *caput* do art. 14 da LRF, que principia com “A **concessão** ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária **da qual decorra renúncia de receita [...]**”. (Brasil, 2000, grifo nosso).

Correia Neto (2012, p. 13-14) ensina que os benefícios fiscais representam o “tributo ao avesso” e, da mesma forma, decorrem do exercício da competência tributária, mas no sentido oposto ao da obrigação. Ao invés de obrigar ao pagamento, estipulam que o tributo não deve ser pago, ou que deve ser exigido por valor menor. O autor ainda assevera que “a competência para cobrar tributos e a competência para isentá-los são duas faces da mesma moeda”. (2012, p. 15).

Ora, se o benefício tributário depende de ato concessório de quem detém a competência tributária, a ausência dessa competência leva à ausência do próprio benefício. Não se concede o que não se pode impor. **Não se pode dispensar o que não se pode instituir ou exigir**. Na inteligência da teoria de Celso de Barros, não existe moeda com apenas um lado. Para que seja possível a existência do lado

⁵ Dúvidas há, e não são poucas, sobre se um fato econômico está ou não sujeito a determinado tributo, e algumas disputas federativas quanto à incidência do ICMS ou do ISS em certos fatos impositivos, devido à nossa complicada dicotomia tributária na qual se separa a imposição de bens e de serviços. Essa dicotomia, todavia, será resolvida com a entrada em vigor dos dispositivos da recente reforma tributária aprovada, constante da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Com ela, serão extintos o ICMS e o ISS, criando-se o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS.

concessivo da moeda – o benefício tributário, tem que ter havido a possibilidade de existência do lado impositivo da moeda – a competência para instituir ou modificar tributos.

Sendo assim, as limitações ao poder de tributar constantes da Constituição Federal, que retiram ou limitam o poder tributante do ente federado, não podem ser consideradas benefícios tributários que impliquem renúncia.

Essa lógica é ratificada por Allegretti:

Precisamente porque renunciar pressupõe abrir mão de algo que se tem, a **renúncia** de receita apenas toma lugar como resultado do **exercício negativo da competência**, não se caracterizando em relação às imunidades constitucionais tributárias nem em relação às situações de não incidência decorrentes da ausência de exercício da competência tributária. Assim, não existe renúncia de receita fora do âmbito do exercício negativo da outorga de competência constitucional. (Allegretti, 2022, p. 264-265, grifo nosso).

A concessão de benefício tributário passa então, ou pelo “exercício ao avesso da competência tributária”, na visão de Correia Neto, ou no “exercício negativo da competência tributária”, na teoria de Alegretti.

Em um ou outro caso, quando não há competência em face de comando constitucional, ou quando ela está limitada constitucionalmente, não há que se falar em concessão de benefício tributário, porque não há o que se conceder.

Regina Helena Costa (2006, p. 41), afirma que a imunidade não se explica “por meio da fenomenologia da incidência tributária”, na medida em que a questão relativa à incidência se apresenta “quando do exercício da competência tributária, e não no momento que lhe é anterior - o da repartição da competência, em cujo contexto está inserida a imunidade.” Sendo assim, quando há imunidade, há inexistência da competência tributária.

A mesma autora (2006, p. 80), ensina que, dentre outras finalidades, “as imunidades são instrumentos para a realização da extrafiscalidade no plano constitucional”.

A Constituição, ao outorgar as competências tributárias, “também as limitou, dado tratar-se de um Estado democrático de Direito – o qual deve subsumir-se sempre aos preceitos constitucionais, na medida da justiça.” (Curi, 2007, p. 87).

Paulsen (2014, grifo nosso) classifica as **imunidades** como “**normas negativas de competência**”, as quais “proíbem a tributação de determinadas

peças ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competência tributária”.

O autor ainda acrescenta que, com relação às imunidades, há aquelas que “exigem regulamentação, mormente quando seu texto remete expressamente aos requisitos e condições estabelecidos em lei”.

A exemplo das imunidades, as determinações constitucionais em matéria tributária também podem demandar regulamentação. É o caso, por exemplo, do comando relativo à imposição tributária veiculado pelo art. 146, III, “d”, determinando a instituição de regime tributário específico destinado às microempresas e empresas de pequeno porte, por meio de lei complementar. O cumprimento a essa determinação não representou a vontade do legislador complementar, e sim o atendimento a um comando constitucional.

Na medida em que a instituição de benefício tributário é um ato concessório, faz-se necessário avaliar o grau de discricionariedade em sua concessão, o que será levado a cabo em seção própria.

É crucial destacar que ao se estabelecer, pela lógica jurídica, que **não há concessão de benefício tributário quando inexistente a competência tributária**, ou quando essa **competência está limitada ou condicionada**, não se está a afirmar que uma possível perda de arrecadação não deva ser objeto de controles com contornos diferenciados, bem como haver avaliação de como a política pública albergada constitucionalmente está sendo concretizada. Essa avaliação é muito importante, “mas não se realiza por meio da renúncia de receita”, e, portanto, deve ficar fora dos demonstrativos de gastos tributários. (Allegretti, 2022, p. 265)

2.2.2 Diferença entre benefícios tributários e benefícios ou incentivos financeiros

Na medida em que a concessão de benefícios tributários representa o avesso do tributo, e que essa concessão significa o exercício, em sentido inverso, da competência tributária⁶, começamos a ter os primeiros contornos do que seriam esses benefícios.

⁶ Ou o exercício negativo da competência tributária, na visão de Allegretti (2022, p. 264-265).

A nomenclatura utilizada para a instituição de benefícios tributários não é muito importante. É necessário entender que qualquer componente de legislação tributária⁷ concedido pelo ente tributante que resulte em uma desobrigação de pagar tributos ou que leve à diminuição do montante dessa obrigação é uma medida redutora da imposição tributária. Para isso, a medida deve afetar um dos núcleos da competência tributária, formada pelo sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota.

É necessário separar, todavia, os benefícios tributários dos incentivos ou benefícios financeiros. Os primeiros – benefícios tributários, afetam a obrigação tributária em si antes do seu pagamento ou extinção, podendo impedir seu nascimento, diminuir o montante da obrigação e até mesmo levá-la à extinção. O segundo – benefícios ou incentivos financeiros, ocorrem depois do pagamento do tributo. A partir desse fato – o pagamento, os recursos já fazem parte do Tesouro, seja ele federal, estadual ou municipal. Sendo assim, para que os recursos saiam do Tesouro, faz-se necessária autorização legislativa e inclusão no orçamento fiscal.

Tem-se aqui a primeira fronteira, entre o mecanismo tributário – benefício tributário, e o mecanismo financeiro – benefício ou incentivo financeiro. Essa distinção é extremamente importante quando se trata de tributos sujeitos à repartição de receitas entre os entes federados. Há três julgamentos no STF que pavimentaram a separação entre esses dois mecanismos.

O primeiro, o Recurso Extraordinário 705.423/SE, impetrado pelo Município de Itabi (SE) contra a concessão de isenções no Imposto de Renda e IPI por parte da União, culminou no Tema 653 da sistemática da repercussão geral, com a seguinte tese: “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.” A *ratio decidendi* fixou-se na literalidade do disposto no inciso I do art. 159 da Carta Magna, onde consta que o “produto da arrecadação” será objeto de repartição. Prevaleceu a decisão do Acórdão recorrido, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região – TRF5, o qual havia estabelecido que seria “ilegítima a

⁷ Segundo o art. 96 do CTN, a expressão “legislação tributária” não compreende somente as leis, mas todas as normas que versem sobre tributos e sobre as relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL, 1966).

pretensão de recebimento de valores que, em face de incentivos fiscais, **não foram recolhidos**". (Brasil, [STF], 2016, grifo nosso).

Quando se fala em "produto da arrecadação", Torres (2006, p. 366, grifo nosso) orienta no sentido de que estamos tratando de disciplina do Direito Financeiro, sendo que as repartições de arrecadação representam um "**instrumento financeiro, e não tributário**", que, a partir do momento em que o valor dos impostos adentra o Tesouro do ente arrecadador, cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior".

O relator do Recurso Extraordinário 705.423/SE, Ministro Edson Fachin, procurou fazer o *distinguishing* com relação ao segundo caso – anterior cronologicamente ao primeiro, que resultou no Tema 42 da sistemática da repercussão geral⁸, cujo recurso-paradigma é o RE-RG 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18.06.2008. (Brasil, [STF], 2016a).

Naquele julgamento o Município de Timbó teve ganho de causa contra o Estado de Santa Catarina. O município teve deferido o direito de receber o repasse dos valores de ICMS que estariam sendo indevidamente apropriados por aquele estado desde a criação, em 1988, do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC.

Por esse programa, instituído pela Lei Estadual nº 11.345/2000 (Santa Catarina, 2000a) e regulamentado pelo Decreto SC nº 1.490/2000 (Santa Catarina, 2000b), a empresa beneficiária recolhia o ICMS, mas o Estado devolvia o valor à empresa no prazo de dois dias, descontada a remuneração de 2% (dois por cento) pela gestão do programa, na forma de financiamento a ser amortizado em até dez anos.

Como se vê, o valor já havia adentrado no Tesouro Catarinense. A partir desse fato, parte desse recurso já pertencia ao município pelo mecanismo de repartição de receitas, sendo inconstitucional sua retenção ou devolução à empresa.

Em síntese, no RE-RG 572.762 – Tema 42 estava-se a tratar de um mecanismo financeiro, eis que os valores já haviam adentado aos cofres do Estado. No RE

⁸ O Tema 42 da sistemática da repercussão geral resultou na seguinte Tese: "A retenção da parcela do ICMS constitucionalmente devida aos municípios, a pretexto de concessão de incentivos fiscais, configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias".

705.423 – Tema 653, constituía-se um mecanismo tributário, no campo ainda do desenho – ou redesenho, da hipótese de incidência tributária.

Há ainda um terceiro julgamento legado a cabo pelo STF, relativo aos Programas FOMENTAR e PRODUZIR, do Estado de Goiás, por meio do RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.288.634 GOIÁS, que culminou no Tema 1172.⁹ Na ação, o Município de Edealina – GO voltou-se contra as leis que criaram os respectivos programas.

O relator, Ministro Gilmar Mendes, informa que o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR foi criado pela Lei estadual n. 9.489, de 19 de julho de 1984, e teve “como objetivo o incremento da implantação e a expansão de atividades voltadas para o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás”. (Brasil, [STF], 2022).

O Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR, por sua vez, foi criado pela Lei estadual n. 13.591, de 18 de janeiro de 2000. O relator ressalta que, de acordo com o art. 2º da citada lei, o programa tem como objeto social a contribuição para a “expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais”. (Brasil, STF, 2022)

Analisando os regulamentos dos dois programas, consubstanciados nos Decretos estaduais n. 3.822, de 10 de julho de 1992 – FOMENTAR, e n. 5.265, de 31 de julho de 2000 – PRODUZIR, o relator concluiu que em ambos os casos os programas concedem aos contribuintes uma espécie de financiamento ou empréstimo, que resulta, de fato, na redução do total do ICMS que deveria ser recolhido a cada mês. Essa redução, no percentual de 70%, no caso do FOMENTAR, e de 73%, no caso do PRODUZIR, deve ser quitada junto aos cofres estaduais posteriormente. (Brasil, STF, 2022)

⁹ Fixação da tese: “Os programas de diferimento ou postergação de pagamento de ICMS – a exemplo do FOMENTAR e do PRODUZIR, do Estado de Goiás – não violam o sistema constitucional de repartição de receitas tributárias previsto no art. 158, IV, da Constituição Federal, desde que seja preservado o repasse da parcela pertencente aos Municípios quando do efetivo ingresso do tributo nos cofres públicos estaduais.”

Trata-se, na verdade de diferimento/postergação de pagamento do imposto, concedido por leis estaduais, em forma de fomento. A falta da arrecadação resultante dos dois programas é “apurada e escriturada como saldo devedor do ICMS”. Em virtude do não ingresso dos recursos no Tesouro Estadual, o relator faz o *distinguishing* com relação ao Tema 42, já citado. Naquele caso, havia o fomento, concedido por parte do Estado de Santa Catarina, mas esse ocorria depois da arrecadação, o que violava o artigo 158, IV, da Constituição Federal. (Brasil, [STF], 2022).

O relator ressalta ainda que, no caso do PRODEC/SC, o contribuinte efetuava o recolhimento de 100% do ICMS devido, enquanto que “o valor financiado/emprestado pelo Estado de Goiás no bojo dos seus programas, correspondente a 70% ou 73% do tributo a ser pago, não ingressa em sua contabilidade.” (Brasil, [STF], 2022)

Nota-se similaridade entre o Tema 1142 - Programas FOMENTAR e PRODUZIR, do Estado de Goiás, com o Tema 653, já citado. No julgamento do Recurso Extraordinário 705.423/SE, que culminou no Tema 653, a União modificava a incidência tributária, resultando na concessão regular de incentivos ainda no desenho e contornos da imposição do imposto de renda e do IPI. No caso dos programas goianos não se altera a incidência, mas se difere/posterga a arrecadação do ICMS por parte do Estado. Em um e em outro caso, os valores não adentram os cofres públicos, não nascendo para os municípios o direito à repartição albergada pelos incisos IV do art. 158 e I do art. 159 da Carta Magna, em face da não concretização do que a Constituição denomina “produto da arrecadação”.

Em conclusão, os benefícios tributários têm contornos extremamente diferenciados, sob o ponto de vista orçamentário, com relação aos benefícios ou incentivos financeiros.

Ambos representam gastos. No segundo caso – benefícios ou incentivos financeiros, o tratamento é mais fácil, controlável e previsível, haja vista que significam, de forma sintética, gastar o que já se arrecadou.

Medidas redutoras da imposição tributária, por sua vez, afetam a obrigação tributária em si antes do seu pagamento, podendo impedir a constituição do crédito tributário ou diminuir o montante da sua exigibilidade, por meio de ato concessório, estabelecido pelo ente tributante que detém a competência tributária.

2.2.3 Diferenças entre benefícios fiscais, benefícios tributários, renúncia de receitas, redução de receita, renúncia fiscal e gastos tributários

A elucidação dos conceitos objeto desta subseção é muito importante para a tese, haja vista que é preciso entender bem cada um desses fenômenos, especificando suas similaridades e diferenças, inclusive quanto ao ramo do Direito ao qual estão vinculados – ao Tributário ou ao Financeiro.

Faz-se necessário iniciar pelo conceito mais amplo, o de benefícios fiscais. Há certa confusão na doutrina, por vezes entendendo como sinônimos os termos “benefícios fiscais” e “benefícios tributários”. Na verdade, o primeiro é gênero e o segundo é espécie. A política fiscal é mais ampla do que a política tributária. Os instrumentos fiscais são mais amplos do que os instrumentos tributários. A Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC) 16 – Benefícios Fiscais, da Secretaria do Tesouro Nacional, define benefícios fiscais da seguinte forma:

Referem-se ao conjunto abrangente das disposições preferenciais da legislação que concedem vantagens a determinados agentes econômicos, que atendem algum critério específico estabelecido, que não estão disponíveis aos demais agentes que não se enquadram no referido critério. A concessão desses benefícios, considerados de forma ampla, causa impacto nas contas públicas dos entes da Federação, seja por meio de renúncia de receitas ou de aumento de despesas ou assunção de dívidas. Podem ser classificados como **benefícios tributários, financeiros, creditícios ou outros benefícios fiscais**. (Brasil, [STN], 2020, grifo nosso).

Como vimos, trata-se de benefícios de natureza bem ampla, que, do lado do cidadão ou da empresa, aumentam sua disponibilidade financeira, a exemplo de subsídios diretos ou crédito público – resultando ou não em aumento da despesa pública direta; ou reduzem seus dispêndios financeiros, a exemplo dos benefícios tributários – com conseqüente aumento dos gastos públicos indiretos.

Permito-me apenas uma observação: nem todos os incentivos fiscais representam impacto direto nas contas dos entes federativos, haja vista a existência de **subsídios não orçamentários** – termo constante dos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Couto e Cardoso Junior (2020) classificam como fontes não orçamentárias a ativação do crédito por meio de bancos públicos¹⁰, o que representaria uma “antecipação de poder de compra ainda não existente como poupança prévia disponível”, além dos programas das empresas estatais, dos fundos públicos e dos fundos de pensão das estatais, que “podem e costumam operar sob influência ou orientação geral do governo federal”. Conclui que essas ações fazem com que as políticas públicas avancem “muito além do orçamento prévio disponível”.

Nota Técnica do Congresso Nacional (2019) abordou o conceito de forma sintética, apesar de mais abrangente: “Os recursos não orçamentários compreendem os gastos tributários, créditos e demais fontes.” O Congresso Nacional nesse documento inclui os gastos tributários entre os recursos não orçamentários.

Essas fontes não orçamentárias têm que ser demonstradas nos orçamentos públicos, de acordo com o § 6º do art. 165 da Carta Magna, onde consta que o projeto de lei orçamentária “será **acompanhado** de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.” (Brasil, 1988, grifo nosso).

Os benefícios de natureza financeira representam dispêndios efetivos e entram no fluxo normal de controles orçamentários dos entes públicos.

Quanto aos mecanismos tributários – razão de ser dessa tese, como já vimos, afetam a obrigação tributária em si antes do seu pagamento, mediante ato concessório, podendo impedir a constituição da obrigação tributária, diminuir o montante da sua obrigatoriedade, diminuir ou extinguir encargos de inadimplência ou modificar os termos da sua exigibilidade.

Já foi possível ver que, na lição de Correia Neto (2012, p. 13), os benefícios tributários representam o “tributo ao avesso” e decorrem do exercício da competência tributária, mas no sentido oposto ao da obrigação. Ao invés de obrigar ao pagamento, estipulam que o tributo não deve ser pago, ou que deve ser exigido por valor menor.

Benefícios tributários encontram outras definições legais ou doutrinárias, a exemplo de isenções, incentivos, remissões e subsídios. À exceção do termo subsídios, que podem ser considerados como fruto da utilização de mecanismos

¹⁰ Ressalva-se que há mecanismos relativos ao crédito público que integram o orçamento como dispêndios financeiros, a exemplo dos relativos à equalização de taxas de juros em financiamentos rurais.

orçamentário-financeiros, os demais representam modalidades de benefícios tributários ou, em escala maior, benefícios fiscais de natureza tributária.

Renúncia de Receitas, por sua vez, representa qualquer medida, legal ou infralegal, que implique perda de receitas para o Estado e que, por determinação legal, mereça acompanhamento mais estreito pelos entes públicos ou pelos órgãos de controle. O termo tem origem constitucional, constante do art. 70 da Carta Magna:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (Brasil, 1988, grifo nosso).

O art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT repetiu o termo, determinando que a “proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou **renúncia de receita** deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.” (grifo nosso)

A Lei Complementar n. 101, de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, reduz a compreensão do termo renúncia de receitas à utilização de mecanismos tributários, determinando controles com relação a determinadas medidas que representem benefícios tributários.

O § 1º do art. 14 da LRF define que:

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de **isenção em caráter não geral**, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique **redução discriminada de tributos ou contribuições**, e outros benefícios que correspondam a **tratamento diferenciado**. (Brasil, 2000, grifo nosso).

A LRF não incluiu no conceito de renúncia, portanto, alívios tributários de caráter geral, sem discriminação de beneficiários, ou que não discrepem do sistema tributário de referência.

O termo **renúncia fiscal** é utilizado uma vez na Constituição Federal, no art. 153, § 4º, III, quando estabelece que o imposto territorial rural, de competência da União, poderá ser fiscalizado e cobrado pelos municípios que optarem, “desde que não implique **redução do imposto** ou qualquer **outra forma de renúncia fiscal**”. (Brasil, 1988, grifo nosso).

Vê-se nos traços do dispositivo acima, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que o legislador constitucional separou bem o conceito de benefício tributário que represente renúncia, consubstanciado no termo redução do imposto, de medida que represente benefício fiscal de natureza não tributária, sinteticamente denominada de outra forma de renúncia fiscal.

A expressão renúncia fiscal, apesar de não abranger somente os benefícios tributários, podendo abranger medidas outras de caráter fiscal que beneficiem empresas ou cidadãos, é entendida de forma preponderante na doutrina como decorrente apenas de benefícios tributários. Essa conexão é compreensível, em face inclusive do conceito legal de “renúncia de receitas” constante do art. 14 da LRF, que limita sua ocorrência apenas a mecanismos tributários.

Allegretti (2022, p. 264) traduz essa realidade, quando descreve que, por “expressa disposição da legislação financeira, a renúncia de receita se circunscreve aos benefícios e incentivos de natureza tributária, de maneira que a sua definição depende da compreensão do sistema jurídico tributário.”

Apesar disso, a Constituição Federal, por meio do § 6º do art. 165, dá a exata dimensão da renúncia de receita, estabelecendo que o projeto de lei orçamentária “será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e **benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia**”. (Brasil, 1988, grifo nosso).

Sayd (2003, p, 8) opina que benefício fiscal tem um sentido mais amplo que benefício tributário, havendo associação tanto à receita quanto à despesa. Acrescenta que os “benefícios fiscais, conhecidos também como favores fiscais, subdividem-se em quatro: desoneração tributária; benefícios financeiros; benefícios creditícios; benefícios tributários.”

O termo **Redução de Receita** tem origem legal nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, a exemplo do art. 131 da Lei n. 14.436, de 2022 – LDO 2023, onde consta que proposições legislativas que importem ou autorizem redução de receita terão que ser instruídas com o demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro. (Brasil, 2022, grifo nosso).

O legislador da LDO 2023 teve a intenção de colocar sob o crivo do controle orçamentário qualquer medida que tenha potencial de reduzir as receitas do Estado, mesmo que não representem renúncia fiscal.

Gastos tributários, por sua vez, é um conceito de origem administrativa e econômica, não constando da legislação tributária nacional. No entanto, o termo tem sido adotado pela doutrina e jurisprudência como sinônimo de renúncia fiscal ou de despesa fiscal.

Surrey é reconhecido desde 1967 como o primeiro formulador do conceito. O próprio nome – gastos tributários, deriva da tradução da denominação por ele criada: *tax expenditures*. Junto com McDaniel (*apud Tax Administration Research Centre*, 2014, p. 9) Surrey atualizou a publicação anterior em 1985, definindo o conceito de gastos tributários da seguinte forma:

Essas provisões, muitas vezes chamadas de **incentivos fiscais ou subsídios fiscais**, são desvios da estrutura tributária normal e são projetadas para favorecer uma determinada indústria, atividade ou classe de pessoas. [...] Seja qual for a sua forma, [...] **representam gastos do governo para atividades ou grupos favorecidos**, efetuados por meio do sistema tributário, e não por meio de doações diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental.¹¹ “tradução nossa” (2014, p. 9, grifo nosso).

Anderson (2008, *apud* OCDE, 2010, p. 12), descreve gastos tributários como disposições da legislação, regulamentação ou práticas fiscais que reduzem ou adiam receitas para uma população comparativamente estreita de contribuintes em relação a um sistema de referência.

O documento da OCDE acrescenta que a maioria dos especialistas concordaria que **os elementos estruturais de um sistema fiscal não deveriam ser registrados como despesas fiscais**, enquanto as características programáticas deveriam ser. A organização ainda acrescenta que os gastos tributários não são reais, mas sim fictícios, eis que seus cálculos são baseados em pressupostos e estimativas sobre como os contribuintes se comportariam sob determinadas condições¹². (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2010, grifo nosso)

¹¹ No original: “These provisions, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure and are designed to favour a particular industry, activity, or class of persons. (...) Whatever their form, (...) represent government spending for favoured activities or groups, effected through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance.”

¹² Apesar dessa afirmação no documento da OCDE, os cálculos de gastos tributários não são usualmente baseados em comportamentos dos contribuintes, pelo menos não no sentido de avaliar as consequências da retirada de determinada medida fiscal. Partindo do pressuposto de que os gastos tributários teriam que ser intercambiáveis com as despesas orçamentárias, o comportamento do contribuinte quanto à introdução ou retirada de determinada medida tributária deveria ser mensurado.

A Receita Federal do Brasil, no documento que veiculou a base conceitual do demonstrativo de gastos tributários relativo ao ano de 2023, descreve que gastos tributários são **gastos indiretos do governo levados a cabo por meio do sistema tributário**, tendo em conta o alcance de objetivos econômicos e sociais, representando exceção ao Sistema Tributário de Referência. Ressalta ainda que os gastos tributários reduzem a arrecadação potencial e, em contrapartida, aumentam a disponibilidade econômica do contribuinte.” (Brasil, [RFB], 2022a, grifo nosso).

Aquela Secretaria lembra que:

O **conceito** de Gasto Tributário utilizado pela **Receita Federal** teve como **referência** os critérios adotados por países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (**OCDE**), bem como as recomendações e melhores práticas divulgadas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (**CIAT**). (Brasil, [RFB], 2022a, grifo nosso).

O mesmo órgão volta ao assunto quando no documento que detalha a metodologia de cálculo dos gastos tributários, informando que as desonerações tributárias classificadas como gastos tributários **devem possuir objetivos similares** aos das despesas públicas: “Possuem, portanto, uma lógica orçamentária associada”. (Brasil, [RFB], 2021, grifo nosso).

Essa correlação de renúncia fiscal com gastos tributários é extremamente importante. **Gastos públicos pressupõem a alocação de recursos públicos** – preferentemente de forma eficiente.

Alocação, por sua vez, exige decisão do ente público, pois os recursos públicos são escassos. Em tese, o gestor público deve decidir onde aplicar os recursos públicos, e muitas vezes essas decisões ficam condicionadas a determinações constitucionais ou infraconstitucionais.

Castagna, ao definir gastos tributários, afirma que eles:

São sucedâneos de despesas públicas, na medida em que constituem renúncias de receitas derivadas, de origem tributária, com o objetivo de manter os recursos nas mãos dos particulares para que, por sua atividade, cumpram com os objetivos que seriam alcançados pela despesa estatal direta. (Castagna, 2020, p. 48).

Esse conceito traduz a cambiariedade entre as despesas públicas e os gastos tributários. Em tese, o Estado faz uma escolha entre lançar mão de uma despesa pública direta ou deixar de exigir tributos para alcançar os mesmos objetivos.

O autor em questão concorda que os gastos tributários representam um equilíbrio competitivo entre princípios constitucionais, incluindo o princípio da igualdade tributária. Eles estabelecem distinções tributárias não com base na capacidade contributiva, mas sim com base em outros objetivos estatais, segundo Castagna.

O autor assinala ainda que:

A instituição dos gastos tributários representa, invariavelmente, uma concorrência constitucionalmente aceita de âmbitos normativos de regras ou princípios, com especial envolvimento da igualdade tributária, na medida em que promove uma diferenciação tributária não motivada pela capacidade contributiva, mas por outros objetivos perseguidos pelo Estado. (Castagna, 2020, p. 50).

Almeida (2000, p. 47) explica sobre o tema:

A análise desses gastos [decorrentes das renúncias fiscais] constitui uma forma de abordagem à questão dos incentivos e benefícios fiscais, pela qual se consideram as renúncias de arrecadação tributária como gastos governamentais, que devem ser quantificadas e controlados, tais quais despesas orçamentárias.

Faz-se necessário lançar mão de pesquisas sobre as conexões entre esses conceitos. Em tese, **um benefício tributário é um dispositivo fiscal que resulta na diminuição da arrecadação potencial do Estado por meio de qualquer medida tributária legal ou infralegal, levada a cabo por ato concessório editado pelo ente que detém a competência tributária, afetando a obrigação tributária antes de seu pagamento.** Além de se enquadrar na definição de redução de receitas, ele representa uma das categorias de benefícios fiscais, que englobam outras medidas fiscais de natureza não tributária, independentemente de terem ou não implicações orçamentárias.

Renúncia de receita de ordem tributária e gastos tributários podem ser considerados, em tese, sinônimos, sendo que o primeiro termo decorre de disposições constitucionais e infraconstitucionais, e o segundo tem origem administrativa, econômica, doutrinária e jurisprudencial.

Já foi possível observar que o benefício fiscal de ordem tributária decorre de um instrumento tributário, de que o entre tributante lança mão por ato concessório em face da competência que lhe foi atribuída constitucionalmente – observados os limites e fundamentos relativos ao exercício dessa competência.

A renúncia fiscal de ordem tributária ou gasto tributário, por seu turno, representa a consequência orçamentária da concessão do benefício fiscal de ordem tributária, em face da diminuição da arrecadação potencial decorrente do benefício instituído.

Correia Neto (2012, p. 139) pontua que “do ponto de vista conceitual, a noção de renúncia representa, em certo sentido, o anverso ou o avesso do conceito de incentivo fiscal, ou seja, outra perspectiva da mesma realidade”.

Molina (1997, p. 58) sintetiza que “os gastos fiscais não são mais que os benefícios tributários considerados de uma perspectiva econômica: seu efeito negativo sobre os ingressos do Estado”.

Em resumo, a renúncia fiscal de ordem tributária ou gasto tributário é a expressão orçamentária do benefício tributário. Deve-se voltar a Castagna (2020, p. 48) quando, ao falar sobre os gastos tributários, assegura que, por cumprirem o papel da despesa pública, “devem se submeter aos mesmos rigores de justificativa, transparência e controle exigidos dos dispêndios estatais diretos”.

Tem-se, então, que toda medida tributária que reduza a imposição tributária tem o potencial de reduzir as receitas do Estado, representando o conceito de **redução de receita**, mas **nem todas** essas medidas se constituem em benefício tributário que implicam **renúncia de receita ou gasto tributário**.

Essa tese se debruça, precipuamente, nessas diferenças, e nas **corretas definições** para a parcela que tem o potencial de **redução de receitas**, mas que **não implicam renúncia de receita**.

A abrangência da renúncia de receita veiculada nos documentos conceituais emitidos pela autoridade tributária nacional pode estar conformada pela doutrina econômica internacional, mas pode haver inconformidade com relação à legislação pátria, como se verá na próxima seção.

2.3 DOS CONCEITOS E APLICAÇÕES DA RENÚNCIA FISCAL NO MARCO LEGAL DO BRASIL

Apesar de a Constituição Federal determinar os controles – interno e externo, dos benefícios tributários que resultarem em renúncia de receita, da transparência quanto aos valores objeto de renúncia e da necessidade de apresentação de

estimativa de impacto orçamentário-financeiro nas medidas legislativas que impliquem renúncia, a Carta Magna não estipula o conceito ou a abrangência da renúncia de receita oriunda de benefícios tributários.

2.3.1 Dispositivos constantes da Constituição Federal

Na nossa Carta Magna constam os seguintes dispositivos com a expressão **literal** da palavra **renúncia**: (Brasil, 1988)

a) Art. 70: a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e operacional da União, quanto à aplicação das “subvenções e **renúncia de receitas**”, será exercida pelo Congresso Nacional, estipulando que essa fiscalização será levada a cabo por meio do controle externo, além do controle interno da União;

b) Art. 153, VI, III: o imposto territorial rural poderá ser “fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de **renúncia fiscal**”;

c) Art. 113 do ADCT, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 95, de 2016: “A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou **renúncia de receita** deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”;

d) Art. 167-D, acrescentado pela Ementa Constitucional n. 109, de 2021: as propostas legislativas e atos do Poder Executivo estabelecidos com a finalidade de combater os efeitos de **calamidade**, desde que, sob o aspecto temporal, fiquem restritas à sua duração, **não se subordinam às limitações legais** relativas à “ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra **renúncia de receita**”;

e) Art. 120, III, ‘d’ do ADCT, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 123, de 2022: **dispensa a compensação de renúncia de receita** que possa ocorrer, com relação às medidas adotadas em face do estado de emergência decorrente da elevação extraordinária e imprevisível dos preços do petróleo, combustíveis e seus derivados e dos impactos sociais dela decorrentes.

Adicionalmente, o art. 165, § 6º da Constituição Federal, apesar de não trazer o termo **renúncia** de forma literal, determina que os projetos de lei orçamentária deverão conter “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas,

decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.” Tal dispositivo veicula o princípio da transparência que deve nortear a concessão de benefícios que impliquem renúncia de receita.

O primeiro dispositivo citado – art. 70, trata dos controles interno e externo sobre a **renúncia de receitas**, controles que são melhor explicitados na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os dois próximos dispositivos – art. 153, VI, III da Constituição Federal e art. 113 do ADCT, estabelecem restrições e condicionantes relacionadas ao exercício negativo da competência tributária – na lição de Allegretti (2022, p. 264), ou seja, ao poder e forma de instituir benefícios tributários.

No primeiro caso – art. 153, VI, a restrição é absoluta, eis que o município que optar por fiscalizar e cobrar o imposto territorial rural em sua circunscrição não poderá estabelecer medidas que reduzam o referido imposto.

No segundo caso, representado pelo art. 113 do ADCT, são estipuladas condicionantes para as propostas legislativas que criem ou alterem renúncia de receita, as quais deverão ser acompanhadas de estimativa de impacto econômico-financeiro.

Os dois últimos dispositivos – art. 167-D e art. 120, III, ‘d’ do ADCT, veiculam exceções às limitações legais quando de propostas legislativas que veiculem benefícios tributários que impliquem renúncia de receita. No primeiro caso, aqueles estabelecidos com a finalidade de combater os efeitos de calamidade ou relação às medidas adotadas em face do estado de emergência. No segundo, medidas levadas a cabo em decorrência da elevação extraordinária e imprevisível dos preços do petróleo, combustíveis e seus derivados, fenômeno resultante da crise do petróleo em face da guerra entre a Rússia e a Ucrânia.

De qualquer forma, em nenhum momento a Constituição Federal abordou, mesmo que sinteticamente, o conceito ou os contornos do que seja ou represente renúncia de receita.

2.3.2 As Emendas Constitucionais e o Controle de Benefícios Tributários

Houve dois momentos significativos de reforma constitucional que visaram, dentre outros objetivos, ao controle de gastos, dentre os quais aqueles indiretos oriundos de benefícios tributários.

O primeiro, representado pelo que se denominou “Novo Regime Fiscal” - NRF, por meio da Emenda Constitucional n. 95, de 2016, que acrescentou os artigos 106 a 114 no ADCT, sendo que o primeiro artigo citado veicula o escopo da emenda: (Brasil, 2016a).

ADCT:

Art. 106. Fica instituído o **Novo Regime Fiscal** no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que vigorará por vinte exercícios financeiros, nos termos dos arts. 107 a 114 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Brasil, 2016a, grifo nosso).

Santos (2020), relata que o novo regime fiscal pretendia impor restrições “às despesas primárias constantes nos orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União”. Um dos artigos incluídos no ADCT pela referida emenda constitucional é o 113, que tem a seguinte redação: “A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.”

Como se vê, o artigo pretendia atuar em duas frentes: (i) a criação ou alteração de despesa obrigatória; (ii) renúncia de receita. Em ambos os casos, instituindo condicionantes a serem observadas quando de proposições legislativas, fazendo-se necessária a apresentação da estimativa do respectivo impacto orçamentário e financeiro.

Esse artigo do ADCT é melhor analisado no Capítulo 2, que trata dos controles dos benefícios tributários que impliquem renúncia de receita. O art. 113 do ADCT é estudado no citado capítulo comparativamente ao art. 14 da LRF, eis que, em tese, tratam da mesma matéria, sendo que, a princípio, a LRF vai além, pois, além de exigir a apresentação do impacto financeiro, determina medidas compensatórias.

De qualquer forma, o termo “renúncia”, apesar de não estar conceituado, constou do próprio texto do ADCT em artigo acrescentado, e não nos artigos autônomos constantes da própria emenda constitucional.

O segundo momento é representado pela Emenda Constitucional n. 109, de 2021 (EC 109/2021), que veiculou novas medidas excepcionais em face da pandemia da Covid-19, mas também determinou, em artigos inseridos na Constituição Federal e em artigos próprios, medidas de controle fiscal, destinadas a todos os entes federados.

Referida emenda constitucional acrescentou o art. 167-D à Constituição Federal que, como já citado, dispensa das limitações legais as medidas relativas à “ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”, desde que para o combate aos efeitos de calamidade, durante sua ocorrência.¹³ (Brasil, 2021a).

O art. 4º da EC 109/2021, autônomo, determinou ao Presidente da República que encaminhasse ao Congresso Nacional, no prazo de seis meses, “plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros.” (Brasil, 2021a)

O plano previsto no *caput* do art. 4º, a ser apresentado pela Presidência da República, teria que ser acompanhado de proposições legislativas que reduzissem o montante de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, da ordem de pelo menos 10% (dez por cento) ao ano, de forma que, em oito anos, o montante remanescente não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto. (Brasil, 2021a).

No entanto, o § 2º do art. 4º da EC 109/2021 estabeleceu que **o plano de redução não se aplicaria a determinados incentivos e benefícios**, sendo o primeiro deles o **Simples Nacional**, que constou no inciso I: “estabelecidos com fundamento na alínea "d" do inciso III do *caput* e no parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal”. (Brasil, 2021a).

¹³ A inclusão do art. 167-D na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional n. 109, de 2021, perenizou e incluiu no corpo da Carta Magna o tratamento excepcional constante da Emenda Constitucional n. 106, de 2020, autônoma, que instituiu “regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia”. O art. 3º da referida emenda tinha a seguinte redação:

Art. 3º Desde que não impliquem despesa permanente, as proposições legislativas e os atos do Poder Executivo com propósito exclusivo de enfrentar a calamidade e suas consequências sociais e econômicas, com vigência e efeitos restritos à sua duração, ficam dispensados da observância das limitações legais quanto à criação, à expansão ou ao aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa e à concessão ou à ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

As demais exceções previstas no citado parágrafo referem-se às entidades sem fins lucrativos (alínea "c" do inciso VI do caput do art. 150 e no § 7º do art. 195 da Constituição Federal); aos programas de que trata a alínea "c" do inciso I do *caput* do art. 159 da Constituição Federal; à Zona Franca de Manaus e à política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de semicondutores, e àqueles relacionados aos produtos que compõem a cesta básica. (Brasil, 2021a).

Adicionalmente, o § 4º do mesmo art. 4º determinou que lei complementar deverá tratar de “critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa”, bem como **regras para avaliação sistemática** dos referidos benefícios e redução gradual deles, independentemente do plano previsto no *caput* do mesmo artigo. (Brasil, 2021a, grifo nosso).

Como conclusão, percebe-se que essas emendas constitucionais, em dispositivos aditivos ou modificativos da Carta Magna, ou em artigos autônomos, apesar de utilizar esporadicamente o termo renúncia, não o conceitua ou o delimita.

Salta aos olhos, também, que a Emenda Constitucional n. 109, de 2021, ao veicular comando de redução de benefícios tributários, excetuou dessa medida o Simples Nacional, ratificando sua natureza de regime tributário alternativo cuja criação foi determinada constitucionalmente.

2.3.3 Os conceitos de renúncia tributária constantes de Leis de Diretrizes Orçamentárias

A conceituação de renúncia de natureza tributária, apesar da não utilização do termo em sua literalidade, já constou de Leis de Diretrizes Orçamentárias, por meio do art. 91 da Lei n. 10.707, de 2003 - LDO de 2004, repetindo-se até a LDO de 2012, mas não retornou em anos posteriores. Referido artigo estipulava que:

Art. 91. São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins do art. 8º, VI, e do art. 90 desta Lei, os **gastos governamentais indiretos** decorrentes do sistema tributário vigente que visam atender objetivos econômicos e sociais, **explicitados na norma que desonera o tributo**, constituindo-se **exceção ao sistema tributário de referência** e que

alcance, exclusivamente, **determinado grupo de contribuintes**, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.” (Brasil, 2003b, grifo nosso).

O conceito veiculado pelo art. 91 era utilizado para a produção do demonstrativo exigido pelo art. 165, § 6º da Constituição Federal, na descrição trazida pelo art. 8º, VI, da mesma lei:

Art. 8º O projeto de lei orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional e a respectiva lei serão constituídos de:

[...]

VI - demonstrativo de que trata o § 6º do art. 165 da Constituição, elaborado pelo Ministério da Fazenda em conjunto com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a partir de informações sobre isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, prestadas pelos órgãos envolvidos, e será apresentado de forma regionalizada, por tributo, comparando os benefícios com a respectiva arrecadação prevista para a região, e, quando houver informação disponível, por função (Brasil, 2003b).

Apesar de não estar mais em vigor, a norma continha elementos quanto à classificação dos benefícios de natureza tributária que implicassem “gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente”¹⁴, havendo necessidade de:

- a) constar da legislação instituidora o atendimento a objetivos econômicos e sociais, o que ressalta o seu caráter de ato concessório, de lavra do ente que detém a competência tributária;
- b) constituir-se exceção ao sistema tributário de referência;
- c) destinar-se a determinado grupo de contribuintes, aumentando sua disponibilidade econômica;
- d) reduzir a arrecadação potencial.

Segundo o IPEA (2022) essa definição foi vetada a partir da LDO de 2013 e nas subsequentes, “nos fazendo cair novamente em um limbo conceitual no âmbito legislativo”.

Apesar de ter constado da norma - que não está mais vigente, a citação do termo “sistema tributário de referência”, em nenhum momento a legislação nacional veiculou as diretrizes para essa definição.

¹⁴ Como se pode ver, apesar de a legislação nacional não veicular o termo “gastos tributários”, já utilizou a expressão “gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente”, que tem o mesmo significado e coaduna com a teoria relativa à matéria, cujos conceitos foram concebidos inicialmente por Surrey, já expostos.

Allegretti (2022, p. 262, grifo nosso) descreve que “a síntese obtida a partir da experiência internacional consiste em apresentar o gasto tributário como um desvio em relação à estrutura normal ou padrão do tributo, assim **pressupondo a identificação de um sistema tributário de referência**”.

O autor alerta, todavia, que a caracterização da existência de desvios a um sistema tributário de referência pressupõe a existência de um “mecanismo lógico”, dependente da própria definição do sistema tributário de referência, não havendo similaridade entre os países em face de suas diferenças tributárias estruturais, bem como nas diferenças de entendimento dos países “a respeito de sua própria legislação tributária”. (Allegretti, 2022, p. 262-263).

O mesmo autor ainda alerta que, além de não haver uniformidade entre os países, o que faz com que determinada medida tributária seja considerada um desvio em um país e não em outro, não é incomum que, em um mesmo país, ocorra mudanças de entendimento por parte das autoridades, mesmo que sem alteração na legislação tributária. (2022, p. 263).

Esses fatos denotam primeiro a possibilidade de definição legal quanto ao sistema tributário de referência e, havendo, o respeito a essa definição quanto à caracterização de determinada medida como gasto tributário.

No Brasil essa definição legal é inexistente. Com isso, a caracterização quanto a eventuais desvios a determinado “sistema tributário de referência” fica sujeita ao entendimento do agente público no exercício da sua função em cada momento.

Segundo Kraan (2004, *apud* OCDE, 2010, p. 12), o sistema tributário de referência inclui, entre outros aspectos, disposições para facilitar a administração do tributo. Entende-se essa afirmação como medidas de praticabilidade tributária.

Apesar da importância de atendimento às orientações emanadas de organismos internacionais, com vistas à produção de demonstrativos que guardem certa compatibilidade em nível global, a ausência da definição legal quanto ao sistema tributário de referência pode fazer com que esses demonstrativos deixem de respeitar o direito positivo no Brasil.

Certo é que, depois da já citada Lei n. 10.707, de 2003 – LDO de 2004, o conceito ou a delimitação de renúncia fiscal de ordem tributária não retornou às leis de diretrizes orçamentárias.

2.3.4 A excepcionalidade trazida pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano de 2022.

Constou do § 2º do art. 136 da Lei n. 14.194, de 2021, que dispôs sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 (LDO 2022): **“Não serão considerados benefícios tributários os regimes diferenciados de que trata a alínea ‘d’ do inciso III do art. 146 da Constituição.”** Estava a se tratar do Simples Nacional. (Brasil, 2021c, grifo nosso)

Tal dispositivo havia sido vetado pelo Presidente da República, onde constou que:

Apesar da boa intenção do legislador, a proposição legislativa contraria o interesse público, tendo em vista que adota definição inadequada para benefícios tributários que, segundo a Instrução de Procedimentos Contábeis nº 16, de 2020, conceituam-se como ‘disposições preferenciais da legislação que fornecem vantagens tributárias a certos contribuintes e que não estão disponíveis a outros’, de forma a abranger os regimes diferenciados para microempresas e empresas de pequeno porte, de que trata o referido dispositivo constitucional.

Nesse sentido, além de afastar a incidência do disposto no art. 136 do Projeto de Lei, que consiste em uma regra fiscal importante para evitar a extensão de benefícios tributários por prazo indeterminado e garantir a governança e a avaliação desses benefícios, a proposição legislativa causaria dúvidas quanto à aplicação do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que requer a apresentação de estimativa de impacto orçamentário e financeiro e de medida compensatória para aquelas medidas que concedam ou ampliem benefícios tributários que correspondam a tratamento diferenciado.” (Brasil, 2021c).

Com a devida vênia, poder-se-ia pensar que a fundamentação do veto na Instrução de Procedimentos Contábeis nº 16, de 2020 configura-se inadequada, pois não cabe normatização autônoma no direito positivo brasileiro, e tais disposições não devem, em tese, direcionar vetos presidenciais. Adicionalmente, a própria Instrução citada permite outras interpretações, eis que ela define que benefícios são “concedidos”, o que coaduna com a teoria do exercício negativo da competência tributária, ou, em outras palavras, o exercício da competência tributária em sentido inverso para, ao invés de criar imposições tributárias, estabelecer exceções a essas imposições, totais ou parciais.

O aspecto concessivo dos benefícios tributários dá razão ao termo “gastos tributários”, que pressupõe alocação de recursos, e qualquer alocação exige competência para fazê-lo. Nesse aspecto, o Simples Nacional, que tem sua criação

determinada constitucionalmente, perde o caráter concessivo, alocativo de recursos, eis que o legislador está apenas cumprindo determinações da Carta Magna.

Ao final, o Congresso Nacional promoveu a derrubada do veto, promulgando-se o citado parágrafo. Em virtude disso, no Projeto de Lei do Congresso Nacional nº 5 de 2022, que dispunha sobre as diretrizes para a elaboração e a execução para a Lei Orçamentária de 2023 (PLDO 2023), o Simples Nacional deixou de constar do Demonstrativo de Gastos Tributários, que compõem os Quadros constantes do “Anexo IV.10 - Renúncia de Receita Administrada pela RFB e Previdência”. No Quadro XIII do citado anexo registrou-se que o **Simples Nacional “Não é Benefício Tributário conforme § 2º, art. 136, da Lei nº 14.194/2021”**. (Brasil, [Congresso Nacional], 2022, grifo nosso).

Na medida em que esse dispositivo não retornou nas Leis de Diretrizes Orçamentárias seguintes, os valores relativos ao Simples Nacional voltaram a se fazer presentes nos quadros anexados ao projeto de leis de diretrizes orçamentárias de 2024, relativos à Renúncia de Receita Administrada pela RFB e Previdência, tendo em vista que a Receita Federal inclui, no referido demonstrativo, medidas estruturantes estipuladas pela própria Constituição Federal.

Ou seja, a RFB inclui em um demonstrativo demandado pela Constituição Federal medida por ela própria determinada, o que contraria a lógica jurídico-sistêmica.

2.3.5 O conceito e os limites de renúncia tributária na Lei de Responsabilidade Fiscal

A atual conceituação legal de renúncia de receita oriunda de benefícios tributários foi levada a cabo pelo § 1º do artigo 14 da LRF:

Lei Complementar n. 101, de 2000:

Art. 14. A **concessão ou ampliação** de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar **acompanhada de estimativa do impacto** orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos **uma** das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de **isenção em caráter não geral**, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique **redução discriminada de tributos ou contribuições**, e **outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado**. (Brasil, 2000, grifo nosso).

Essa definição permite o entendimento que, para o legislador complementar, há condicionantes expressas para que determinada medida seja classificada como “renúncia de receita” de ordem tributária no nosso marco legal. O § 1º do artigo 14, traz, além da anistia, remissão, subsídio e crédito presumido, três hipóteses principais para a caracterização da renúncia.

A primeira é que a renúncia compreende “**concessão de isenção em caráter não geral**”. A segunda, na mesma direção: “alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique **redução discriminada de tributos ou contribuições**”. O último trecho do § 1º do art. 14 da LRF diz que são também renúncias os **benefícios tributários que discrepam do sistema tributário de referência**: “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. (Brasil, 2000).

O legislador complementar, ao dispor sobre o que a renúncia compreende, escolheu **colocar sobre controle** os benefícios tributários discriminatórios, diferenciadores, nos quais exista a **escolha discricionária de beneficiários**, sejam pessoas ou grupos de pessoas, empresas ou grupo de empresas, setores ou subsetores econômicos, entidades ou grupos de entidades. Em suma, controlam-se os benefícios concedidos aos chamados “**eleitos para o sucesso**” compreendidos em sentido lato, ou seja, a todos que se encontrem na situação prevista na medida concessória.

Outro ponto importante trazido tanto pelo *caput* quanto pelo § 1º do art. 14 da LRF é que a renúncia fiscal deve ser objeto de **concessão**, seja para instituir ou ampliar um benefício tributário. O ato de **conceder** coaduna, também, com o termo “gastos tributários”, haja vista que gasto pressupõe **alocação de recursos públicos**.

O ato concessivo de benefício tributário só pode ser levado a cabo pelo ente federado detentor da competência tributária impositiva, eis que, na lição de Correia Neto (2012), os benefícios fiscais representam o “tributo ao avesso” e, da mesma forma, decorrem do exercício da competência tributária, mas no sentido oposto ao da

obrigação. Ou, segundo Allegretti (2022), a instituição ou majoração de benefícios tributários representam o exercício negativo da competência, e esse exercício não ocorre quando a competência é inexistente ou limitada.

Na medida em que o benefício tributário é um ato de concessão, essa concessão pode estar limitada ou condicionada por disposições estruturantes do sistema, notadamente quando estão previstas na Constituição Federal. Podemos citar, por exemplo, as previsões constitucionais relativas a isenções peremptórias caracterizadoras de imunidades, implicando limitações ao poder tributante do ente federado, bem como as disposições constantes da Carta Magna que delegam à lei complementar a estipulação de **normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre regimes especiais voltados para microempresas e empresas de pequeno porte, conforme art. 146, III, 'd' e § 1º.

Não se pode conceber que uma previsão de imunidade ou medidas tributárias contidos na Constituição Federal sejam classificados como gastos tributários. Guilherme Waldemar D'Oliveira Martins (*apud* Henriques, 2009, p. 132) define que as normas constitucionais que, atuando em momento prévio ao legislativo, estabelecem a redução do âmbito de incidência de um determinado tributo constituem verdadeiras “concessões tributárias estruturais”.

Henriques (2009, p. 133) conclui que “o regime jurídico do gasto tributário não é aplicável às chamadas concessões tributárias estruturais, na medida em que elas não se enquadram no conceito legal de benefício fiscal.”

Da mesma forma, concessões de benefícios por lei complementar, quando estas atendam a comandos constitucionais, não se enquadram no conceito de gastos tributários. Henriques (2009, p. 136) pontua que “as normas veiculadas por leis complementares expressam tão somente normas estruturais da incidência tributária, completando os mandamentos constitucionais nas hipóteses expressamente autorizadas.”

Ratificando a natureza dos comandos constitucionais, Castagna ratifica a não conformidade com a inclusão do Simples Nacional no rol dos gastos tributários pela ótica dos mecanismos intrínsecos à conceituação dos incentivos fiscais:

A resposta é negativa. Como visto acima, essas sistemáticas representam apenas regimes tributários alternativos, que, a seu modo, também buscam determinar a renda de acordo com os ditames do artigo

43 do CTN. Na hipótese do lucro presumido, o regime tributário pode ser justificado não por fundamentos de intervenção econômica, mas apenas em atenção à praticabilidade tributária, enquanto paradigma para tornar exequíveis as leis pertinentes à tributação. O mesmo pode ser dito com relação ao Simples Nacional, com o acréscimo de que tal regime está constitucionalmente previsto nos artigos 146, III, “d”, e parágrafo único, 170, IX, e 179 da CF. (Castagna, 2020, p. 215, grifo nosso).

Ainda segundo o autor, mesmo que se considere no Simples Nacional um caráter extrafiscal, consistente na promoção do desenvolvimento de empresas de menor porte (haja vista que a opção pelos citados regimes está limitada a um teto de receita bruta do período), não se vislumbra uma renúncia de receitas tributárias dessas modalidades em comparação ao regime do lucro “real”. Como afirmado, são todos adequados para a identificação da renda da empresa, tal como prevista no artigo 43 do CTN.

Em igual sentido pondera Scaff, ao comentar a inclusão do Simples Nacional no demonstrativo de gastos tributários da União para o PLOA 2019:

O Simples Nacional, com impacto de 28,48% do total de renúncias fiscais segundo o levantamento da Receita Federal, é um regime tributário estabelecido por lei em atenção ao que determina o artigo 170, IX da Constituição. Pode-se até discutir se os valores atualmente vigentes são ou não adequados dentro do quadro geral do país, porém **inegavelmente há uma imprecisão metodológica em se identificar um regime tributário com uma renúncia fiscal.** [...] Sem dúvida, o regime tributário denominado Simples Nacional pode e deve receber críticas, porém igualá-lo a uma renúncia fiscal não parece ser adequado, distorcendo a métrica e o conceito. (Scaff, 2019a, grifo nosso).

O Ministro Dias Toffoli, relator do RE 627.543/RS, em 30 de outubro de 2013, fez constar na ementa do julgado com a seguinte síntese:

1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o **sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais** do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, **o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.** (Brasil, 2013b, grifo nosso).

O Simples Nacional nasce de comandos constitucionais, principalmente em dois pontos. O primeiro, no art. 179, o qual determina que “A União, os Estados, o

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

O segundo, no parágrafo único do art. 146, o qual estabelece que a **cabe à lei complementar** estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre “**definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte**, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” O parágrafo único do mesmo artigo manda que “**lei complementar** de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um **regime único de arrecadação** dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios...”. (grifo nosso).

Como vemos, a Constituição Federal determinou ao legislador complementar que estabelecesse normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente com a criação de um regime tributário diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte - MPE. Não há discricionariedade por parte do legislador complementar. Não há juízo de conveniência e oportunidade. Há comando claro na constituição. Ele pode escolher caminhos, modular a incidência por meio de bases de cálculo e alíquotas, mas não pode deixar de atender ao comando.

Em tese, não há que se falar em gastos tributários quando um regime tributário alternativo existe por comando constitucional levado a cabo pelo legislador complementar, compondo normas gerais em matéria de legislação tributária.

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

2.4 DOS CONCEITOS INFRALEGAIS DE RENÚNCIA FISCAL OU GASTOS TRIBUTÁRIOS

Temos conceitos nacionais e internacionais com relação à renúncia fiscal. Em âmbito nacional, é preciso ressaltar que os conceitos emanados de órgãos públicos, de execução ou de controle, estão subordinados à legislação. É sabido e consabido que o agente público deve atuar sempre conforme a lei, obedecendo ao princípio da legalidade, consubstanciado no artigo 37 da nossa Carta Magna.

2.4.1 O Tribunal de Contas da União e os conceitos de renúncia de receita

O Tribunal de Contas da União – TCU, órgão auxiliar do Congresso Nacional responsável pelo controle externo, tem uma visão da renúncia de receita a partir da conceituação de benefícios tributários.

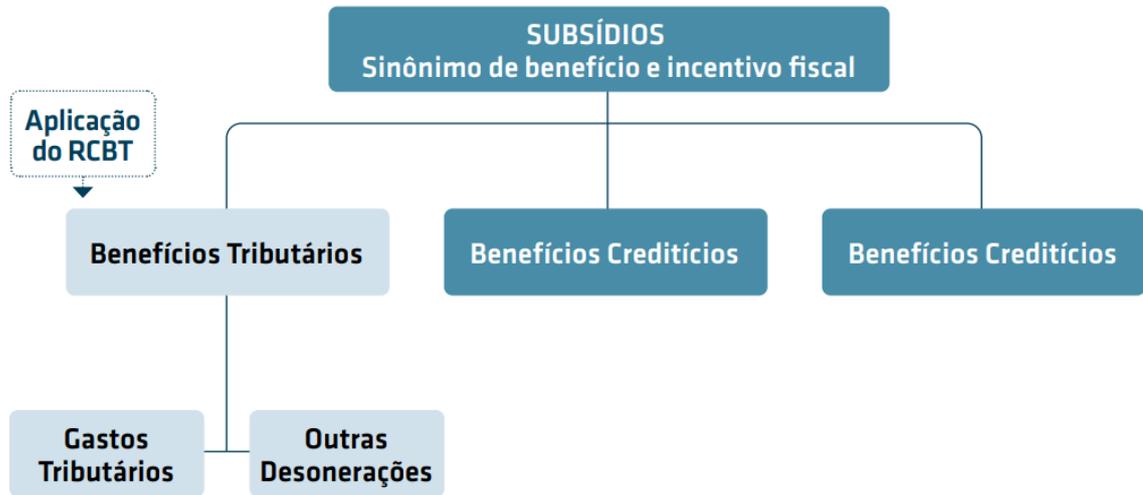
O TCU publicou, em 2022, o documento “Referencial de Controle de Benefícios Tributários - RCBT”, consolidando todos os atos anteriores que havia sobre o tema.

O Referencial informa, de início, que se aplica “ao controle e a fiscalização dos benefícios tributários quando utilizados como instrumentos de promoção de objetivos de políticas públicas, no tratamento estatal de problemas públicos.” (TCU, 2022, p. 13)

Consta do RCBT que o controle deve abranger as medidas de desoneração tributária que possuem caráter extrafiscal, com instrumentos tributários que visam a interferir no comportamento dos contribuintes, incentivar setores econômicos ou compensar, pelo sistema tributário, a deficiência ou a inexistência de bens e serviços que deveriam ser providos pelo Estado. Sendo assim, representam medidas alternativas aos gastos diretos. O **controle**, diz o Referencial, deve abranger esses benefícios **mesmo que não representem desvios ao sistema tributário de referência**¹⁵. (Brasil, [TCU], 2022, p. 14, grifo nosso).

¹⁵ Nesse aspecto a posição do TCU coaduna com a moderna teoria econômica internacional, a exemplo dos fundamentos já constantes do Capítulo 1 dessa tese, do *The Tax Administration Research Centre - TARC*, que estabelece que nem todos os benefícios fiscais (*tax relief*) são gastos tributários (*tax expenditures*), em particular aqueles que podem ser classificados como “estruturais”.

Figura 1 – Aplicação do RCBT nos benefícios tributários



Fonte: Brasil, [TCU], 2022

A Figura 1 acima permite visualizar com precisão a abrangência dos benefícios tributários para fins do RCBT, no qual estão inseridos os gastos tributários e outras desonerações. Benefícios Tributários, para o TCU, são “instrumentos que utilizam redução da carga tributária para promoção de objetivos de políticas públicas” e que, portanto, são passíveis de controle externo, não importando se sejam classificáveis como gastos tributários. (Brasil, [TCU], 2022, p. 25 e 26).

O TCU discorre no documento sobre os elementos caracterizadores dos benefícios tributários, sendo o primeiro o caráter extrafiscal: “a busca de objetivos extrafiscais de políticas públicas, ou seja, objetivos econômicos e sociais que não estão voltados para a arrecadação de receita pública.” (Brasil, [TCU], 2022, p. 28).

O segundo elemento caracterizador de benefícios tributários, segundo o TCU, é o desvio ao Sistema Tributário de Referência – STR, sendo esse “um dos elementos essenciais na definição de gasto tributário”. Ressalva, no entanto, que para o acompanhamento do controle externo não é imprescindível a caracterização do benefício tributário como gasto tributário. (Brasil, [TCU], 2022, p. 32)

O terceiro elemento relativo aos benefícios tributários, segundo o TCU, é que as disposições instituidoras sejam dirigidas a um “conjunto restrito de contribuintes, **que não seja geral**”¹⁶. O TCU cita Surrey (1973) para correlacionar esse requisito ao

¹⁶ Nesse sentido o TCU vai ao encontro do conceito de renúncia trazida pelo § 1º do art. 14 da LRF, que a define, dentre outras hipóteses, como a “concessão de isenção em caráter não geral”. (BRASIL, 2000)

conceito de equidade, por meio do qual se objetiva tributar “de forma justa e equânime contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica” e, quando há a fuga à estrutura do tributo e à equidade temos um objetivo não fiscal que representará um gasto tributário. Nesse sentido, “uma das desvantagens dos **benefícios tributários** citada pela literatura é o fato de eles normalmente **beneficiarem os estratos mais altos da sociedade.**” (Brasil, [TCU], 2022, p. 38, grifo nosso).

O quarto elemento caracterizador de benefícios tributários, segundo o TCU, é a equivalência a um gasto direto, sendo que essa conversibilidade significa que “o objetivo almejado pela redução do encargo tributário poderia ser alcançado também por algum programa com gasto direto”¹⁷. (Brasil, [TCU], 2022, p. 39)

De acordo com o TCU, o último elemento relativo aos benefícios tributários é a redução da receita tributária, ressalvando, no entanto, que determinadas medidas não reduzem a arrecadação, mas merecem acompanhamento, a exemplo de desoneração tributária de determinados setores que promovem o aumento da atividade econômica, produzindo maior receita tributária. (Brasil, [TCU], 2022, p. 40)

Esse fator, no entanto, é de difícil mensuração, haja vista que a desoneração é feita para o presente, e o aumento da atividade econômica ocorre no futuro. Adicionalmente, envolve a inclusão do conhecimentos de economia comportamental, o que torna complexo o processo de previsão de gastos tributários. Por esse motivo, os entes públicos desconsideram essa ferramenta quando do cálculo de renúncia fiscal. No entanto, a economia comportamental deveria compor os cálculos de gastos tributários, pois a desoneração induz comportamentos, e o efeito desses comportamentos deveriam ser medidos, tornando mais efetivas as previsões.

Na medida em que, para o TCU, interessa conhecer todas as medidas tributárias que impliquem redução de receita, mesmo que não se configurem como renúncia fiscal, na conceituação de gastos tributários o Referencial publicado utiliza-se de conceitos da doutrina – notadamente estrangeira, bem como de entidades nacionais e internacionais.

¹⁷ Essa conversibilidade faz aumentar a importância do cuidado na mensuração dos gastos tributários, haja vista que, na medida em que pode haver a equivalência a um gasto direto, em tese a reversão do benefício tributário teria que resultar em arrecadação.

O TCU inicia essas definições com Surrey, considerado o primeiro formulador e instituidor do conceito de gastos tributários e que, nessa condição de pioneiro, influenciou toda uma geração de teóricos sobre o tema.

Surrey (*apud* Brasil, [TCU], 2022, p. 22) aponta dois principais elementos caracterizadores dos gastos tributários. O primeiro no sentido de que representa “uma forma de o governo executar programas governamentais, uma alternativa ao gasto direto para se atingir os objetivos públicos”. O segundo é o fato de representar um desvio ao Sistema Tributário de Referência – STR.

O mesmo autor (*apud* Brasil, [TCU], 2022, p. 23) ainda aponta a dualidade nos efeitos dos benefícios tributários que constituem gastos tributários. De um lado a desoneração e o segundo a despesa, o que coaduna com a doutrina majoritária, haja vista que esses efeitos são os de ordem tributária (a isenção), e de ordem orçamentária (o reconhecimento dos gastos)¹⁸.

O Tribunal de Contas da União - TCU se manifesta ainda por meio de acórdãos, havendo alguns muito significativos e que auxiliam na conceituação, caracterização e contornos relativos à renúncia fiscal de natureza tributária.

Castilhos (2022) apontou o Acórdão TCU nº 38/2004 – Plenário, no qual consta uma comparação entre a contribuição previdenciária do segurado especial e outros, e os regimes tributários do imposto de renda da pessoa jurídica, considerando-os “regimes tributários distintos e não como renúncias de receitas, raciocínio que, guardadas as devidas proporções, pode ser aplicado também ao Simples Nacional.”

Consta do referido Acórdão que “se estamos diante da estipulação de outra norma de **incidência tributária com critério material e base de cálculo diferentes**¹⁹, não há o que se falar em renúncia de receita, mas no estabelecimento de **regime tributário distinto**²⁰”. O relator acrescenta que não se pode considerar

¹⁸ No mesmo sentido Correia Neto (2013, p. 13) aponta que os dois aspectos - incentivo e renúncia fiscal – representam faces opostas da mesma moeda - a exoneração fiscal. “Um aponta o efeito positivo de estímulo, outro, o efeito orçamentário negativo.”

¹⁹ Em livro de 2012, p. 40, Santiago relata que, na presunção, o que se busca é medir o fato imponderável por outra magnitude econômica, normalmente o volume de negócios – receita bruta ou faturamento. O que se faz é o “deslocamento da base de cálculo”, que passa a ser medida por novos parâmetros, diferentes dos previstos nas incidências originárias.

²⁰ A ideia da existência de um regime tributário distinto foi reforçada por Andrade (2019, p. 1-2), que descreve esse fenômeno como uma “forma de tributação distinta de outra anterior” e, “ainda que represente uma arrecadação inferior à daquela que seria a tradicional, não se deveria considerá-la como uma renúncia tributária de gasto indireto”, pois estaria atendendo “aos próprios preceitos constitucionais”, não representando, por conseguinte, “um ato voluntário do Poder Executivo e Legislativo”.

renúncia tributária as diferenças metodológicas nos cálculos do imposto presumido e lucro real, “pois são distintas formas de incidência da norma jurídica que fixa a tributação do imposto de renda pessoa jurídica.” (Brasil, [TCU], 2004, grifo nosso).

O Acórdão TCU nº 1.205/2014 – Plenário faz referência expressa ao Simples Nacional:

76. Outro item do DGT que provoca discussão entre os especialistas é o Simples Nacional (Regime de Tratamento Diferenciado para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), que encontra abrigo no art. 146, inciso III, alínea 'd', da Constituição Federal.

77. Nesses termos, considerando a hierarquia das normas constitucionais sobre a legislação tributária, importa questionar se essas desonerações correspondem a benefícios tributários. Como visto, os critérios adotados pela RFB para conceituar benefícios tributários abrangem a verificação de um desvio na estrutura normal da tributação, em favor de um grupo restrito de contribuintes. Por outro lado, **as imunidades, não incidências e isenções estabelecidas pela Constituição compõem uma lista de fatores “prévios”, superiores hierarquicamente à estrutura normal da tributação, não correspondendo, assim, a um desvio desta última.**

78. Sobre o assunto, Rosa (2012) afirma que **“O atendimento a comando constitucional específico também desobriga que uma desoneração possa ser considerada como benefício tributário”.**

79. Embora não haja, na prática, maiores problemas de ordem fiscal ou econômica no fato de essas desonerações encontrarem-se listadas no DGT, a transparência das informações sobre tais “gastos tributários” queda prejudicada, tendo em vista a explicitação de uma significativa arrecadação potencial que, para tornar-se efetiva, dependeria de tratativas mais amplas e complexas do que modificações na legislação tributária.

80. **Essa polêmica decorre da falta de conceituação legal do que seja benefício tributário para efeito de cumprimento do art. 165, § 6º, da Constituição Federal**, conforme já destacado no parágrafo 62. Destaca-se que, em reunião realizada durante a execução do levantamento, técnicos das secretarias-executivas do MF e do MP ressaltaram essa necessidade de se discutir o conceito de renúncia tributária. (Brasil, [TCU], 2014, grifo nosso).

Como se pode ver, o Acórdão ressalta dois fatos: (i) eventual desoneração trazida pelo Simples Nacional não deveria ser considerada como renúncia tributária; (ii) as polêmicas existentes creditadas à falta de definição legal do que seja benefício tributário que implique renúncia.

A falta de definição legal de renúncia de receita foi reforçada pelo Acórdão n. 2.756/2018, que apontou como uma das principais fragilidades no processo de gestão das renúncias tributárias a “ausência de uma conceituação legal sobre benefícios tributários”. (Brasil, [TCU], 2018).

No Acórdão n. 747/2010 – TCU – Plenário, o relator, Ministro Augusto Nardes, manifestou entender a intenção de reforçar a clarificação quanto à amplitude da isenção a ser considerada como renúncia, nos termos do § 1º do art. 14 da LRF:

a qual abrange, para as espécies em destaque, apenas todo e qualquer **benefício** resultado de tratamento de **caráter especial ou específico** para contribuintes, de **natureza** diria **quase personalística**, podendo também considerar extratos sociais ou econômicos. (Brasil, [TCU], 2010, grifo nosso).

A *contrario sensu*, o Ministro reforça que isenções de caráter geral e outras medidas que resultem em redução não discriminada de tributos, ou não impliquem em tratamento diferenciado, não se submetem às regras do art. 14 da LRF. (Brasil, [TCU], 2010).

Finalmente, o Acórdão n. 1112/2020 – PLENÁRIO, recomendou ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que adotem providências para a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão de benefícios fiscais, abrangendo, dentre outras providências, “competências e procedimentos para instituição e ampliação de renúncias tributárias”, “definição de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação” e “estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, incluindo cronograma de revisões periódicas”.

Em apertada síntese, o Tribunal de Contas da União, por meio do seu Referencial de Controle de Benefícios Tributários, reconhece a existência de medidas que diminuem a imposição tributária e, ao mesmo tempo, não implicam renúncia de receita, mas ressalta que elas não escapam ao controle do TCU.

Pelo citado Referencial, infere-se que aquele Tribunal não cria uma denominação, atribuindo aos dois tipos de desoneração tributária, com ou sem desvio ao sistema tributário de referência, implicando ou não renúncia fiscal ou gasto tributário, a mesma nomenclatura: benefício tributário²¹. (TCU, 2022, p. 14 e 25-26).

Os acórdãos do Tribunal, por sua vez, colocam dúvida sobre a inclusão do Simples Nacional como medida passível de controle sob a condição de renúncia de receita, apesar de potencialmente haver redução de receita, creditando as controvérsias à falta de definições mais claras sobre o conceito de benefício tributário que implique renúncia.

²¹ Nesse ponto específico, faz-se necessário criar a denominação “alívios tributários estruturantes” para as medidas que reduzem a imposição tributária, mas não impliquem renúncia de receita, como se verá no desenvolvimento da tese.

De qualquer forma, os acórdãos não afastam, mas sim determinam medidas de avaliação e acompanhamento das medidas redutoras da imposição tributária, implicando ou não renúncia de receita, inclusive por meio de metas e indicadores.

2.4.2 A Receita Federal e os conceitos de gastos tributários

Inicialmente, cabe justificar o título da subseção. Ao contrário do Tribunal de Contas da União, que tem como ponto de partida a conceituação de benefícios tributários e seu controle, a Receita Federal do Brasil - RFB se debruça principalmente sobre os conceitos relativos aos gastos tributários.

Essa constatação parte dos principais documentos de cada órgão relativos à matéria. Enquanto o TCU tem como parâmetro o seu Referencial de Controle de Benefícios Tributários - RBCT, cuja última edição é de 2022, a RFB tem como referencial os documentos que veiculam a “**Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**”, também com revisão periódica.

Essa aptidão da RFB no que tange aos gastos tributários tem uma conotação histórica, a partir de uma delegação tácita que fez com que aquela Secretaria sempre tenha apresentado, como Anexo das Leis de Diretrizes Orçamentárias – PLDO, os demonstrativos de gastos tributários, apesar de o art. 5º da LRF não determinar o órgão responsável pela atribuição.

Adicionalmente, nas leis de diretrizes orçamentárias mais recentes consta que, quando da apresentação de proposições legislativas que veiculem reduções na imposição tributária, é a RFB que deve atestar o atendimento ao disposto nos incisos I ou II do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a exemplo do disposto no inciso I do § 3º do art. 132 da LDO 2024.

Não é demais lembrar que o termo “gastos tributários” não resulta de definições legais, e sim de construções doutrinárias nacionais e internacionais de ordem econômica, e não jurídica.

Para a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, gastos tributários são: (Brasil, [RFB], 2022)

Gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência – STR, reduzindo a

arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

A RFB acrescenta que os objetivos econômicos e sociais podem ter caráter compensatório, quando visam a substituir serviços públicos, ou incentivador, “quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região”. (Brasil, [RFB], 2020)

A RFB declara que esse conceito teve como referência “os critérios adotados por países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), bem como as recomendações e melhores práticas divulgadas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).” (Brasil, [RFB], 2022a)

Na medida em que o Sistema Tributário de Referência – STR se torna essencial para o conceito de gastos tributários, a RFB aponta princípios essenciais como parte integrante dessa estrutura: (Brasil, [RFB], 2019)

1. Contribuintes em situações equivalentes devem estar sujeitos a obrigações similares (equidade);
2. Contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais que proporcionais que os de menor renda (progressividade); e
3. A tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia (neutralidade). (Brasil, [RFB], 2019).

Os dois primeiros princípios apontados pela RFB não causam controvérsias, haja vista que a equidade e a progressividade devem fazer parte de um sistema tributário estruturado. O terceiro – a neutralidade, é um pouco controverso, pois nenhuma tributação é essencialmente neutra, notadamente quando se trata de regimes tributários.

Tome-se como exemplo a escolha entre o Lucro Real e o Lucro Presumido, que representam alternativas à disposição das empresas, sabidamente compõem o sistema tributário de referência e, nem por isso, deixam de influenciar a alocação de recursos na economia.

Nesse sentido, a RFB acrescenta que, além de desviar-se dos princípios acima, a medida teria que ter a “intenção de promover alguma ação de governo” para ser considerada um gasto tributário. (Brasil, [RFB], 2020).

A RFB informa que o Brasil adotou o enfoque legal, com um STR “baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada.” (Brasil, [RFB], 2019, p. 8).

No entanto, aquela Secretaria ressalva que a utilização da lei para a determinação do STR “não leva em consideração o *status* normativo do ato que criou a exceção, ou seja, **o status constitucional de uma norma não garante** sua inclusão como um item que forma **o sistema de referência** de um determinado tributo”. Complementa afirmando que é preciso “analisar a essência da regra de exceção a fim de se verificar se essa possui o caráter de gasto tributário, independentemente da posição hierárquica da norma.” (Brasil, [RFB], 2019, p. 9, grifo nosso).

Considerado o louvável esforço da RFB de alinhamento com a doutrina econômica internacional, faz-se necessário ressaltar que o agente público deve pautar-se pela lei, podendo utilizar-se de elementos de interpretação, inclusive analógica, desde que não afrontem os marcos legais. Causa espécie um agente público informar que o status constitucional de determinada medida tributária não deve ser considerado.

Apesar de a legislação constitucional não determinar o conceito de gastos tributários, a LRF define os contornos e condicionantes específicos da renúncia tributária – definição para gastos tributários no marco legal brasileiro, notadamente no § 1º do art. 14, e essas determinações deveriam pautar as interpretações dos agentes públicos.

As interpretações que levam à construção dos demonstrativos de gastos tributários por parte da autoridade tributária vão de encontro às disposições constantes da LRF e decorrem, também, da já citada ausência do conceito e abrangência do que compõe o sistema tributário de referência.

Henriques veicula crítica à RFB ao afirmar que:

A utilização de critérios finalísticos para a identificação de benefícios fiscais resta indevida, pois, tendo o legislador complementar, na **Lei de Responsabilidade Fiscal**, fixado os critérios definidores dos benefícios fiscais, **não pode o Poder Executivo**, quando da elaboração do Demonstrativo Anexo de Gastos Tributários, **optar por outro que lhe convenha**. (Henriques, 2009, p. 124, grifo nosso).

Voltando a Allegretti (2022, p. 262-263), o autor lembrava que a caracterização de desvios ao sistema tributário de referência depende da sua própria definição, sendo

incomum a similaridade entre países em face de suas diferenças estruturais nos respectivos sistemas tributários.

Em consequência, há diferenças de entendimento entre países e mesmo internamente, em um mesmo país, seja por divergências acerca da própria legislação tributária, quanto à consideração de determinada medida tributária como desvio ao sistema tributário de referência, podendo ocorrer “mudanças de entendimento por parte das autoridades, mesmo que sem alteração na legislação tributária”. (Allegretti, 2022, p. 263).

O autor assevera ainda (2022, p. 267) que o demonstrativo que veicula os gastos tributários no Brasil, publicado pela Receita Federal e constante dos projetos de leis de diretrizes orçamentárias, **“embora venha se aperfeiçoando a cada ano, adota como critério as práticas internacionais, não se subordinando à definição jurídica de renúncia de receita do direito interno”**.

O autor ressalta que o DGT atropela tal definição quando inclui, indevidamente, “hipóteses de imunidade constitucional, como é o caso da imunidade tributária conferida às entidades de educação e de saúde, e regimes alternativos de tributação, como é o caso do Simples Nacional”.

Além das posições já exaradas, acrescenta-se que a introdução do Simples Nacional nos demonstrativos de gastos tributários não respeita o caráter concessório que envolve a alocação de recursos públicos, que decorre da competência tributária, limitada por comandos constitucionais que determinaram, ao legislador complementar, a edição de lei complementar veiculando normas gerais em matéria de legislação tributária, por meio do art. 146, III, ‘d’ e § 1º, instituindo um regime tributário alternativo representado pelo Simples Nacional.

Em suma, o Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT, com relação ao Simples Nacional, encontra-se em visível desalinhamento com relação à definição jurídica de renúncia de receita no Brasil.

2.4.3 A contabilidade pública e os conceitos de benefícios fiscais

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN edita instruções de procedimentos contábeis voltadas para o setor público, alinhadas às diretrizes estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. A “Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC)

16 – Benefícios Fiscais” teve por objetivo orientar a contabilidade pública quanto ao correto registro contábil relativo à concessão de benefícios fiscais, em atendimento ao princípio da transparência de que trata o § 6º do art. 165 da Constituição Federal e no art. 14 da LRF (Brasil, [STN], 2020).

O ato normativo explicita que não faz parte do seu escopo a mensuração de gastos tributários, bem como a avaliação das políticas públicas decorrentes dos benefícios tributários, restringindo-se à correta forma de “registro das transações em lançamentos contábeis”. (Brasil, [STN], 2020).

A “Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC) 16 – Benefícios Fiscais” inicia suas definições com o termo “benefícios”, descrevendo-os como “disposições preferenciais da legislação, que concedem benesses a certos agentes econômicos que não estão disponíveis aos demais”.

A seguir, a mesma norma define “renúncia de receitas” da seguinte forma:

Constitui-se no efeito concreto, monetariamente quantificável e negativo para o ente, decorrente de alguns tipos de benefícios por ele concedidos (disposições preferenciais da legislação) a um agente econômico ou ator social. Refere-se ao efeito financeiro decorrente da concessão de benefícios tributários ou de benefícios relativos a outra natureza de receita, que impliquem em diminuição no montante originalmente previsto das receitas públicas relacionadas aos respectivos benefícios concedidos. [...] A renúncia de receita ocorre como **expressão da vontade do ente público** e pressupõe a presença de todos os requisitos à materialização da receita passível de renúncia. Em outras palavras, a transação “**renúncia de receitas**” **somente se configura para receitas que preencham plenas condições de seu reconhecimento na ausência da renúncia**. (Brasil, STN, 2020, p. 7-8, grifo nosso).

Alguns pontos chamam a atenção no conceito exarado pela STN. O primeiro, a ratificação de que a renúncia de receitas pressupõe a **expressão da vontade** do ente público, e isso decorre do fato de que gasto pressupõe alocação. O segundo, constante da parte final da definição, que **a retirada da renúncia deve proporcionar o retorno dos valores alocados aos cofres públicos**.

Apesar de a STN, na citada instrução, não reconhecer explicitamente diferenças entre benefícios tributários de alívios tributários estruturantes, ela aponta que os benefícios tributários que compõem os gastos tributários “apresentam-se como sendo um desvio da ‘estrutura normal da tributação’”. **São sempre de caráter não geral**”. (Brasil, [STN], 2020, p. 9, grifo nosso).

O IPC pontua que o tema Renúncia de Receitas está mais diretamente relacionado às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NTCTSP, destacando-se que, segundo o IPC, “as renúncias mais comumente observadas ocorrem com os tributos e transferências abrangidas pela NBCTSP 01 – Receitas de Transação sem Contraprestação, que representam a maioria das receitas do setor público.

A Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 01, de 21 de outubro de 2016, distingue as **despesas pagas por meio do sistema tributário** dos **gastos tributários**.

No primeiro caso, a norma define que despesas pagas por meio do sistema tributário seriam aquelas representadas por pagamento de benefícios aos cidadãos, contribuintes ou não. Cita como exemplo o pagamento de prêmios de seguros, como forma de incentivar a aceitação do respectivo seguro. Na hipótese de o cidadão ser contribuinte, reduz-se o seu passivo tributário. Não o sendo, o prêmio é pago diretamente à companhia de seguros. (Conselho Federal de Contabilidade, 2016, item 72).

Não se vislumbra a concretude dessa hipótese no Brasil²², mas, se houvesse, teria semelhança com o fenômeno das despesas obrigatórias, aquelas que, segundo o Tesouro Nacional, “o governo não pode deixar de fazer, seja por determinação constitucional ou legal.”²³

Sendo assim, seriam necessariamente previstas em lei. Com relação ao controle orçamentário, a NBC TSP 01 define que o valor pago dessa forma representa “despesa para o governo e deve ser reconhecido separadamente na demonstração de desempenho”. Sendo assim, a receita tributária deve ser contabilizada pelo total,

²² Na verdade, toda a despesa pública depende, em sua maior parte, das receitas tributárias. O que a norma defende é a existência de uma despesa vinculada estritamente ao sistema tributário, devida ao cidadão, mesmo o não contribuinte, representando ausência de contraprestação.

Poder-se-ia aventar a possibilidade de enquadramento nessa categoria do ressarcimento ou compensação que as empresas levam a cabo no pagamento de tributos relativamente aos valores pagos a título de benefícios previdenciários aos seus empregados, a exemplo do salário maternidade. No entanto, não se pode concordar com essa categorização, pois esse ressarcimento ou compensação representa um mero mecanismo financeiro, eis que a despesa tem natureza previdenciária, não se vinculando ao sistema tributário para sua consecução.

²³ Definição disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/paginas-complementares/despesas-pagas-pela-uniao>. Acesso em: 17 fev. 2024.

sem a dedução das citadas despesas. (Conselho Federal de Contabilidade, 2016, item 72).

A mesma norma descreve o mecanismo relativo aos gastos tributários. Sinteticamente, descreve-os como “disposições preferenciais da legislação tributária”. Em certa medida, ela não discorda da descrição da natureza desses gastos, descrevendo que “os governos utilizam o sistema tributário para encorajar certos comportamentos financeiros e para desestimular outros”, ressaltando o caráter extrafiscal dos gastos tributários. Detalha que esses gastos são destinados apenas aos contribuintes, em contraposição ao que ocorre com as despesas pagas por meio do sistema tributário. Ao final, conclui que “os gastos tributários são receitas perdidas, não despesas, e não originam entradas ou saídas de recursos, quer dizer, elas não originam ativos, passivos, receitas ou despesas ao governo tributante.” (Conselho Federal de Contabilidade, 2016, item 74).

Vê-se, notadamente nas normas exaradas da Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Instrução de Procedimentos Contábeis - IPC 16 – benefícios fiscais, que o enquadramento de determinada medida tributária como renúncia de receita exige o atendimento às condições determinadas no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Diferentemente do Tribunal de Contas da União (TCU), que determina o controle e avaliação de todas as medidas tributárias de caráter extrafiscal, as normas pesquisadas relativas à contabilidade pública não preveem ações de escrituração na hipótese de a medida ter o potencial de causar redução de receita, mas não implicar renúncia de receita.

2.5 DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS ESTRUTURANTES

À medida que a legislação, a doutrina e os órgãos de controle estabelecem diferentes parâmetros para as medidas tributárias que reduzem a imposição tributária com caráter geral, não discriminatório ou que refletem o atendimento a características da própria imposição do tributo, ou ainda decorrem de disposições estruturais, ou representarem regimes tributários alternativos, torna-se necessário pesquisar sobre essas hipóteses.

2.5.1 Isenções Técnicas e Próprias, os Princípios da Progressividade e da Capacidade Contributiva e os Alívios Tributários Estruturantes

De início, trataremos das medidas de diferenciação tributária motivadas pela capacidade contributiva, bem como daquelas de caráter geral, que explicitam os contornos da hipótese de incidência, não se afastando do sistema tributário de referência, ou modulando-o ao princípio da praticabilidade tributária. Ora, não há dúvida de que, quando essas medidas são adotadas, podem provocar diminuição da arrecadação potencial do Estado, mesmo que por determinado período, mesmo sem implicar renúncia de receita.

A doutrina econômica estrangeira distingue os conceitos de alívios tributários e gastos tributários, estipulando a possibilidade de existência de um sem o outro. Nesse aspecto, ressalta-se a posição do *The Tax Administration Research Centre (TARC)*²⁴, que estabelece que nem todos os alívios tributários (*tax relief*) são gastos tributários (*tax expenditures*), em particular aqueles que podem ser classificados como “estruturais”. Aquela instituição continua dispondo que a HMRC²⁵ efetua uma clara divisão entre isenções estruturais e gastos tributários.

Ao final, a TARC define gastos tributários como disposições nas normas tributárias motivadas por uma política social ou econômica, que reduzem ou diferem a obrigação tributária de uma entidade tributável, objetivando ajudar um determinado grupo de contribuintes ou incentivar uma determinada atividade, podendo ser substituída por um sistema de despesas diretas para esse fim. Esse gasto não seria parte integrante da estrutura tributária, mas apresenta uma exceção ou desvio da estrutura e é introduzida para perseguir um objetivo político específico, possivelmente por um período limitado (Tax Administration Research Centre, 2014, p. 5, 9 e 15).

Aquela entidade, nas observações-chave, sacramenta que: (i) as despesas fiscais (gastos tributários) devem ser distinguidas dos alívios tributários (*tax relief*); (ii) os dois conceitos são sobrepostos, mas nem todo alívio tributário é um gasto tributário (Tax Administration Research Centre, 2014, p. 61)

²⁴ Trata-se de um órgão de pesquisas sobre administração e política tributárias sediado no Reino Unido.

²⁵ HM Revenue & Customs, a administração tributária e alfandegária do Reino Unido.

Jacobsen *et al.* (2010) aborda o conceito de sistema tributário normativo ideal, quando afirma que “a análise dos gastos tributários para perseguir os princípios idealistas do sistema tributário é muito ambiciosa, exigindo uma definição de um **sistema fiscal normativo que reflita os princípios da eficiência, justiça e simplicidade**”. (grifo nosso, tradução nossa)²⁶

Há dispositivos na legislação tributária que estipulam diferenciações com relação à imposição tributária, mas que representam mecanismos componentes da estrutura normal do tributo, ou fazem parte dos contornos da hipótese de incidência, pelo respeito à capacidade contributiva, ou por representarem diferenciações tributárias de caráter geral, sem discriminação de beneficiários. Em face dessas características, não implicam classificação como renúncia fiscal ou gastos tributários. A OCDE (2010, p. 12), informa que a maioria dos especialistas concordaria que os elementos estruturais de um sistema fiscal não deveriam ser registrados como despesas fiscais.

A doutrina econômica internacional define o alívio fiscal (*tax relief*) como qualquer programa ou política governamental projetada para ajudar indivíduos e empresas a reduzir suas cargas tributárias ou resolver suas dívidas relacionadas a impostos.

Os benefícios tributários, por sua vez, são favores tributários concedidos a categorias específicas de contribuintes, não gerais, discriminatórios e, nessa condição, são classificados como gastos tributários.

Em resumo, enquanto o *tax relief* é uma abordagem geral para reduzir a carga tributária, os benefícios tributários são favores específicos concedidos a grupos ou setores específicos. Ambos têm impacto nas finanças públicas e na economia, mas apenas os segundos são classificados como renúncia fiscal.

Schoueri (2022, p. 262), notadamente quanto aos benefícios decorrentes do atendimento ao princípio da capacidade contributiva, denomina esses fenômenos como **isenções técnicas**, classificando as demais, em oposição, como **isenções próprias**. Segundo o autor, o legislador poderá instituir isenções de duas formas: “no sentido de igualar (tornar comparáveis) as situações de capacidade contributiva ou,

²⁶ No original: Using tax expenditure analysis in the tax policy work to pursue such idealistic principles of the tax system as mentioned above is highly ambitious and demands a definition of a normative tax system which reflects the principles of efficiency, fairness and simplicity.

ao contrário, dar-lhes tratamento diferenciado. A primeira seria isenção técnica (ou imprópria) e a segunda isenção própria (ou subvenção).”

Uma das formas de respeitar a capacidade contributiva é por meio da utilização da tributação progressiva. Conti (1997, p. 98, grifo nosso), afirma que “**tributação progressiva** é a forma de tributação que **melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva**, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e obter, assim, a equidade vertical”.

Machado (2004, p. 135) segue na mesma direção: “a progressividade é uma forma adequada de realizar o princípio da capacidade contributiva”.

Freitas e Bevilacqua (2015) justificam a relação entre progressividade e capacidade contributiva com base na “teoria do sacrifício”, no sentido de que uma igualdade na tributação significa igualdade no sacrifício, na medida em que “se os ricos têm mais capacidade contributiva que os pobres, podem eles pagar maior quantidade de tributos, já que a utilidade marginal da renda seria decrescente.” Nesse sentido, a tributação proporcional traria mais sacrifício aos pobres do que aos ricos, pois o sacrifício resultante da aplicação de uma mesma alíquota seria maior para quem está nas faixas inferiores de rendimentos.

Tipke (1984, p. 527) discorda, afirmando que a capacidade contributiva é mais bem atendida pela tributação proporcional, representando a progressividade um rompimento com a igualdade, sendo justificada apenas pelo princípio do Estado Social.

Gutierrez (2009) também defende que a tributação proporcional atende satisfatoriamente ao princípio da capacidade contributiva, mas ressalva que, no caso do imposto de renda brasileiro, a progressividade é uma imposição constitucional, segundo o art. 153, § 2º, I da nossa Carta Magna.

O próprio Schoueri (2010, p. 8-9) também discorda da relação entre a progressividade e a capacidade contributiva, afirmando que, “enquanto causa da tributação, a teoria do sacrifício foi abandonada quando a teoria utilitarista passou a ser questionada diante da consideração de que não haveria critério seguro para determinar-se o que seja um sacrifício equivalente”. O autor continua afirmando que “tampouco pode ser imediatamente aceita a afirmação de que a progressividade atende à capacidade contributiva, baseada na doutrina do sacrifício relativo”. Ao final, concorda com Tipke, quando diz que “passa a progressividade a ser explicada por

critérios de justiça distributiva, quando, no lugar de questionar-se o sacrifício equivalente, buscar-se-á uma distribuição justa da carga tributária”.

Em face das controvérsias doutrinárias, é possível enxergar convergência relativa entre a tributação proporcional e a progressiva. A tributação proporcional também respeita o princípio da capacidade contributiva. Todavia, a tributação progressiva atende ao mesmo princípio de forma mais efetiva, sendo possível enxergar clara conexão entre eles, entendendo que a tributação proporcional não atende de forma adequada à busca da equidade vertical, na medida em que os contribuintes estão em situações desiguais com relação aos seus bens e às suas rendas, e que os sacrifícios para o pagamento de tributos têm pesos diferentes em decorrência dessas diferenças. Não se trata, portanto, de mera medida de redistribuição de renda por meio da tributação, apesar de produzir, também, esse efeito.

Há necessidade de ressaltar que nem todas as espécies de tributação progressiva atendem ao princípio da capacidade contributiva, a exemplo do disposto no art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, onde consta que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana pode, em algumas situações, ser “progressivo no tempo”. A relação entre progressividade e capacidade contributiva é estreita, todavia, nos tributos sobre a renda e o consumo.

A tributação progressiva, além de nortear a incidência do imposto de renda e de outros tributos, também tem seu lugar no Simples Nacional – regime tributário destinado constitucionalmente às microempresas e empresas de pequeno porte.

Até 31/12/2017 havia a progressividade parcial, com alíquotas crescentes de acordo com as faixas de receita bruta anual. A partir de 01/01/2018 foi instituída a progressividade plena, com o acréscimo da coluna “Valor a deduzir”. A título de exemplo, transcrevemos, no Anexo A, as tabelas constantes da Lei Complementar n. 123, de 2006, do Anexo I – Comércio, vigentes até 31 de dezembro de 2017, com progressividade parcial (sem valor a deduzir das faixas anteriores), e, no Anexo B, as mesmas tabelas, também para o Comércio, vigentes a partir de 1º de janeiro de 2018, onde constam as alíquotas e os valores a deduzir, bem como as respectivas destinações das alíquotas efetivas para cada tributo componente do Simples Nacional.

Observa-se que, apesar da progressividade plena, e ao contrário do que ocorre no imposto de renda da pessoa física, não há isenção na primeira faixa de receita bruta anual, incidindo desde o início a alíquota efetiva relativa àquela faixa, aplicada sobre a base de cálculo, que é representada pela receita bruta mensal.

O legislador complementar, ao instituir a progressividade plena no Simples Nacional, observou parâmetros constitucionais constantes da tributação do imposto de renda, de acordo com o inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal, o qual determina que referido imposto será informado pelos “critérios da generalidade, da universidade e da progressividade, na forma da lei”.

A progressividade consta ainda como premissa constitucional para a tributação da contribuição para a Seguridade Social dos regimes próprios de Previdência Social (§ 1º do art. 149), do imposto sobre grandes fortunas (inciso I do § 4º do art. 153), do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (inciso I do § 1º do art. 156; inciso II do § 4º do art. 182), e da contribuição previdenciária do trabalhador do setor privado (inciso II do art. 195).

Tem-se, portanto, que a tributação estabelecida para o Simples Nacional pela Lei Complementar n. 123, de 2006 (Brasil, 2006), respeita o princípio da capacidade contributiva das microempresas e empresas de pequeno porte, por meio da tributação progressiva plena, atendendo aos comandos constitucionais determinados para o imposto de renda. Há necessidade de ressaltar, contudo, que essa progressividade não está prevista constitucionalmente para os demais tributos que compõem o Simples Nacional.

É possível aferir que a tributação progressiva vigente no imposto de renda, e repetida no Simples Nacional, caracteriza-se como isenção técnica, em oposição às **isenções próprias**. Schoueri ensina que, para se chegar as **isenções próprias**, faz-se necessário, depois de utilizar-se de todos os mecanismos que visem à compatibilização da capacidade contributiva, observar a existência de critérios diferenciadores, que fogem à estrutura normal do tributo. Segundo ele, isenções próprias são aquelas em que o legislador se utiliza primeiramente de uma hipótese de igualdade diante do critério primeiro de diferenciação, como no caso dos impostos, a capacidade contributiva, e, dentre esta igualdade, procura um critério de “especialização”, onde haverá a situação de igualdade e neste grupo que é igual, vai haver uma diferenciação entre um e outro, um sendo mais “especial” que o outro.

Como no caso anterior, “trata-se de uma não incidência pela técnica de isenção.” (2022, p. 263, grifo nosso).

Fica claro para o autor que a compatibilização da capacidade contributiva também é isenção – mas isenção técnica, e o critério diferenciador, a especialização, é isenção própria. Apesar da diferença de terminologias, as ideias de Schoueri quanto à necessidade de se separar as isenções estruturais – ou técnicas, das isenções próprias, é adotada pela doutrina como medida diferenciadora, inclusive para o entendimento sobre os controles que esses benefícios implicam. A Lei Complementar n. 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, segue na mesma direção, estabelecendo controles de ordem orçamentária para os benefícios que não são gerais.

Vê-se que há duas possibilidades de classificação para alívios tributários que não se enquadram no conceito de gastos tributários.

A primeira seria não os considerar como benefícios, e sim como mecanismos componentes da estrutura normal do tributo, ou por fazerem parte dos contornos da hipótese de incidência, pelo respeito à capacidade contributiva, ou por representarem diferenciações tributárias de caráter geral, sem discriminação de beneficiários, ou por representarem formas de concretização da praticabilidade tributária, ou por representarem regimes tributários alternativos. A segunda seria pelo enquadramento como benefícios tributários, mas não na categoria de renúncia fiscal.

É possível filiar-se à primeira corrente, de que não são benefícios tributários, pelos próprios motivos expostos na descrição. No entanto, faz-se necessário definir uma nomenclatura para esses alívios tributários que não impliquem renúncia fiscal, inclusive quando atenderem a políticas públicas determinadas constitucionalmente.

A OCDE (2010, p. 125, grifo nosso, tradução nossa) contribui sobremaneira quando descreve a posição do Reino Unido sobre a questão: “as formas de alívios fiscais que são **parte integrante da estrutura tributária** ou que **simplificam a administração ou o cumprimento** são chamadas de **alívios estruturais**”²⁷.²⁸

²⁷ A OCDE (2010, p. 126) alerta, todavia, que o governo britânico sabe que a distinção entre benefícios estruturais e despesas fiscais nem sempre é clara e inclui uma terceira categoria de benefícios fiscais, que consiste em benefícios fiscais que combinam elementos das categorias estruturais e de gastos tributários.

²⁸ No original: Those forms of tax relief that are either an integral part of the tax structure or that simplify administration or compliance are called structural reliefs.

A definição do Reino Unido não é completa, eis que não abrange todas as medidas redutoras da imposição tributária que não implicam renúncia fiscal. O TCU classifica esse fenômeno de benefício tributário, mesmo quando não implique renúncia de receita. A LDO de 2024 não traz um nome, preferindo descrever essas medidas como proposições que impliquem redução de receita, que não sejam renúncia de receitas.

Faz-se necessário cunhar um nome para essa diferença, e esse é o resultado da tese.

Opta-se, portanto, por denominar esses alívios tributários que não implicam renúncia fiscal como **alívios tributários técnicos ou estruturantes, alívios tributários estruturantes, ou alívios estruturantes.**

É preciso ressaltar que, mesmo que esses alívios tributários não sejam classificados como gastos tributários, pode haver providências orçamentárias com contornos distintos, as quais serão objeto de avaliação no Capítulo 2, ou, ainda, que sejam objeto de avaliação de políticas públicas pelos órgãos de controle.

Por último, e não menos importante, a legislação nacional está evoluindo e admitindo, como exposto na apreciação dos textos das leis de diretrizes orçamentárias de 2023 e 2024, a existência de medidas redutoras da imposição tributária que não se caracterizam como renúncia fiscal na forma do art. 14 da LRF, prevendo, mesmo assim, medidas de controle e de avaliação.

2.5.2 Os Alívios Tributários Estruturantes e o Nível de Discricionariedade na Concessão de Benefícios Fiscais

Foi possível observar que as medidas que reduzem a imposição tributária podem ter diferentes nuances, dentre as quais, pela importância que se revestem, encontram-se aqueles que se limitam a dar melhor conformidade à hipótese de incidência do tributo, respeitando a capacidade contributiva e, nessa condição, não se confundem com os benefícios diferenciadores, especializados, que criam verdadeiros subvenções estatais para determinados setores ou contribuintes, caracterizando-se como renúncias fiscais ou gastos tributários.

Essa caracterização dos elementos caracterizadores da renúncia fiscal no nosso marco legal decorre do disposto no § 1º do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF:

Art. 14.

[...]

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, **concessão de isenção em caráter não geral**, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique **redução discriminada** de tributos ou contribuições, e outros **benefícios que correspondam a tratamento diferenciado**. [...] (Brasil, 2001, grifo nosso).

Ratifica-se que o legislador complementar, ao dispor sobre o que a renúncia compreende, escolheu **colocar sobre controle** os benefícios tributários discriminatórios, diferenciadores, nos quais exista a **escolha discricionária de beneficiários**, ou, como afirmou o Ministro Augusto Nardes no voto do Acórdão TCU n. 747/2010, **uma escolha quase personalística**. (Brasil, [TCU], 2010, grifo nosso).

Enquadra-se nessa necessidade de cumprimento das condições estabelecidas no art. 14 da LRF, por exemplo, a desoneração da folha de pagamento de 17 (dezessete) setores econômicos, determinados pela Lei nº 12.546, de 2011 – e atualizações, que determinou a substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal (CPP) de setores específicos, deixando de haver a incidência sobre os valores da remuneração do trabalho e passando a haver a incidência sobre o faturamento das empresas. Como vemos, existiu o que denominamos como “escolha discricionária de beneficiários”, elegendo-se setores econômicos específicos. (Brasil, 2011).

Por outro lado, alterações legislativas que respeitem a estrutura do tributo e sejam aplicáveis a todos os contribuintes a ele sujeitos, ou onde não haja escolha discricionária de beneficiários, ou que decorram de alívios estruturantes, não dependem das condições estabelecidas no art. 14 da LRF para terem eficácia.

No exemplo acima relativo à desoneração da folha de salários, constante da Lei nº 12.546, de 2011, caso a medida fosse estendida a todos os setores empresariais, passaríamos a ter uma alteração na estrutura do tributo, deixando, definitivamente, de tributar-se uma base para haver a incidência sobre outra, diferente. Dessa forma, de acordo com os ditames do § 1º do art. 14 da LRF, deixaria de haver necessidade de compensações nas medidas propostas em face de eventuais

diferenças de arrecadação entre as bases. Mas não foi o que ocorreu com a citada lei, mantendo, portanto, a necessidade de controles integrais de ordem orçamentária.

Nesse diapasão, podemos estudar a forma de tributação do imposto sobre a renda da pessoa física. Os princípios gerais desse imposto constam da própria constituição, conforme o inciso I do § 2º do art. 153 da Carta Magna, que determina a observância dos “critérios de generalidade, da universalidade e da **progressividade**, na forma da lei”. (Brasil, 1988, grifo nosso).

A progressividade determinada para o imposto sobre a renda respeita também o princípio da capacidade contributiva, consagrado no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. (Brasil, 1988)

A tabela vigente para a tributação do imposto sobre a renda da pessoa física prevê faixas de bases de cálculo, alíquota e parcela a deduzir do imposto. Esse mecanismo garante que as faixas posteriores aproveitem os benefícios das faixas anteriores, evitando sobressaltos de carga tributária quando se transita entre as escalas de rendimentos.

Eventual proposta legislativa de alteração da tabela progressiva do imposto sobre a renda da pessoa física - IRPF pode implicar diminuição no nível da arrecadação federal. Mesmo assim, em tese, ela não se enquadraria nas hipóteses de necessidade de compensação de perdas previstas no § 1º do art. 14 da LRF.

A ausência da necessidade das medidas constantes do art. 14 da LRF decorre do fato de que a alteração na tabela do IRPF não representa “concessão de isenção em caráter não geral” e nem “redução discriminada de tributos ou contribuições”. Muito menos representa “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Essa modificação promoveria alteração para todos os contribuintes sujeitos ao imposto, indiscriminadamente, sem promover tratamento diferenciado para nenhum grupo de pessoas, empresas ou entidades.

Correia Neto (2012, p. 206) ratifica que a redução de tributos sem discriminar contribuintes não se enquadra nas condições estabelecidas pelo art. 14 da LRF. Acrescenta que, da mesma forma, não necessitariam de compensação propostas que visassem, por exemplo, apenas à correção da tabela do imposto de renda da pessoa física.

Como vimos na seção anterior, a progressividade plena é aplicada também no Simples Nacional, regime tributário diferenciado destinado constitucionalmente às

microempresas e empresas de pequeno porte, com utilização de uma tabela progressiva de alíquotas, valores a deduzir e faixas de receita bruta anual.

Em tese, e por analogia, a correção dessa tabela também não se enquadraria como benefício de ordem não geral, discriminatório, haja vista que se aplicaria a todos os contribuintes que estivessem na condição de optante pelo regime. Ressalva-se, por outro lado, que a fixação ou revisão dos limites de enquadramento do Simples Nacional é de competência do legislador complementar, devendo-se ater aos parâmetros para fixação desses limites, matéria que será tratada no Capítulo 3.

As medidas estruturantes, de ordem geral, também podem referir-se à estrutura do tributo, a exemplo da mera aplicação do princípio da capacidade contributiva, fazendo parte do sistema tributário de referência. No entanto, normas estruturais também são aquelas emanadas da Constituição Federal, que consubstanciam todos os elementos da imposição tributária, por vezes determinando limitações ao poder de tributar e, em outros casos, determinando providências ao legislador complementar.

No caso do Simples Nacional, sua instituição decorreu de uma **norma geral em matéria de legislação tributária**, de acordo com o art. 146, III, d, da Constituição Federal.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

[...]

d) **definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados** no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um **regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, observado que: (renumerado pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023)

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (grifo nosso).

Sendo assim, a Lei Complementar n. 123, de 2006, no capítulo tributário, contém **normas gerais em matéria de legislação tributária** voltado ao tratamento diferenciado e favorecido para as MPE. Nessa condição, representa um complemento ao Código Tributário Nacional.

Nota-se que antes da inclusão desse dispositivo pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, já havia comando que previa tratamento diferenciado e favorecido para as MPE, nos artigos 170 e 179 da Carta Magna:

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

IX - **tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte** constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Art. 179. **A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado**, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, **tributárias**, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (Brasil, 2003a, grifo nosso).

Com base no disposto no artigo 179 foi criado o Simples Federal, por meio da Lei n. 9.317, de 1996. A União estava atendendo a um comando constitucional, criando um regime tributário diferenciado voltado para as MPE, de forma isolada, sem interferência de outros entes federados²⁹.

Assim como ocorre no Simples Nacional, o **Simples Federal** também estava previsto na Constituição, mas **a lei instituidora não veiculava normas gerais em matéria de legislação tributária**. A partir da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, de determinou a criação do Simples Nacional com o status de **norma geral em matéria de legislação tributária**, os ditames do art. 179 também foram elevados, na parte tributária, ao *status* de lei complementar, a partir da redação dada ao art. 146, III, 'd' e § 1º da Carta Magna. (grifo nosso).

Um dos aspectos mais importantes do Simples Nacional é seu caráter opcional. As microempresas e empresas de pequeno porte podem hoje, no Brasil, escolher entre três regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Real. Aliás, na prática, caso a MPE não faça nenhuma escolha estará automaticamente vinculada ao

²⁹ O art. 4º da Lei n. 9.317, de 1996, previa a possibilidade de inclusão do ICMS e do ISS, mediante adesão por convênio de Estados e Municípios, o que não se concretizou.

Lucro Real. Isso faz com que o Simples Nacional seja um **regime tributário alternativo**.

Andrade (2017, p. 1-2) descreve esse fenômeno como uma “forma de tributação distinta de outra anterior” e, “ainda que represente uma arrecadação inferior à daquela que seria a tradicional, não se deveria considerá-la como uma renúncia tributária de gasto indireto”, pois estaria atendendo “aos próprios preceitos constitucionais”, não representando, por conseguinte, “um ato voluntário do Poder Executivo e Legislativo”. O autor cita como exemplos dessa espécie de regime o Simples Nacional e “outras formas de tributação do imposto de renda que não seja a do lucro real.”

Há lógica sistêmica na análise do autor, na medida em que o único regime tributário que mede o lucro efetivo é o Lucro Real. Tanto o Lucro Presumido quanto o Simples Nacional não mensuram o lucro, tributando-o de forma alternativa ao resultado obtido pela empresa. A tributação do lucro, tanto no Simples Nacional quanto no Lucro Presumido, incide sobre algo que não é o lucro, mas sobre uma base de incidência alternativa escolhida pelo legislador – ordinário ou complementar.

Na presunção, o que se busca é medir o fato imponible por outra magnitude econômica, normalmente o volume de negócios – receita bruta ou faturamento. Por determinação legal, substituem-se os elementos do critério material da regra matriz de incidência tributária, e a hipótese de incidência passa a ser medida por novos parâmetros, diferentes dos previstos originariamente. (Santiago, 2012, p. 40)

Castilhos (2022, p. 41) de início colocava em dúvida a classificação do Simples Nacional como regime tributário alternativo. Afirmava que, se a resposta fosse positiva, “ele deverá ter um sistema tributário de referência e nem todas as alterações a esse sistema poderão ser consideradas gastos tributários”. Por outro lado, se o Simples Nacional não representasse um regime tributário alternativo, o regime representaria “um desvio ao sistema tributário de referência dos tributos que o compõe”.

Mas a autora toma uma decisão: “a par de todos esses elementos, **concluimos que o Simples Nacional é um regime tributário alternativo** aos regimes ‘normais’ de cada tributo que o compõe”. Continuando, ao responder à pergunta se o Simples Nacional deveria ser considerado, ele próprio, um **sistema tributário de referência**, ela responde:

Ousamos uma resposta positiva em termos, porque apesar de entendermos razoável que o Simples Nacional seja considerado um sistema tributário de referência, **isso não pode ser assimilado no sentido de que qualquer alteração no regime estará livre de conformação às normas de adequação fiscal**. (Castilhos, 2022, p. 227-228, grifo nosso).

A resposta da doutrinadora é significativa, e faz crescer a importância do capítulo 3 dessa tese, no qual a pesquisa se debruça sobre o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, inclusive para fins tributários.

Outro aspecto importante é o grau de discricionariedade na instituição de benefícios tributários. Na medida em que o *caput* do art. 14 da LRF coloca sob cuidados a **concessão ou ampliação** de benefícios de natureza tributária (Brasil, 2000, grifo nosso), e que, segundo a doutrina econômica, benefícios de natureza tributária podem constituir **gastos tributários**, que são intercambiáveis com despesas diretas, essa **concessão exige uma decisão** do ente tributante. Decisão sobre onde alocar recursos, quem beneficiar tributariamente, estabelecendo uma especialização de ordem não geral, que ultrapasse a simples linha da capacidade contributiva.

Quando essa decisão está tolhida - ou pelo menos restrita, constitucionalmente, o **grau de discricionariedade** na **concessão** diminui, cabendo ao legislador infraconstitucional limitar-se a obedecer ao comando constitucional.

Essa limitação do poder tributante ocorre, por exemplo, quanto à isenção da contribuição para a seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social, contida no § 7º do art. 195 da Carta Magna. A Constituição Federal deu apenas uma pequena margem de delimitação do benefício para a União: que referidas entidades atendam às exigências estabelecidas em lei. A lei pode, por exemplo, estabelecer o que são entidades beneficentes de assistência social, onde têm que ser registradas, que documentação devem apresentar, mas não há liberdade para instituir ou negar o benefício, eis que isso já ocorreu em sede constitucional, desde que atendidas as condições constante da lei. Essa lei não será uma lei instituidora de benefícios fiscais, mas sim uma lei reguladora de benefício criado pela Constituição Federal.

A Lei Complementar n. 187, de 2021, ratifica esse fato por meio do seu art. 1º, no qual consta que ela **regula**, com fundamento no art. 146, *caput* e inciso II e no art. 195, § 5º, **“as condições para limitação ao poder de tributar da União em relação**

às entidades beneficentes, no tocante às contribuições para a seguridade social.” (Brasil, 2021b, grifo nosso).

Trata-se de uma lei recente e que reconhece de forma explícita e correta seu escopo. Os dispositivos anteriores sobre o tema, já revogados, a exemplo do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, não expunham essa delimitação, e o comando legal emanado do seu *caput* dava a entender – incorretamente, que o benefício havia sido criado pela lei, e não pela Constituição Federal: “Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:” (Brasil, 1991)

Quanto ao **regime tributário alternativo** para microempresas e empresas de pequeno porte, a discricionariedade é um pouco maior, mesmo assim restrita. Os comandos constitucionais emanados do art. 146, *caput*, inciso III, ‘d’, determinam que: (a) cabe à lei complementar; (b) estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária**; (c) sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. O § 1º do mesmo artigo estabelece que a mesma lei complementar também **poderá** instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob certas condições.

É preciso separar os primeiros comandos constantes do art. 146, III, ‘d’, daquele emanado do § 1º do mesmo artigo. Os primeiros comandos são obrigatórios, peremptórios, representados pelos verbos “cabe” e “estabelecer”. Na alínea ‘d’ do inciso III há o comando de veiculação de **normas gerais em matéria de legislação tributária** dispondo sobre **regimes especiais ou simplificados**, limitando-se, todavia, ao imposto previsto no art. 155, II (ICMS), às contribuições previstas no art. 195, I (Cota Patronal Previdenciária) e §§ 12 (COFINS), e à contribuição a que se refere o art. 239 (PIS/PASEP)³⁰.

³⁰ A Emenda Constitucional n. 132, de 2023, modificou esse dispositivo, que passou a ter a seguinte redação: “d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239.” Sendo assim, foram incluídos os seguintes tributos: Imposto sobre Bens e Serviços (art. 156-A) e Contribuição sobre Bens e Serviços (art. 195, V).

Nota-se que referida alínea não incluiu, nos regimes especiais e simplificados, o IRPJ, a CSLL, o IPI e o ISS.

O parágrafo único (renumerado para § 1º pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023), por sua vez, foi mais abrangente, na medida em que determinou que a lei complementar prevista no art. 146, III, 'd', **poderia** instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem delimitar os tributos.

Houve, portanto, um comando de **obrigatoriedade**: instituir, por lei complementar, um regime tributário especial ou simplificado para as microempresas e empresas de pequeno porte, abrangendo quatro tributos: ICMS, Cota Patronal Previdenciária, COFINS e PIS/PASEP – com o acréscimo do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços por meio da Emenda Constitucional n. 132, de 2023.

O outro comando foi de **possibilidade**. Sendo editada a lei complementar, ela **poderia** instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem delimitar os tributos.

A Lei Complementar n. 123, de 2006, que instituiu o Simples Nacional, cumpriu os comandos emanados do art. 146, III, 'd' e § 1º. O objetivo da referida lei complementar consta do art. 1º, *caput* e inciso I:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece **normas gerais** relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:
I - à **apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, mediante **regime único de arrecadação**, inclusive obrigações acessórias; [...] (Brasil, 2006, grifo nosso).

Faltou citar, no referido artigo, que o regime único de arrecadação atendia ao disposto no art. 146, III, 'd' e § 1º, e arts. 170 e 179, todos da Constituição Federal.

Ressalva-se que, desde a publicação da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que acrescentou o inciso III, 'd' e Parágrafo único ao art. 146 da Constituição Federal, a Lei n. 9.317, de 1996, de tratava do Simples Federal, foi elevada ao *status* de lei complementar.

A liberdade que o legislador complementar teria para a instituição do Simples Nacional ficava limitada aos aspectos internos do regime tributário alternativo, a

exemplo de critérios de elegibilidade e de tributos abrangidos, notadamente estaduais e municipais.

Analisando o nível de discricionariedade do legislador complementar, verifica-se que ele era relativamente alto, mas apenas antes da aprovação e publicação da lei complementar. Houve um intervalo de três anos entre as publicações da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, e da Lei Complementar n. 123, de 2006.

Apesar do teor dos comandos constitucionais, havia muitas alternativas para cumpri-los. As discussões têm início na própria definição de microempresa e de empresa de pequeno porte – MPE, ou seja, os critérios de elegibilidade para que determinada empresa pudesse enquadrar-se nessa classificação. Antes disso, qual o conceito de empresa seria utilizado, haja vista as dificuldades de entendimento quanto à inclusão, nesse conceito, dos profissionais liberais e das sociedades de pessoas, notadamente nas atividades de natureza intelectual – matéria com intensa atualização legislativa.

Pode-se discutir se o legislador complementar se houve bem em aprovar a Lei Complementar n. 123, de 2006, e suas atualizações, e essa avaliação passará primordialmente por esses dois pontos: o conceito de empresa e os critérios econômicos para enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte.

Não se pode negar, todavia, que ao aprovar referida lei complementar, estava a se aprovar normas gerais em matéria de legislação tributária, destinadas especialmente às microempresas e empresas de pequeno porte, em atendimento ao disposto no art. 146, III, 'd' e parágrafo único (depois renumerado para § 1º) da Carta Magna, estabelecendo um regime tributário alternativo, respeitando os princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade tributária.

2.6 CONCLUSÃO

Neste capítulo discutiu-se a importância da tributação na realização dos direitos constitucionais, explorando as diferenças entre benefícios e gastos tributários, bem como as nuances das isenções tributárias e sua relação com os princípios constitucionais. Também analisamos o grau de discricionariedade envolvido na concessão de benefícios tributários.

Esses temas são cruciais para a tese, pois fornecem a base necessária para entender as diferenças entre medidas tributárias que implicam ou não em renúncia fiscal, com vistas a avaliar, no próximo capítulo, as diferenças que decorrem dessas classificações quanto aos controles, orçamentários ou não.

O capítulo tinha como objetivo responder à seguinte pergunta: o Simples Nacional é um benefício tributário que implica renúncia de receita? Se não o for, qual seu enquadramento jurídico?

No desenvolvimento do capítulo procurou-se demonstrar as diferenças entre os benefícios tributários discriminantes, de caráter não geral, das medidas tributárias estruturantes, inclusive quando oriundas de comandos constitucionais, as quais demandariam, em tese, providências distintas dos órgãos de controle.

Os **alívios tributários estruturantes** não implicam renúncia de receita e têm algumas características, a exemplo de terem caráter geral, não discriminatórios, ou não se desviarem do sistema tributário de referência, ou classificarem-se como isenções técnicas – respeitando o princípio da capacidade contributiva, ou terem a características de serem estruturantes, notadamente quanto determinados constitucionalmente – com diminuição ou extinção da discricionariedade na sua concessão, ou mesmo representarem regimes tributários alternativos.

Quando há comandos constitucionais, o nível de discricionariedade do ente federado é alterado, fazendo com que o caráter concessório de benefícios tributários não se faça presente. Na medida em que, de acordo com o art. 14 da LRF o benefício fiscal exige um ato de concessão, não se concebe esse ato pelo agente que tem sua competência tolhida pela Constituição Federal. Não se concede o que não se pode impor. Não se dispõe do que não se pode exigir.

O Simples Nacional foi criado com base no artigo 146, III, 'd', da Constituição Federal, que determina a veiculação de normas gerais em matéria de legislação tributária, instituindo tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte por meio de lei complementar. A Lei Complementar n. 123, de 2006, veicula essas normas gerais de legislação tributária em obediência ao comando constitucional.

O Simples Nacional é um regime tributário opcional para microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil. É considerado um **regime tributário**

alternativo, e a discricionariedade na sua instituição foi moderada, mas ainda restrita, eis que limitada por comandos constitucionais.

O **Simples Nacional** é, portanto, um **Alívio Tributário Estruturante**, e congrega algumas das características que não permitem, em tese, sua classificação como renúncia fiscal, a exemplo de estar determinado constitucionalmente, criado por um lei complementar que veicula normas gerais em matéria de legislação tributária, ser um regime tributário alternativo criado constitucionalmente, classificar-se como isenção técnica na medida em que concretiza, para as empresas, o princípio da capacidade contributiva, respeitando a progressividade determinada constitucionalmente, significando, a exemplo do Lucro Presumido, uma das formas de concretização do princípio da praticabilidade tributária.

3 CONTROLES CONSTITUCIONAIS SOBRE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E ALÍVIOS TRIBUTÁRIOS ESTRUTURANTES

Esse capítulo versará sobre os controles constitucionais relativos aos benefícios tributários e aos alívios tributários estruturantes, bem como sobre as disposições infraconstitucionais, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, do Código Tributário Nacional – CRN, das Leis de Diretrizes Orçamentárias e documentos emanados dos órgãos de controle.

Apesar de o termo controle ter caráter amplo, o capítulo versará sobre três espécies, quais sejam, o controle exercido pelos órgãos de controle interno e externo, o controle legislativo e a transparência determinada constitucionalmente, todos com relação às medidas redutoras da imposição tributária.

O foco da pesquisa será o controle relativo aos alívios tributários de ordem geral, com atenção especial dedicada ao artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e à LDO de 2024.

A relação desses temas com os controles de ordem constitucional relativos ao Simples Nacional é clara, na medida em que as ações do poder público devem ser pautadas inteiramente pelos fundamentos constitucionais, fazendo-se necessário entender quais são as diretrizes relativas ao controle das medidas redutoras da imposição tributária no Direito Pátrio.

Nesse capítulo, a seguinte pergunta terá que ser respondida: se o Simples Nacional não implica renúncia fiscal, a quais controles de ordem orçamentária ou extraorçamentária ele deve ser submetido, bem como de avaliação da medida determinada constitucionalmente, e como se atenderia ao princípio da transparência?

3.1 OS COMANDOS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS RELATIVOS AOS CONTROLES ORÇAMENTÁRIOS NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Essa seção trata dos comandos constitucionais e infraconstitucionais relativos aos controles orçamentários na concessão de benefícios tributários, em face da sua importância, para que a sociedade e seus atores econômicos tenham noção dos

valores despendidos e seus destinatários, bem como para a avaliação das políticas públicas que eles visaram a atender.

É importante frisar o termo “valores despendidos”, pois, como já vimos no primeiro capítulo, gastos tributários são despesas alocadas que objetivam o atendimento de políticas públicas específicas, intercambiáveis com gastos diretos.

Os comandos constitucionais e infraconstitucionais relativos aos benefícios tributários têm importância fundamental. É muito mais fácil controlar gastos diretos, pois, na medida em que há dispêndio efetivo de recursos, são facilmente mensuráveis e passíveis de acompanhamento. No caso das despesas diretas, basta que haja uma boa classificação contábil e mecanismos que facilitem o acompanhamento nos portais de transparência.

No caso dos gastos tributários a tarefa não é simples, sendo bastante complexo saber: (i) o que tem que ser mensurado – isso dependerá de interpretações legislativas; (ii) como mensurar. O que se mede não é o que se arrecadou e nem o que se gastou diretamente, mas sim o que se deixou de arrecadar. Melhor: o que poderia ter sido arrecadado caso o dispositivo legal que instituiu o benefício tributário não existisse, ou se ele deixasse de ter eficácia legal.

Esses dois fatores, o que medir e como medir, são extremamente importantes, porque, ao fim e ao cabo, quando o Estado informar à sociedade o valor que está sendo despendido em determinado gasto tributário, está a se dizer que o Estado decidiu alocar recursos naquela política pública, haja vista que gasto significa alocação. Sendo assim, caso o benefício deixe de existir, aquele recurso poderá ser alocado em outra política pública, na medida em que ele é, em essência, intercambiável.

Isso denota a seriedade que o assunto requer. Quanto a sociedade lê nos demonstrativos estatais que foram alocados alguns bilhões de reais em determinada política pública, sob a rubrica de gastos tributários, ela entende que aquele valor poderia ser melhor aplicado em outra política pública, ou mesmo que aquela despesa poderia ser diminuída ou suprimida, pois gastos decorrem de ato concessório. Entende, também, que caso a medida legislativa fosse modificada, o valor constante dos demonstrativos classificados como gastos teria o potencial de retornar aos cofres públicos, eis que são valores intercambiáveis com despesas diretas.

3.1.1 Os controles interno e externo determinados pelo artigo 70 da Constituição Federal

Os controles constitucionais relativos aos benefícios tributários têm início no art. 70 da Carta Magna, que faz parte do Capítulo I do Título IV (Da Organização dos Poderes), relativo ao Poder Legislativo:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, **aplicação das subvenções e renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante **controle externo**, e pelo sistema de **controle interno** de cada Poder. (Brasil, 1988, Art. 70, grifo nosso).

Referido artigo determina que o controle sobre os benefícios tributários será exercido em duas instâncias. A primeira, pelo controle interno do Governo Federal, atualmente de responsabilidade da Controladoria-Geral da União - CGU. A segunda, pelo controle externo do Tribunal de Contas da União - TCU, órgão auxiliar do Congresso Nacional.

Isso denota a importância dos documentos emitidos notadamente pelo TCU quanto ao entendimento teórico e procedimentos de controle relativos aos benefícios tributários. Na medida em que o art. 70 da Constituição Federal determina o controle sobre **subvenções e renúncias de receitas**, qualquer medida que implique renúncia de receita deve ser acompanhada pelos órgãos de controle, não importando se represente ou não renúncia tributária.

O comando constitucional emanado do artigo 70 da Carta Magna não deixa dúvidas quanto à necessidade de controle – interno e externo, de renúncia de receitas. Todavia, a Constituição não define o que é renúncia de receitas, havendo necessidade de recorrer a leis infraconstitucionais para estabelecer os limites do conteúdo da norma, ou seja, o que controlar.

Os controles – interno e externo, representam providências anteriores, concomitantes e posteriores ao objeto sob controle, visando a verificar o atendimento à legislação, notadamente quanto à fundamentação, processos e à efetividade das políticas públicas relativas à matéria sob controle. O art. 74, II, da Carta Magna ajuda-nos a entender os contornos do controle interno, quando diz que uma das finalidades é “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da

gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal”.

Quanto ao aspecto temporal, o controle alcança também as fases anteriores à efetivação das medidas, notadamente por meio do processo consultivo, por meio do qual o agente público faz questionamentos aos órgãos de controle, de modo prévio, com vistas a obter maior segurança na execução das suas atribuições.

O aspecto temporal é reforçado pela própria natureza do controle, que é um instrumento de prestação de contas – *accountability*, no qual o detentor do poder – ou do capital, nas empresas privadas, exige do gestor das ações determinadas ou vedadas pela lei ou pelos estatutos sociais.

O Tribunal de Contas pode receber também questionamentos em tese, a exemplo da matéria objeto do Acórdão n. 2692/2021 – Plenário, de relatoria do Ministro Aroldo Cedraz, em resposta a consulta do Senado Federal sobre a aplicabilidade do inciso I do art. 14 da LRF. Em face de decisões anteriores, poderia haver entendimento de que, mesmo que a estimativa de renúncia constasse na lei orçamentária anual, em atendimento ao inciso I do art. 14 da LRF, ainda assim poderia haver necessidade do estabelecimento de medidas de compensação indigitadas no inciso II do mesmo artigo. Ao final, o Tribunal decidiu pela possibilidade de aplicação alternativa entre os incisos I e II do art. 14 da LRF. (Brasil, [TCU], 2021).

A atuação do Tribunal de Contas da União também pode ocorrer de forma concomitante, mesmo na área tributária. O Procurador Júlio Marcelo de Oliveira, do Ministério Público de Contas junto ao TCU, entrou com representação a respeito de possíveis irregularidades relacionadas à concessão de benefícios tributários decorrentes da Lei Complementar n. 162, de 2018 e da Lei n. 13.606, de 2018, sem a observância das limitações legais constantes do art. 113 do ADCT, art. 14 da LRF e art. 112 da Lei n. 13.473, de 2017 – LDO de 2018. (Brasil, [TCU], 2020b)

A Lei Complementar n. 162, de 2018, instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN), e a Lei n. 13.606, de 2018, o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A matéria foi objeto do Acórdão n. 2.198/2020 – Plenário, relatado pelo Ministro Vital do Rego, destacando-se os seguintes comandos:

9.3. firmar o entendimento no sentido de que, considerando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição da República, do art. 113 do ADCT, assim como a regulamentação prevista nos arts. 14 a 16 da Lei Complementar 101/2000, as leis e demais normativos que instituírem benefícios tributários e outros que tenham o potencial de impactar as metas fiscais **somente podem ser aplicadas se forem satisfeitas as condicionantes constitucionais e legais mencionadas;**

[...]

9.5. encaminhar cópia da presente deliberação às Mesas Diretoras da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para subsídio ao desempenho das atividades legislativas, tendo em vista as seguintes conclusões:

9.5.1. em razão da exigência prevista no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as proposições legislativas que criem ou alterem despesa obrigatória ou renúncia de receita deverão ser acompanhadas da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, assim como das medidas compensatórias exigidas pela Lei Complementar 101/2000, **não podendo ser consideradas exequíveis pelos Poderes e órgãos responsáveis pela sua implementação enquanto as condicionantes constitucionais e legais mencionadas não forem efetivamente observadas;** (Brasil, [TCU], 2020b, grifo nosso).

Apesar da **aprovação** pelo **Congresso Nacional**, inclusive com **quórum qualificado**, no caso da lei complementar, o **TCU**, como se descreveu acima, **condicionou a eficácia das referidas leis**, exercendo um verdadeiro controle de constitucionalidade, ao destacar que “as leis e demais normativos que instituírem benefícios tributários e outros que tenham o potencial de impactar as metas fiscais **somente podem ser aplicadas** se forem satisfeitas as **condicionantes constitucionais e legais** mencionadas”. (Brasil, [TCU], 2020b, grifo nosso).

3.1.2 A transparência quanto aos benefícios tributários determinada pelo § 6º do art. 165 da Constituição Federal

O art. 165, § 6º da Carta Magna, que faz parte do Capítulo II (Das Finanças Públicas) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), determina providências com relação aos projetos de lei orçamentária, estabelecendo que eles deverão ser acompanhados “de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.” (Brasil, 1988).

Poderia haver alguma dúvida sobre o alcance desse comando constitucional, sobre sua abrangência, sobre o conteúdo do demonstrativo que deveria constar nos projetos de lei orçamentária. Primeiro, se deveria abranger todas as medidas relativas

à redução de receita, ou se haveria limitação às medidas que implicassem, também, renúncia de receita. Segundo se deveria constar do documento medidas redutoras da imposição tributária emanadas da própria Constituição

A Receita Federal do Brasil procura responder à primeira pergunta, segundo seu entendimento, na base conceitual relativa ao Demonstrativo de Gastos Tributários:

O Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT) é elaborado **em cumprimento:**

- a) **ao parágrafo 6º do art. 165 da Constituição Federal**, que estabelece a obrigação do Poder Executivo de apresentar demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia; e,
- b) o inciso II do art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece que o projeto de lei orçamentária anual (LOA) será acompanhado de documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, bem como das medidas de compensação de renúncias de receita e do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

Referida base conceitual limita o alcance do § 6º do art. 165 da Constituição Federal às medidas redutoras da imposição tributária que impliquem renúncia de receita, ou, pela construção da doutrina econômica, gastos tributários.

Essa posição está correta, pois a transparência determinada por esse dispositivo constitucional decorre dos princípios que nortearam a construção da noção de gastos tributários, de lavra de Stanley Surrey, então Secretário Adjunto do Tesouro dos EUA, a quem se atribui a inclusão de um capítulo sobre gastos tributários no orçamento daquele país pela primeira vez em 1968. (Trigueros, 2014).

Surrey (1970, *apud* Oliveira, 2020, p. 24) lançava luzes, à época, sobre o excessivo montante de gastos governamentais em forma de isenções e deduções especiais no imposto de renda federal americano, “onde seus custos permaneciam ocultos para a sociedade”. O autor indicava os caminhos para o reexame desses gastos, com vistas a combater as fugas fiscais e os meios ineficientes e perdulários de subsídio governamental que esses gastos implicam.

Ora, para se examinar algo se faz necessário conhecê-lo. Não se controla o que não se mede. Nasce então a necessidade de tornar públicos, nos orçamentos, os montantes de gastos tributários, com o fito de possibilitar o acesso tanto aos Congressistas quanto à sociedade como um todo dos valores que o Estado está abrindo mão para beneficiar pessoas, empresas ou setores econômicos.

A **segunda pergunta**, sobre se deveriam constar do demonstrativo exigido pelo § 6º do art. 165 da Constituição Federal medidas redutoras da imposição tributária emanadas do próprio texto constitucional também foi **respondida pela Receita Federal**, só que, dessa vez, **com possível erro de interpretação**, ao menos sob o olhar do **Direito Constitucional**.

A RFB descreve que, para determinação do sistema tributário de referência, “não leva em consideração o *status* normativo do ato que criou a exceção, ou seja, **o status constitucional de uma norma não garante** sua inclusão como um item que forma **o sistema de referência** de um determinado tributo”. Complementa afirmando que é preciso “analisar a essência da regra de exceção a fim de se verificar se essa possui o caráter de gasto tributário, **independentemente da posição hierárquica da norma.**” (Brasil, [RFB], 2019, p. 9, grifo nosso).

Ora, **não há lógica jurídica sistêmica** que permita o entendimento de que a Constituição Federal tenha exigido, nas propostas de lei orçamentária, um **demonstrativo contendo o efeito de algo que ela própria determinou, que ela própria criou**. Além da falta de lógica sistêmica, e apesar de não ser o motivo principal, é sintomática a **ausência da palavra imunidade** na lista de medidas a serem acompanhadas.

O comando contido no art. 165, § 6º da Constituição Federal é atendido a princípio de forma incorreta, na medida em que veicula medidas constitucionais dentre aquelas que implicam renúncia fiscal. Os valores estimados relativos aos Gastos Tributários constam todos os anos de quadros que compõem um dos Anexos do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO, não se repetindo nas leis orçamentárias, tampouco das leis de diretrizes orçamentárias.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB divulga em seu endereço eletrônico os Demonstrativos de Gastos Tributários- DGT³¹, em duas modalidades. A primeira refere-se à “previsão” dos gastos, cujos quadros fazem parte dos Anexos do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias. A segunda, o que a RFB denomina de “bases efetivas” e, em tese, refletem os cálculos efetuados com base nos elementos “efetivos” de que dispõe em seus bancos de dados.

³¹ Os Demonstrativos de Gastos Tributários estão disponíveis no endereço eletrônico <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia>.

Em tese, **apesar do não atendimento do que dispõe a Constituição Federal**, a divulgação dos dados pela RFB é o *locus* no qual a sociedade faz suas pesquisas com relação ao tema, dada a dificuldade de se aferir os valores de gastos tributários e da inexistência dos dados em outros veículos, legislativos ou não.

Apesar de tratar-se de uma tese jurídica, não há como não adentrar nos aspectos econômicos na análise da acuidade das informações constantes dos demonstrativos de gastos tributários.

Sob os aspectos jurídicos, o Simples Nacional não deveria constar dos demonstrativos de gastos tributários – DGT. No entanto, caso o regime fosse objeto de avaliação de políticas públicas, e um dos elementos escolhidos para aferição da sua efetividade fosse o nível de arrecadação, não poderiam ser utilizados os critérios, metodologias e cálculos atualmente utilizados para o DGT.

Através da apresentação de dados tabulares divulgados pela Receita Federal, busca-se elucidar as diferenças entre os regimes e o impacto fiscal sobre as microempresas e empresas de pequeno porte - MPE, além do conceito de "*gap*" divulgado por aquela Secretaria que se refere à diferença entre os impostos devidos e os efetivamente arrecadados.

Destaca-se a discrepância entre a tributação das MPE no Brasil e em outros países, ressaltando-se a isenção de Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) e, em muitos casos, de Imposto de Renda para o segmento em várias partes do mundo, uma realidade distante do cenário brasileiro, onde até as menores empresas enfrentam uma carga tributária significativa.

Conforme informações oficiais, no ano de 2018 as empresas enquadradas no Simples Nacional destinaram 9,9% de sua receita bruta para o pagamento de impostos e contribuições, enquanto as empresas optantes pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real desembolsaram, respectivamente, 8,77% e 6,09%. (Brasil, [RFB], 2022b).

Esse cálculo inclui tanto os tributos diretos da empresa quanto os indiretos, como os retidos na fonte para imposto de renda e previdência de funcionários. Alíquota Efetiva por Regime de Tributação: Em % da Receita Bruta (2016-2018) (Brasil, [RFB], 2022b).

Quadro 1 – Arrecadação como percentual da receita bruta

Forma de Tributação	2016		2017		2018	
LUCRO REAL	6.33%	78.13%	7.34%	83.54%	6.99%	81.85%
LUCRO PRESUMIDO	8.65%	106.85%	8.86%	100.86%	8.77%	102.73%
SIMPLES	9.55%	117.95%	9.75%	111.02%	9.96%	116.70%
IMUNE DO IRPJ	9.18%	113.33%	5.67%	64.53%	9.02%	105.67%
ISENTA DO IRPJ	14.49%	178.87%	15.35%	174.75%	15.29%	179.17%
SIMPLES - MEI	1.92%	23.74%	2.05%	23.34%	2.03%	23.79%
LUCRO ARBITRADO	10.78%	133.07%	11.51%	131.10%	11.13%	130.46%
LUCRO REAL/ARBITRADO	6.51%	80.33%	9.00%	102.53%	7.73%	90.53%
LUCRO PRESUMIDO/REAL	11.09%	136.88%	1.53%	17.39%	15.53%	181.90%
LUCRO PRESUMIDO/ARBITRADO	5.21%	64.27%	4.87%	55.47%	12.36%	144.84%
LUCRO PRESUMIDO/REAL/ARBITRADO	0.00%	0.00%	14.63%	166.63%	0.00%	0.00%
INATIVAS	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
NI/NA	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
Médias Anuais:	8.10%	100.00%	8.78%	100.00%	8.53%	100.00%

Fonte: Brasil, [RFB], 2020, p. 8

A Arrecadação total do Simples Nacional no ano de 2018, divulgada pela RFB, chegou a R\$ 113,4 bilhões (Brasil, [RFB], 2020)³², nesse total incluídos os valores relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A arrecadação de ICMS e ISS informados pela RFB para o ano de 2018 chegou a R\$ 20,4 bilhões³³. Dessa forma, subtraindo-se o valor desses dois impostos da arrecadação total, chega-se a uma **alíquota efetiva paga pelas empresas do Simples Nacional de 8,2%**, ou seja, uma **diferença de somente 0,6 pontos percentuais** com relação ao percentual de arrecadação sobre o faturamento divulgada referente ao **Lucro Presumido**.

Um dos aspectos que reforça o erro de metodologia no cálculo dos gastos tributários, além da inclusão do Simples Nacional, é o fato de a Receita Federal comparar a arrecadação do imposto de renda no Simples Nacional com a do Lucro Presumido, considerando este como legislação de referência. Ora, ambos são regimes tributários alternativos e, por óbvio, não medem o lucro efetivo, tributando-o de forma alternativa e opcional.

Se as empresas optantes pelo Simples Nacional contribuíssem sobre essa alíquota adicional de 0,6%, isso corresponderia a uma arrecadação de somente **R\$ 6,8 bilhões, muito distante dos R\$ 71,8 bilhões de renúncia tributária informada pela RFB para o ano de 2018**, segundo os demonstrativos publicados por aquela Secretaria - DGT Bases efetivas.

³² Disponível no Quadro 8, p. 8. (Brasil, RFB, 2020).

³³ Disponível no endereço eletrônico:

<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>.

O Simples Nacional tem se mostrado benéfico para muitas empresas, com redução de carga tributária, mas não necessariamente para todas as que nele estão enquadradas. Existe uma espécie de compensação entre as empresas optantes, o que confere certa estabilidade ao regime.

A partir da reforma nas tabelas do Simples Nacional levadas a cabo pela Lei Complementar n. 155, de 2016, com vigência a partir de 2018, as empresas com receita bruta em patamares superiores, notadamente a partir de R\$ 3 milhões/ano, bem como as de faturamento inferior, mas com baixo índice de empregabilidade, pagam mais dentro do que fora do regime alternativo.

Os pagamentos de tributos por essas empresas optantes pelo Simples Nacional em índices médios superiores aos do Lucro Presumido ou Lucro Real compensam os ganhos reais de empresas optantes com receita bruta menor, bem como aquelas com alta empregabilidade.

Adicionalmente, os parâmetros de referência para os cálculos apresentados podem estar incorretos. No imposto de renda, por exemplo, a legislação de referência escolhida é o lucro presumido, que não reflete a regra matriz de incidência do tributo. O Lucro Presumido, como o próprio nome declara, não é o real, ele próprio representando, a exemplo do que ocorre no Simples Nacional, uma presunção do lucro que poderia ocorrer na empresa a partir do seu faturamento.

A possível superestimação dos valores de renúncia fiscal do Simples Nacional – que nem deveriam constar do DGT, pode ser creditada a erros de metodologia – a exemplo da escolha incorreta da legislação de referência, a falhas de cálculo, à desconsideração dos efeitos comportamentais das empresas optantes pelo regime, e pela possível inércia que reside nas previsões orçamentárias anuais.

Além das hipóteses já citadas, pode ter havido possível desconsideração das renúncias negativas, causadas pelas empresas que, na condição de optantes, pagam mais do que nos demais regimes tributários. Em tese, pode-se estar a somar as “arrecadações a menor”, mas não se diminuem as “arrecadações a maior”.

Outra possível incorreção é a aplicação, à base de cálculo substituída no Simples Nacional, as alíquotas integrais dos demais regimes, como se fora do regime não houvesse perda de arrecadação em face, por exemplo, de inadimplências ou contenciosos administrativos e judiciais. Sendo assim, em tese estaria havendo comparação da **arrecadação real do Simples**, que se submete aos já citados fatores

que a diminuem, com a **arrecadação ótima fora do Simples, que é irreal**, eis que as alíquotas nominais nunca refletem a realidade da arrecadação tributária, em face de atrasos de pagamento e disputas nos tribunais administrativos ou judiciais.

Na hipótese de utilização do critério de arrecadação para se avaliar a política pública representada pelo Simples Nacional, haveria necessidade de se criar outros parâmetros, a exemplo da arrecadação efetiva de cada regime tributário. Todavia, os melhores indicadores de efetividade da política pública seriam o potencial de redução da informalidade empresarial e de geração e manutenção de empregos.

Castanha (2020, p. 474), lembra que, no cálculo dos gastos tributários, “as demais variáveis do cálculo são mantidas constantes, especialmente o comportamento dos contribuintes”. Acrescenta, também, que “o demonstrativo não contempla eventuais incentivos à atividade econômica que pudessem reduzir, anular ou até mesmo superar a perda de arrecadação com o gasto tributário”. Em suma, segue na mesma direção: não se consideram os ganhos de arrecadação, somente as perdas.

A incorreta divulgação de números astronômicos relativos à renúncia fiscal do Simples Nacional pode produzir, para os parlamentares, para o Governo, para a sociedade, para os órgãos de controle, a sensação de que os recursos públicos estão sendo mal empregados. Afinal, gasto tributário é um gasto público, e gasto significa alocação.

Sob essa ótica, caso o regime fosse extinto, por alteração constitucional, os recursos informados como gastos tributários teriam que retornar aos cofres públicos, sob a forma de arrecadação, podendo ser realocados em despesa ou em investimento público.

A própria administração pública reconhece que o método utilizado para o cálculo da renúncia fiscal, segundo a Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários divulgada pela Receita Federal em Julho de 2023, é o de “perda de arrecadação”, e que nesse método “por definição, não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes”. (Brasil, [RFB], 2023b).

Constata-se que, para essa metodologia, não importa o que aconteça com o regime, a perda estimada ficará constante. Sendo assim, em tese, não importa se a “arrecadação dispensada” retornará ou não aos cofres públicos.

Consta da mesma Metodologia divulgada pela RFB que:

A escolha desse método coaduna-se com o objetivo principal do Demonstrativo dos Gastos Tributários, qual seja o de auxiliar o processo de elaboração do Orçamento Federal, vez que possibilita realizar um **paralelo entre os gastos diretos (orçamento geral) e os indiretos (via sistema tributário)** de forma tempestiva e abrangente, além de possibilitar a **visualização dos montantes totais de recursos públicos despendidos** e, assim, dimensionar a real abrangência da ação estatal (Brasil, [RFB], 2023b, grifo nosso).

É preciso que o valor informado a título de gastos tributários signifique, em sua real dimensão, recursos que foram alocados em determinada política pública, e que são intercambiáveis com gastos diretos, possam ser realocados em outra despesa ou investimento público, quando da modificação ou extinção da referida política pública.³⁴

Na medida em que **essa intercambialidade não existe**, ou seja, se o cálculo não leva em consideração a possibilidade real de ganho de arrecadação caso a política pública seja modificada ou extinta, considerando-se inclusive o comportamento dos contribuintes, **os demonstrativos de gastos tributários estão levando a sociedade, os economistas, os políticos, o Governo Federal, no mínimo, a erro de interpretação.**

Seria necessário ter a consciência de que o gasto tributário informado à sociedade tivesse a mesma funcionalidade que um gasto direto. Por exemplo, é possível estimar que, ao se eliminar determinado **benefício previdenciário**, os **gastos diretos** terão diminuição **real** em determinado montante. Esse valor, **real**, pode ser alocado em outra despesa ou investimento, ou simplesmente culminar na melhoria da situação fiscal. Em tese, o país **tem** aquele recurso, podendo, por seus representantes, decidir onde alocar.

A redução de determinado **gasto tributário teria** que ter o mesmo efeito. Ou seja, ele tem que representar, em essência, **recursos de que o país dispõe**, e que pode ser realocado segundo a decisão dos seus representantes. É isso o que o parlamentar pensa ao olhar os números divulgados: estamos empregando mal esse recurso, precisamos realocá-lo.

Na medida em que aquele recurso não estará disponível para eventual realocação, na hipótese de modificação ou extinção de determinada política pública,

³⁴ Para essa análise específica, na qual a tese pede vênua, excepcionalmente, para abordar aspectos econômicos, os ditames constitucionais não estão sendo citados. Mas, juridicamente, a extinção ou modificação da política pública teria que necessariamente observar o disposto na nossa Carta Magna.

a informação está incorreta, e o valor informado não pode ser chamado de gasto. Nesse ponto, a economia se encontra, ou deveria se encontrar, com o direito: **não se renuncia ao que não se tem.**

Quanto à transparência relativa aos **alívios tributários estruturantes**, que se configura de extrema importância, trataremos na subseção própria.

Esses apontamentos são feitos com vistas a contribuir para o debate, notadamente por parte dos pesquisadores da área econômica e jurídica, incentivando-se a pesquisa, no sentido de não se utilizar dos dados oficiais de forma direta, sem aprofundamentos.

3.1.3 O Código Tributário Nacional e a divulgação de informações sobre beneficiários de renúncia de natureza tributária

Como reforço à transparência com relação à concessão de benefícios tributários, a Lei Complementar n. 187, de 2021, acrescentou o inciso IV no § 3º do art. 198 da Lei n. 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional - CTN.

O art. 198 do CTN veda a divulgação, pelos fiscos, de informações econômico-financeiras de contribuintes ou de terceiros, obtidos em face das atividades de arrecadação ou fiscalização. Trata-se, em resumo, do sigilo fiscal que deve ser respeitado pelas administrações tributárias e por seus servidores. (Brasil, 1966)

O § 3º do citado artigo veicula exceções ao sigilo fiscal, e o inciso IV, acrescentado pela Lei Complementar n. 187, de 2021, estabelece que não é vedada a divulgação de informações relativas a “**incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.**” (Brasil, 2021b, grifo nosso).

Trata-se do único dispositivo do CTN no qual consta a palavra renúncia, apesar de não a conceituar.

Depois dessa alteração legal, a Receita Federal publicou a Portaria RFB n. 319, de 11 de maio de 2023, que “dispõe sobre a transparência ativa de informações relativas a incentivo, **renúncia, benefício** ou **imunidade de natureza tributária** cujo **beneficiário** seja **pessoa jurídica**”, com embasamento no inciso IV do § 3º do art. 198 do CTN, no âmbito da Receita Federal do Brasil. (Brasil, [RFB], 2023a, grifo nosso).

O escopo da norma está bem definido em seu art. 1º, não citando exceções. Em tese, todos os benefícios tributários concedidos a pessoas jurídicas encontram-se abrangidos pela referida instrução normativa.

Assim é que, nos anexos da instrução normativa estão consubstanciados benefícios tributários de ordem diversa concedidos a pessoas jurídicas, a exemplo de horário eleitoral, PROUNI, SUDAM/SUDENE, Padis, Finor, Finam, Pronac, PAT, Empresa Cidadã, Perse, Entidades sem fins lucrativos, Entidades Religiosas, Zona Franca de Manaus, Entidades beneficentes de assistência social, Drawback, Partidos Políticos e Regimes Especiais de Tributação.

Faz-se necessário registrar que há outras medidas tributárias destinadas a pessoas jurídicas que ainda não constam da instrução normativa, a exemplo da desoneração da folha de salários (Lei n. 12.546, de 2011, e alterações).

Ressalva-se que a instrução normativa trata da formação de uma Comissão Executiva de Transparência Ativa, que tem como objetivo, dentre outros, “reavaliar as informações, com periodicidade máxima de 6 (seis) meses, com o objetivo de ampliá-las gradativamente, considerando, sempre que possível, a capacidade operacional e aspectos orçamentários e financeiros da RFB”. (Brasil, [RFB], 2023a).

A partir do fato de que o novo dispositivo do CTN não restringe a divulgação a benefícios tributários que impliquem renúncia de receita, uma vez que se pede a divulgação de ‘incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica’, não havendo ressalva nem mesmo para as imunidades, não seria inadequada a divulgação de determinados alívios tributários estruturantes, como é o caso do Simples Nacional, desde que se refira apenas às pessoas jurídicas efetivamente beneficiadas pela política pública determinada constitucionalmente, e observadas as cautelas relativas aos respectivos cálculos.

3.1.4 As condicionantes legais para a instituição de benefícios tributários

A primeira subseção tratou sobre os **controles** – interno e externo, aplicados aos benefícios tributários, explicitando que, majoritariamente, são providências posteriores às ações levadas a cabo pelos agentes políticos, tendo como escopo prioritário a verificação do atendimento à legislação e a avaliação de políticas públicas,

apesar do incessante trabalho de acompanhamento prévio e concomitante das ações governamentais por meio dos órgãos de controle.

As duas subseções seguintes trataram da transparência, que implica a publicação dos demonstrativos de gastos tributários, levada a cabo principalmente pela RFB, além de constarem de quadros anexados aos projetos de leis de diretrizes orçamentárias, registrando-se que, recentemente, por alteração no CTN, previu-se a divulgação detalhada dos benefícios tributários concedidos a pessoas jurídicas, como exceção ao princípio do sigilo fiscal.

Esta subseção trata das medidas que visam a prevenir a incorreta instituição ou aumento de benefícios fiscais, e o *locus* dessa atuação situa-se no Congresso Nacional, ou no ato de sanção presidencial, e quais seriam as medidas que previnam ou acompanhem as proposições de medidas redutoras da imposição tributária.

Antes da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, apenas as leis de diretrizes orçamentárias veiculavam medidas de controle prévio quanto à aprovação de medidas legislativas que criassem ou majorassem medidas redutoras da imposição tributária. A LRF aumentou o nível das condicionantes para a instituição ou aumento de benefícios tributários, com base no contido em seu artigo 14:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita **deverá** estar acompanhada de **estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes**, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

[...]

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o **benefício só entrará em vigor** quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. (Brasil, 2000, grifo nosso).

Com a publicação da LRF, em 2000, a apresentação da estimativa de impacto orçamentário-financeiro deixou de ser uma possibilidade que dependia de pedido do Poder Legislativo, passando a ser condição para a legitimidade do processo de concessão ou aumento de benefícios fiscais. Além disso, a estimativa deverá

abranger não somente o exercício de início de vigência da medida, mas também os dois subsequentes. Feita a estimativa e havendo impacto orçamentário-financeiro, deverá ficar demonstrado que o impacto foi considerado na estimativa de receita na lei orçamentária, ou, alternativamente³⁵, que foram estabelecidas medidas de compensação para o mencionado período que produzam aumento de receita, por uma das medidas tributárias contidas no referido diploma legal – elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo e majoração ou criação de tributo.

Adicionalmente, o § 2º do mesmo artigo 14 estabelece que, havendo impacto orçamentário-financeiro que não tenha sido considerado na lei orçamentária, a eficácia normativa da medida que instituiu ou aumentou benefícios tributários ficará sobrestada enquanto não acompanhada das medidas de compensação já citadas e que produzam aumento de receita.

O ato de sustar a eficácia de leis, inclusive complementares, prevista no § 2º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, foi levado a cabo pelo Tribunal de Contas da União, como já relatado no Capítulo 1, a exemplo da Lei Complementar n. 162, de 2018, que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN), e da Lei n. 13.606, de 2018, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

O Procurador Júlio Marcelo de Oliveira entrou com representação junto ao TCU, defendendo seus argumentos em artigo de 5 de julho de 2018, destacando, entre outros aspectos, que: (i) o projeto de lei que culminou na Lei n. 13.606, de 2018, nem chegou a ser apreciado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados; (ii) houve veto integral ao projeto de lei complementar que resultou na Lei Complementar n. 162, de 2018, com fundamento no art. 113 do ADCT; (iii) o veto foi derrubado pelo Congresso Nacional; (iv) o Tribunal de Contas da União sempre atuou de forma fiscalizatória quanto à concessão de benefícios tributários que implicam renúncia de receita; (v) a representação visa a combater esses fenômenos de forma

³⁵ Ratificando informação do Capítulo 1, o Tribunal de Contas decidiu pela aplicação alternativa dos incisos I (constar a estimativa de renúncia na lei orçamentária anual) e II (estabelecimentos de medidas de compensação) do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, de acordo com o Acórdão n. 2692/2021 – Plenário, de relatoria do Ministro Aroldo Cedraz. (Brasil, TCU, 2021).

concomitante, “visando prevenir prejuízo significativo à arrecadação federal e, até mesmo, às receitas dos demais entes federados, de forma irreversível”. (Oliveira, 2018).

Referidas leis foram objeto do Acórdão n. 2.198/2020 – Plenário, relatado pelo Ministro Vital do Rego, onde consta que, pela falta de atendimento às limitações legais constantes do art. 167, II da Constituição Federal, do art. 113 do ADCT, arts. 14 a 16 da LRF e art. 112 da Lei n. 13.473, de 2017 – LDO de 2018, as medidas, aprovadas pelo Congresso Nacional e sancionadas pelo Presidente da República, **somente podem ser aplicadas** se forem satisfeitas as **condicionantes constitucionais e legais** mencionadas. (Brasil, [TCU], 2020b, grifo nosso).

O referido Acórdão criou jurisprudência administrativa, pois, quando da aprovação da Lei Complementar n. 193, de 17 de março de 2022, que instituiu o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional (RELP), regulamentado pelas Resoluções CGSN n. 166/2022 e 167/2022, de 22 e 29 de março de 2022, respectivamente.

Nem houve necessidade de consulta ou representação ao TCU. A Receita Federal, de ofício, só disponibilizou os instrumentos efetivos para a adesão ao novo programa em 29 de abril de 2022, depois da instituição das medidas compensatórias por parte do Governo Federal.

A compensação foi representada pela Medida Provisória n. 1115, de 28 de abril de 2022, que alterou a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, para aumentar a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) paga pelas instituições financeiras, convertida na Lei n. 14.446, de 2022.

3.1.5 A evolução das leis de diretrizes orçamentárias no controle de medidas legislativas sobre benefícios tributários

Sob a ótica cronológica, as medidas legislativas de restrição quanto à instituição ou aumento de benefícios fiscais tiveram início, de forma tímida, nas leis de diretrizes orçamentárias - LDO anteriores à LRF.

A título de exemplo, a Lei n. 9.692, de 1998 – LDO 1999, estabelecia que:

Art. 59. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou

financeira, **sem a prévia estimativa de renúncia de receita correspondente**, devendo o Poder Executivo, **quando solicitado pelo órgão deliberativo do Poder Legislativo**, efetuar-la no prazo máximo de noventa dias.

§ 1º Caso o dispositivo legal sancionado tenha impacto financeiro no mesmo exercício, o Poder Executivo providenciará a anulação das despesas em valores equivalentes. (Brasil, 1998a, grifo nosso).

Como se pode notar, o Poder Legislativo poderia solicitar ao Poder Executivo a estimativa de renúncia de receita decorrente do projeto de lei ou da edição de medida provisória. Na hipótese de a estimativa ter sido apresentada e demonstrasse impacto financeiro no mesmo exercício, o Poder Executivo deveria providenciar a anulação das despesas em valores equivalentes.

A partir de 2001 as Leis de Diretrizes Orçamentárias – LDO foram sendo atualizadas no sentido de seguir os novos parâmetros da LRF, a princípio de forma tímida.

A Lei n. 10.524, de 2002, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2003, estabeleceu em seu art. 84 que “o projeto de lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária só será aprovado ou editado se atendidas as exigências do art. 14 da Lei Complementar no 101, de 2000.”

Essa redação, que apenas se reporta ao art. 14 da LRF, fez parte das leis de diretrizes orçamentárias até a LDO de 2010 – Lei n. 12.017, de 12 de agosto de 2009.

Na Lei n. 12.309, de 2010 – LDO de 2011, a redação alterou-se significativamente, mantendo-se as disposições da LDO anterior e acrescentando o seguinte dispositivo:

Art. 91. As proposições legislativas, sob a forma de projetos de lei, decretos legislativos ou medidas provisórias que importem ou autorizem **diminuição da receita** ou aumento de despesa da União no exercício de 2011 deverão estar acompanhadas de estimativas desses efeitos, para cada um dos exercícios compreendidos no período de 2011 a 2013, detalhando a memória de cálculo respectiva e **correspondente compensação**, nos termos das disposições constitucionais e legais que regem a matéria. (Brasil, 2010).

Como se vê, a lei de diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2011 – LDO 2011, inaugurou uma fase de maior rigor no controle de propostas legislativas que impliquem diminuição de receita, exigindo-se, além da

apresentação dos cálculos de impacto econômico-financeiro, as medidas compensatórias.

Nota-se um possível confronto entre as disposições da LDO de 2011 com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e o art. 113 do ADCT. Isso ocorre porque nesses dois dispositivos há menção apenas à ‘renúncia de receita’. No entanto, a diminuição de receita é muito mais abrangente do que a renúncia de receita, pois, em tese, a diminuição de receita abrange qualquer medida com potencial de reduzir a arrecadação estatal. Isso inclui os benefícios tributários de ordem geral, não discriminatórios, que não implicam renúncia de receita.

A partir da Lei n. 14.116, de 2020, que trouxe as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2021 – LDO 2021, o termo “diminuição de receita” se alterou para “redução de receita” – que tem o mesmo significado, mantendo-se a exigência de apresentação dos cálculos de impacto econômico-financeiro e das medidas compensatórias.

O confronto entre as leis de diretrizes orçamentárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal permaneceu até a Lei n. 14.436, de 2022³⁶, que veiculou as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2023 – LDO 2023. Essa **incompatibilidade** foi **reconhecida** na **Exposição de Motivos** do Projeto de Lei do Congresso Nacional n. 5, de 2022 - PLN 5/2022-CN, que resultou na referida lei, na qual consta, em seu item 28, que a alteração decorreu do “maior rigor das restrições estabelecidas no PLDO-2023, no tocante aos requisitos para a redução de receitas e o aumento de despesas, e **sua extensão para além das hipóteses previstas nos arts. 14 e 17 da LRF**”. (Brasil, 2022, grifo nosso).

É preciso pontuar que esse “**maior rigor**”, que se contrapõe ao art. 14 da LRF, admitido tardiamente na Exposição de Motivos da PLDO-2023 **foi inaugurado** ainda na Lei n. 12.309, de 2010 – **LDO de 2011**, a primeira que passou a exigir, para as medidas redutoras da imposição tributária que implicassem redução de receita, além das estimativas de impacto orçamentário financeiro, as medidas compensatórias, mesmo quando não presente a renúncia de receita.

³⁶ A Lei n. 14.436, de 2022 – LDO de 2023, incluiu, pela primeira vez, os **atos infralegais** dentre as medidas que possam implicar redução de receita.

Essa distorção, que durou 13 (treze) anos, veio a ser corrigida apenas na Lei n. 14.791, de 29 de dezembro de 2023, que veiculou as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2024 – LDO 2024.

A LDO 2024 tratou em um artigo as exigências relativas às propostas legislativas que impliquem renúncia de receita, e em artigo distinto aquelas relativas às medidas que não sejam renúncias de receitas, nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No primeiro caso, quando impliquem renúncia de receita, tratado no art. 132 da referida lei, exige-se o demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro e as medidas compensatórias previstas nos incisos I ou II do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No segundo caso, quando **não sejam renúncias** previstas nos termos do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, tratadas no art. 135 da LDO de 2024, o demonstrativo de impacto orçamentário-financeiro continua sendo exigido, **dispensando-se as medidas compensatórias**.

Na Exposição de Motivos do Projeto de Lei do Congresso Nacional que resultou na LDO de 2024, o Ministério da Fazenda fez constar que as “novas regras sobre o impacto orçamentário e financeiro de proposições legislativas e atos infralegais, [...] simplificam as disposições anteriores, **sem criar restrições adicionais em relação às medidas compensatórias** estabelecidas nos arts. 14 a 17 da LRF. (BRASI, 2023, grifo nosso).

Com isso, deixou de haver incompatibilidade entre a lei de diretrizes orçamentárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.1.6 As leis de diretrizes orçamentárias e o controle de medidas legislativas que não representam renúncia de receita

Viu-se que, a partir da LDO 2024, as medidas redutoras a imposição tributária que tenham o potencial de redução de receita, sem implicar renúncia de receita, passaram a prescindir da instituição de medidas compensatórias, fazendo-se necessário apresentar apenas a estimativa de impacto orçamentário financeiro.

A dispensa das medidas compensatórias quando da ausência de renúncia, trazida pelo art. 135 da Lei n. 14.791, de 29 de dezembro de 2023, LDO 2024: (i) guarda consonância com o disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que as exige apenas quando se configurar renúncia de receita; (ii) representa um reconhecimento, em sede legislativa, da teoria administrativa construída ao longo do tempo no Brasil, que culminou no documento que o Tribunal de Contas da União publicou em 2022, denominado “Referencial de Controle de Benefícios Tributários - RCBT”.

A dispensa de medidas compensatórias, todavia, não significa que nada deva ser feito. Além da apresentação do demonstrativo de impacto orçamentário-financeiro, previsto no *caput* do art. 135 da LDO de 2024, o parágrafo único do mesmo artigo determina que as propostas legislativas e os atos infralegais (decretos) que veiculem alívios tributários, mas não impliquem renúncia fiscal na forma do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

[...] deverão ser encaminhados para o **Órgãos Centrais dos Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, e de Administração Financeira Federal**, para fins de **verificação da adequação das estimativas e eventuais impactos sobre a meta de resultado primário do exercício e de outras regras fiscais vigentes aplicáveis**. (Brasil, 2023e, grifo nosso).

Consta ainda do art. 142 da LDO de 2024, que as propostas legislativas que “concedam, renovem ou ampliem benefícios tributários” deverão: (i) “conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos³⁷; (ii) estar acompanhadas de metas e objetivos, preferencialmente quantitativos; e (iii) designar órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário quanto à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos.” (Brasil, 2023e)

³⁷ A previsão de vigência máxima de cinco anos para medidas que criem ou ampliem benefícios tributários consta das leis de diretrizes orçamentárias desde a Lei n. 12.309, de 2010 – LDO de 2011. O primeiro cumprimento dessa obrigação se deu quando da aprovação da Lei n. 12.546, de 2011, que instituiu o Reintegra e a desoneração da folha de pagamentos de determinados setores, ambas com prazo menor do que cinco anos. (Brasil, 2011) No entanto, a segunda medida vem sendo prorrogada por leis posteriores.

3.1.7 O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e as medidas legislativas que representam renúncia de receita

Apesar de veicular norma de hierarquia superior, o artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – **ADCT**, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 95, de 2016, é o próximo dispositivo legal a ser avaliado quanto às restrições à concessão ou ampliação de benefícios tributários, que tem a seguinte redação: “A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.”

O motivo da sua citação posterior à relativa à Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF decorre principalmente da cronologia, haja vista que a LRF é de 2000, e o art. 113 do ADCT foi incluído pela Emenda Constitucional n. 95, de 2016, sendo esse um dos pontos de análise.

A primeira observação a se fazer é que referido artigo não deveria estar no ADCT, haja vista que, apesar de fazer parte do chamado “Novo Regime Fiscal”, criado com vigência de vinte exercícios financeiros, acaba por não ter caráter de transitoriedade³⁸. Sendo assim, deveria ter sido inserido no corpo da Carga Magna, possivelmente como adendo ao artigo 167, à semelhança do art. 167-D, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 109, de 2021.

Curiosamente, o art. 167-D da Constituição Federal representa, na prática, uma exceção à observância do art. 113 do ADCT na hipótese de ocorrência de calamidade pública de âmbito nacional.

A segunda análise possível é que o art. 113 do ADCT repete, sinteticamente, o disposto no art. 14 da LRF, quanto à necessidade de apresentação de estimativa de impacto orçamentário-financeiro para as proposições que impliquem renúncia de receita. Sendo assim, poder-se-ia perguntar sobre o motivo de ter sido inserido na Constituição Federal.

Havia dúvida principalmente se o art. 113 do ADCT se dirigia a todos os entes federados, eis que, no art. 106 do ADCT constava que ficava instituído “o **Novo**

³⁸ O caráter permanente do art. 113 do ADCT ficou reforçado pela Emenda Constitucional n. 126, de 2022, que revogou todos os artigos relativos ao “Novo Regime Fiscal” acrescentados pela Emenda Constitucional n. 95, de 2016, exceto o art. 113.

Regime Fiscal no âmbito dos **Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União**, que vigorará por vinte exercícios financeiros, nos termos dos arts. 107 a 114 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.³⁹"

Scaff (2019b), apontava que a doutrina seguia o entendimento de restrição federativa, reforçada pela posição de Correia Neto (2019), para quem:

Diversamente da LRF, **o Novo Regime Fiscal tem como destinatário apenas o Governo Federal, não alcançando os demais entes subnacionais** (Estados, Distrito Federal e Municípios). O art. 106 não deixa dúvidas a esse respeito, ao demarcar o âmbito de aplicação das regras aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União. (Correia Neto, 2019, grifo nosso).

Correia Neto (2019), além de apontar que o art. 113 não fazia parte da redação original da Proposta de Emenda Constitucional de autoria do Poder Executivo (PEC n. 241/2016, na Câmara dos Deputados, e PEC n. 55/2016, no Senado Federal), ressaltava que:

Há evidente confluência entre o espírito da Emenda n. 95 e o conceito de gestão fiscal responsável, que norteia a Lei de Responsabilidade Fiscal. O sistema previsto na emenda, no entanto, é mais radical e rigoroso. **Pode-se afirmar que o Novo Regime Fiscal pretende dar conta de muito daquilo que a LRF não logrou realizar, especialmente no que se refere ao controle do crescimento das despesas correntes.** (Correia Neto, 2019, grifo nosso).

O autor ainda aponta diferenças entre o art. 113 do ADCT e o art. 14 da LRF, lembrando que a norma veiculada pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal “alcança apenas renúncia de receita tributária, diferentemente daquela do art. 113, que é mais ampla e não tem essa restrição”. Por outro lado, o art. 113 do ADCT exige apenas a estimativa de impacto orçamentário-financeiro, e o art. 14 da LRF demanda, além da estimativa, as medidas compensatórias, na forma dos incisos I e II do referido artigo. (Correia Neto, 2019).

Ao final, o mesmo autor assegura que, ao “elevar a exigência de estimativa do impacto orçamentário e financeiro ao nível da Constituição Federal” por meio da inserção do art. 113 no ADCT, o que antes poderia causar o arquivamento, por

³⁹ Tanto a perenidade quanto a certeza do alcance do art. 113 do ADCT a todos os entes federados, além das decisões do STF, ficaram reforçadas pela revogação de quase todos os artigos do chamado “Novo Regime Fiscal”, por meio da Emenda Constitucional n. 126, de 2022, ficando mantido apenas o referido artigo.

desobediência à Lei de Responsabilidade Fiscal, “passível de superação pelo voto de maioria legislativa eventual, **tornou-se um vício de inconstitucionalidade** e, como tal, insuscetível de convalidação.” (Correia Neto, 2019, grifo nosso).

Em decisão STF em 2018, relativa ao RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.158.273 SÃO PAULO, analisava-se a constitucionalidade da Lei Complementar nº 2.842, do Município de Ribeirão Preto, que instituiu o programa IPTU verde em âmbito local. O relator, Ministro Celso de Mello, em sua ementa, apontou não violação ao art. 113 do ADCT, ressaltando que, como disposto no art. 106 do ADCT, “que instituiu o Novo Regime Fiscal’, **o âmbito da incidência de mencionado dispositivo se restringe ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União, não se aplicando aos Municípios**”. (Brasil, [STF], 2018, grifo nosso).

O STF **revisitou** a questão em 2019, na ADI n. 5.816, relatada pelo Ministro Alexandre de Moraes. A Lei atacada - Lei estadual n. 4.012/2017, do Estado de Rondônia, havia concedido isenção de ICMS incidente sobre contas de despesas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás titularizadas por igrejas e templos religiosos de qualquer culto. Houve veto total do Governador, mas a Assembleia Legislativa derrubou o veto. Sendo assim, o Governador do Estado propôs ADI contra a lei estadual, fundamentando-o no art. 113 do ADCT. (Brasil, [STF], 2019).

No voto do relator, destacam-se dois aspectos. O primeiro, que o art. 113 do ADCT estabeleceu requisito adicional para a validade formal de leis que concedam benefícios fiscais. O segundo, que “**por expressar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, dirige-se a todos os níveis federativos**”. (Brasil, [STF], 2019, grifo nosso).

Tem-se que, depois da inserção do art. 113 no ADCT, o veto a proposições legislativas relativas à concessão ou ampliação de benefícios tributários com base no **art. 14 da LRF** fundamenta-se no **interesse público**, enquanto, com base no **art. 113 do ADCT** tem como pilar a **inconstitucionalidade**.

Correia Neto (2019) lembra ainda que a inserção do art. 113 no ADCT possibilitou o controle judicial de leis que concedam ou ampliem benefícios tributários, tendo em vista que, até então, a orientação do STF era de que a ausência do cumprimento dos incisos I e II do art. 14 da LRF configurava “mera ofensa reflexa,

insuscetível de conhecimento pela via da ação direta”, segundo o ADI n. 3.796, rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 8.3.2017.

É importante ressaltar que tanto a perenidade quanto o alcance panfederativo do art. 113 do ADCT foram sacramentados pela Emenda Constitucional n. 126, de 2022, que revogou todos os artigos relativos ao “Novo Regime Fiscal”, que haviam sido acrescentados pela Emenda Constitucional n. 95, de 2016, exceto o referido artigo, que passou a ter existência autônoma.

Como já analisado, o art. 113 do ADCT deveria ter sido inserido no corpo da Constituição Federal, haja vista sua importância no monitoramento de renúncias fiscais oriundas de benefícios tributários, tanto no processo legislativo quanto no controle de constitucionalidade de leis aprovadas e sancionadas - ou promulgadas, em nível nacional e subnacional.

Em síntese, o **artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)** é aplicável a todos os entes federativos. Diferentemente do **artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**, o artigo 113 do ADCT exige apenas a apresentação dos impactos orçamentário-financeiros, **sem necessidade de medidas compensatórias**. Finalmente, referido artigo **não se aplica aos alívios tributários estruturantes**, pois não implicam renúncia de receita.

3.2 OS CONTROLES RELATIVOS AOS ALÍVIOS TRIBUTÁRIOS ESTRUTURANTES

Essa seção trata dos controles aos quais poderiam estar sujeitos os alívios tributários de ordem geral, sem caráter discriminatório, ou que atendam a comandos constitucionais, que não se enquadrem no conceito de renúncia de que trata o art. 14 da LRF, a exemplo dos regimes tributários alternativos.

Como se viu na seção anterior, houve evolução nos conceitos administrativos – por parte do TCU e na parte legislativa, veiculadas nas novas leis de diretrizes orçamentárias, no sentido de reconhecer a existência de alívios tributários que não implicam renúncia de receita, sem, contudo, significar que não exista nenhum controle quanto a essas medidas.

A análise será feita sob três óticas. A primeira, no âmbito legislativo, quando dos projetos de lei que criem ou aumentem alívios tributários. A segunda, os controles

interno e externo determinados pelo artigo 70 da Constituição Federal. A terceira, a transparência determinada pelo § 6º do art. 165 da Carta Magna.

3.2.1 Os Controles de Ordem Legislativa Relativos aos Alívios Tributários Estruturantes

Na área legislativa, o principal comando de controle legislativo de benefícios tributários provém do art. 14 da **LRF**, o qual determina que propostas legislativas que impliquem **renúncia de receita** devem estar acompanhadas do demonstrativo de impacto orçamentário-financeiro, além das medidas compensatórias:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

[...]

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. (Brasil, 2000, Art. 14).

Como se vê, o § 2º do art. 14 da LRF veda inclusive a eficácia da proposta legislativa aprovada se a renúncia calculada não estiver prevista na lei orçamentária ou não forem propostas medidas compensatórias, postergando a vigência para quando as medidas forem implementadas. O fenômeno da postergação da eficácia de leis, inclusive complementares, já foi citado nessa tese, por ação do Tribunal de Contas da União.

Sendo assim, para a LRF o controle de medidas legislativas tem uma condicionante muito clara: é necessário que a proposta veicule benefício tributário que represente renúncia de receita. A LRF silencia quanto a medidas legislativas que causem redução de receita por alívio tributário – *tax relief*, mas não configurem gasto tributário – *tax expenditures*.

Portanto, a LRF não prevê ações específicas, em nível de controle legislativo, quanto da instituição ou majoração de alívios tributários estruturantes.

As leis de diretrizes orçamentárias - LDO, por seu turno, experimentaram algumas variações durante o tempo. Até a LDO de 2010, limitavam-se a exigir o cumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Entre 2011 (Lei n. 12.309, de 2010) e 2020 (Lei n. 13.898, de 2019), as leis de diretrizes orçamentárias extrapolaram os limites do art. 14 da LRF, passando a exigir tanto a estimativa de impacto econômico financeiro quanto as medidas compensatórias para qualquer proposição legislativa que implicassem diminuição de receita.

Ora, diminuição de receita é muito mais abrangente do que renúncia de receita, pois, em tese, alcança qualquer medida com potencial de diminuir a arrecadação estatal, o que inclui os alívios tributários estruturantes.

O termo “diminuição de receita” foi substituído por “**redução de receita**”, que tem o mesmo significado, na LDO de 2021 (Lei n. 14.116, de 2020), mantendo-se as mesmas exigências, quais sejam a apresentação dos cálculos de impacto econômico-financeiro e as medidas compensatórias.

Essa situação perdurou até a LDO de 2023 (Lei n. 14.436, de 2022), sendo que, pela primeira vez, o Governo Federal reconheceu a incompatibilidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal na Exposição da Motivos do respectivo PLN, onde fez constar que os termos propostos embutiam um rigor maior quando houvesse redução de receitas, havendo extensão para além das hipóteses previstas no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. (Brasil, 2022).

Apenas na LDO de 2024 (Lei n. 14.791, de 29 de dezembro de 2023) houve mudança de rumos e a mitigação da incompatibilidade entre a lei de diretrizes orçamentárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal. A citada lei passou a tratar em artigos distintos as propostas legislativas e **medidas infralegais**⁴⁰ que veiculem

⁴⁰ O controle relativo aos atos infralegais apareceu pela primeira vez nas leis diretrizes orçamentárias nessa lei, relativa à LDO de 2024. E há razão prática para isso, pois por vezes há decretos que produzem diminuição na imposição tributária mesmo que mantidas as alíquotas constantes da lei relativa ao tributo. Esse cuidado já constou, por exemplo, na Lei Complementar n. 157, de 2016, que visava a combater a chamada “Guerra Fiscal do ISS”, estabelecendo alíquota mínima de 2% (dois por cento) para o imposto. Constou na referida lei complementar que o ISS não poderá ser “objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma

alívios tributários, separando as situações que representem renúncia fiscal, segundo as disposições do art. 14 da LRF, daquelas onde esse fenômeno não ocorra.

Na primeira hipótese – existência de renúncia de receita nos termos do art. 14 da LRF, o art. 131 da LDO de 2024 exige o mesmo que a lei de responsabilidade fiscal, ou seja, estimativa de impacto econômico-financeiro e as medidas compensatórias.

No segundo caso – ausência de renúncia de receita, o art. 135 da lei de diretrizes orçamentárias de 2024 manteve a exigência apenas da estimativa de impacto econômico-financeiro, dispensando as medidas compensatórias. Todavia, acrescentou que as medidas, legais ou infralegais, deverão ser **enviadas para os órgãos** centrais dos sistemas de planejamento e de orçamento federal e de administração financeira federal, “para fins de verificação da **adequação das estimativas e eventuais impactos sobre a meta de resultado primário** do exercício e de outras regras fiscais vigentes aplicáveis.” (Brasil, 2023e, grifo nosso).

A remessa das propostas legislativas que implicassem redução de receita já deveriam seguir para os órgãos centrais dos sistemas de planejamento e de orçamento federal, para avaliação quanto à sua adequação orçamentária e financeira, a exemplo do comando constante do art. 133 da Lei n. 14.436, de 2022 – LDO de 2023, mas há duas diferenças.

A primeira, que até a LDO de 2023 o comando referia-se a qualquer medida que provocasse redução de receitas, mesmo que não implicasse renúncia fiscal, para verificação da “adequação orçamentária e financeira”. A segunda, que, a partir da LDO de 2024, além de referir-se somente às medidas legais e infralegais que não impliquem renúncia de receita, os órgãos de controle deverão verificar os “impactos quanto à meta de resultado primário do exercício”. Há lógica nessa alteração de exigências, haja vista que, havendo renúncia de receitas, as medidas compensatórias já terão sido apontadas na proposição legislativa, não havendo necessidade de verificação quanto aos impactos no resultado primário.

que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida”. Continua determinando que “É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço”. Em suma: o respeito à alíquota mínima relativa ao ISS estende-se também aos atos infralegais. (Brasil, 2016b).

As leis de diretrizes orçamentárias vêm estabelecendo, desde a LDO de 2011 – Lei n. 12.309, de 2010, que as leis que concedam ou ampliem benefícios tributários deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos, apesar do baixo índice de atendimento a esse requisito, como já exposto na Seção anterior.

A última medida prevista nas leis de diretrizes orçamentárias sobre a concessão ou ampliação de alívios tributários refere-se à **avaliação de políticas públicas**, e essa providência também vem sendo aperfeiçoada ao longo dos anos. Já constava da Lei n. 13.408, de 2016 – LDO de 2017, que o Poder Executivo deveria elaborar “metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, [...] com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade”, devendo definir “os órgãos responsáveis pela supervisão, acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários.” (Brasil, 2016c).

A última LDO – de 2024, determina no art. 142 que as medidas legislativas que criem, ampliem ou renovem benefícios tributários deverão “estar acompanhadas de metas e objetivos, preferencialmente quantitativos”, devendo também haver designação do “órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário quanto à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos”. (Brasil, 2023e)

Quanto à cláusula de vigência de cinco anos para novos benefícios tributários, e à avaliação de políticas públicas, ambas previstas nas leis de diretrizes orçamentárias, apesar de a LDO de 2024 não discriminar, entendemos que se aplicam, de igual maneira, aos benefícios tributários que impliquem renúncia de receita – classificados no art. 131 da referida lei, e aos alívios estruturantes que não representem renúncia de receita, constantes do art. 135 da LDO de 2024.

Em síntese, temos que, na legislação vigente:

Quadro 2 - Legislação

DIPLOMA LEGAL	BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS QUE IMPLICAM RENÚNCIA DE RECEITA	ALÍVIOS TRIBUTÁRIOS ESTRUTURANTES – SEM CARACTERIZAÇÃO DE RENÚNCIA DE RECEITA
LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	Estimativas de impacto orçamentário-financeiro	-

	Medidas Compensatórias	
Lei n. 14.791, de 2023 – LDO de 2024	Estimativas de impacto orçamentário-financeiro	Estimativas de impacto orçamentário-financeiro
	Medidas Compensatórias	
	Cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos	
	Estabelecimento de metas, objetivos e do órgão de acompanhamento e avaliação	

Fonte: Elaborado pelo autor

O art. 113 do ADCT não constou do quadro acima, eis que a finalidade reside na comparação entre a LRF e a LDO de 2024. Todavia, referido artigo prevê apenas as estimativas de impacto orçamentário-financeiro, ainda assim somente com relação às medidas que implicam renúncia de receita.

Vê-se que as principais diferenças residem: (i) na não exigência de medidas de controle legislativo, na LRF, quanto a proposições que instituem ou aumentem alívios tributários estruturantes, sem renúncia de receita; (ii) na exigência da apresentação de estimativa de impacto orçamentário-financeiro para as proposições, legais e infralegais, que não impliquem renúncia de receita, prevista na LDO de 2024, o que pode ser percebido como uma medida de necessário cuidado com as finanças públicas.

A desnecessidade de cumprimento das compensações previstas no art. 14 da LRF quando determinado alívio fiscal não configura renúncia fiscal não é pacífica, e há fortes fundamentos para isso. Não há como negar que, apesar de representarem alívios tributários estruturantes, haverá diminuição na arrecadação, mesmo que a alteração tenha a finalidade de reduzir o imposto inflacionário.

Castilhos (2022) aponta que, “na vertente do equilíbrio fiscal” haverá impacto nas contas públicas, “na medida em que haverá diminuição de ingressos nos cofres públicos”. Mas não nega que, apesar do impacto na arrecadação, não haverá necessidade de compensação na forma do art. 14 da LRF, pois o legislador complementar escolheu vincular essa providência apenas ao tratamento discriminador como condição para a incidência do benefício.

O Governo Federal, na Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.171, de 2023, que veiculava a correção na tabela do imposto de renda da pessoa física,

apresentou a estimativa de impacto orçamentário-financeiro e as medidas compensatórias, citando o cumprimento ao art. 132 da Lei n. 14.436, de 2022 – LDO 2023. (Brasil, 2023a)

Apesar da não conversão da referida Medida Provisória em lei, as novas tabelas de incidência do imposto de renda da pessoa física foram inseridas no Projeto de Conversão da Medida Provisória n. 1.172, de 1º de maio de 2023, convertida na Lei n. 14.663, de 2023. A medida tratava, a princípio, apenas da alteração no valor do salário mínimo a vigorar a partir de maio de 2023. As medidas compensatórias constantes na Exposição de Motivos da medida provisória anterior foram incorporadas no citado projeto de conversão.

Caso a correção da tabela do imposto de renda houvesse sido proposta na vigência da Lei n. 14.791, de 2023 – LDO de 2024, exigir-se-ia apenas a apresentação estimativas de impacto econômico-financeiro, dispensando-se as medidas compensatórias, tendo em vista que a correção da tabela do imposto de renda revelasse como uma medida de alívio tributário estruturante, sem discriminar contribuintes, ratificada por Correia Neto (2012, p. 206).

Foi o que aconteceu quando da edição da Medida Provisória n. 1.206, de 6 de fevereiro de 2024, que alterou, novamente, a tabela progressiva mensal do imposto sobre a renda da pessoa física. No item 7 da Exposição de Motivos, o Ministério da Fazenda fez constar apenas a estimativa de impacto orçamentário-financeiro, citando o art. 135 da Lei n. 14.791, de 29 de dezembro de 2023 – Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – 2024.

Ratificaram-se, com isso, os termos do citado artigo 135, no qual se dispõe que as propostas legislativas e os atos infralegais que “impliquem **redução de receitas, que não sejam renúncias** previstas nos termos do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal”, exigem apenas a apresentação da estimativa de impacto orçamentário-financeiro (Brasil, 2024, grifo nosso).

Não faz muito sentido exigir medidas compensatórias em proposições legislativas que visem à correção de tabelas progressivas de impostos, pois, em tese, essas atualizações apenas corrigem, em parte, a inflação oficial desde a última mudança. Sendo assim, durante o período sem atualização a arrecadação teve incremento natural em face da inflação, e os contribuintes que obtiveram rendimentos

ou receitas acrescidas em face da inflação, sem aumento do poder de compra, passaram a pagar mais impostos. É o que se denomina “imposto inflacionário”.⁴¹

A evolução legislativa possibilita duas conclusões. De um lado, quanto aos alívios tributários estruturantes que não representem renúncia de receita, o legislador está procurando um caminho que leve ao controle orçamentário. A LDO de 2023 igualou-os aos demais, exigindo as mesmas providências – estimativas de impacto e medidas compensatórias. A LDO de 2024 exige os cálculos de impacto, mas apenas para acompanhamento das metas fiscais, não exigindo medidas compensatórias.

Por outro lado – e a mais importante para essa tese: a partir da LDO de 2024, a legislação brasileira passou a reconhecer literalmente a existência de alívios tributários estruturantes que não impliquem renúncia fiscal e, a partir desse reconhecimento, estabelecer diferenças nas medidas de controle quando comparadas com os benefícios tributários que representem renúncia de receita, por enquadrarem-se nas condicionantes previstas no § 1º do art. 14 da LRF.

3.2.2 Os Controles Interno e Externo Relativos aos Alívios Tributários Estruturantes

Restam ainda a analisar dois aspectos de controle a serem verificado quando à concessão de alívios tributários estruturantes. Nessa subseção será avaliado o controle interno e externo relacionado à renúncia de receitas, de acordo com o art. 70 da Constituição Federal:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (Brasil, 1988, art. 70).

⁴¹ Em tese, a correção das tabelas progressivas, mesmo que parcialmente, visa a compensar o imposto inflacionário pago a mais pelos contribuintes durante o período sem atualização. Exigir a compensação equivaleria a pedir, em linguagem popular, que o “cachorro corra atrás do rabo”, ou, em uma tentativa de erudição, “que o canino se engaje em uma perseguição circular da própria cauda”.

Na medida em que a Constituição Federal determina o controle de renúncia de receitas, mas não o conceitua, faz-se necessário pesquisar seus conceitos na legislação infraconstitucional.

Nesse sentido, o único dispositivo legal vigente que conceitua renúncia de receita é o § 1º do art. 14 da LRF, e nele não se incluem os alívios tributários estruturantes, bem como os de caráter geral, não discriminatórios.⁴²

Sendo assim, em tese essas medidas – estruturantes, gerais e não discriminatórios, não estariam sujeitas aos controles internos e externos. No entanto, o TCU, no seu “Referencial de Controle de Benefícios Tributários - RCBT”, não restringe o controle dos alívios tributários àqueles que representem renúncia de receita, pois aquele Tribunal determina que o referencial se aplica “ao controle e a fiscalização dos benefícios tributários quando utilizados como instrumentos de promoção de objetivos de políticas públicas, no tratamento estatal de problemas públicos”, ressaltando que o controle se aplica aos benefícios tributários, **mesmo que não representem desvios ao sistema tributário de referência**⁴³. (Brasil, [TCU], 2022, p. 13 e 14).

O TCU reconhece que, ao controlar benefícios tributários que não representem renúncia de receitas, está a exercer a fiscalização e a **avaliação de políticas públicas, no tratamento estatal de problemas públicos**, providência que também é exercida pelo Controle Interno, a cargo da Controladoria-Geral da União.

A saga na busca pela avaliação de políticas públicas por parte do TCU, inclusive quanto àquelas que implicam renúncia de receitas, vem de longo tempo, a exemplo do contido no Acórdão n. 1.205/2014. No referido acórdão, o relator, Ministro

⁴² A conceituação já constou de Leis de Diretrizes Orçamentárias, a exemplo da art. 91 da Lei n. 10.707, de 2003 - LDO de 2004, e repetiu-se até a LDO de 2012. mas não retornou em anos posteriores. Referido artigo estipulava que são considerados gastos tributários “os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visam atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se **exceção ao sistema tributário de referência** e que alcance, exclusivamente, **determinado grupo de contribuintes**, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.” (Brasil, 2003b, grifo nosso). Segundo o IPEA (2022) essa definição foi vetada a partir da LDO de 2013 e nas subsequentes, “nos fazendo cair novamente em um limbo conceitual no âmbito legislativo”. Ressalva-se, todavia, que permanece a conceituação constante da LRF.

⁴³ Nesse aspecto a posição do TCU coaduna com a moderna teoria econômica internacional, a exemplo dos fundamentos já constantes do Capítulo 1 dessa tese, do *The Tax Administration Research Centre - TARC*, que estabelece que nem todos os benefícios fiscais (*tax relief*) são gastos tributários (*tax expenditures*), em particular aqueles que podem ser classificados como “estruturais”.

Raimundo Carreiro, apontou a “falta de avaliação de resultados e deficiências na transparência”, ressaltando que o que se buscava não se restringia apenas ao aspecto de conformidade, mas também aos “resultados porventura alcançados com a concessão dos benefícios”. (Brasil, [TCU], 2014).

Ao final, o citado Acórdão determina a vários órgãos governamentais “criar mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários”, [...] devendo-se elaborar “metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos”, com o fim de “verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem.” (Brasil, [TCU], 2014)

Em âmbito federal, a intenção de avaliar políticas públicas foi levada a cabo, de forma estruturada, por meio da criação do **Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais – CMAP**, a princípio por meio da Portaria Interministerial n. 102, de 7 de abril de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, com o objetivo de “aperfeiçoar políticas públicas, programas e ações do Poder Executivo federal para que alcancem melhores resultados” e “aprimorar a alocação de recursos e melhorar a qualidade do gasto público”. (Brasil, 2016)

Em 2019 o Governo Federal publicou o Decreto n. 8.934, elevando o status do referido comitê, que passou a denominar-se **Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas**, composto por representantes dos Ministério da Economia, Casa Civil e Controladoria-Geral da União, com a finalidade de: (i) “avaliar as políticas” que são financiadas por “gastos diretos ou subsídios da União”; (ii) “monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança”. (Brasil, 2019a).

Os objetivos e a composição do Conselho foram atualizados por meio do Decreto n. 11.558, de 13 de junho de 2023 (que revogou o anterior), incluindo alguns Ministérios em sua composição (Planejamento e Orçamento, Fazenda e Gestão e Inovação em Serviços Públicos), mas mantendo, na essência, os objetivos iniciais.

O **Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas – CMAP** publicou, em agosto de 2021, uma síntese da avaliação levada a cabo relativa ao Simples Nacional, por meio do Boletim de Avaliação de Política Pública nº 14. Apesar

de dar destaque ao montante de renúncia tributária, o que revela a utilização, sem crítica, de dados oficiais, o boletim aponta, dentre as principais conclusões:

Ausência de definição clara e formalização dos objetivos reconhecidos como sendo aqueles a serem alcançados com o Simples Nacional.
Inexistência de indicadores e metas para mensurar os objetivos do Simples Nacional, impossibilitando a melhoria contínua de seu desenho e implementação a partir do processo de retroalimentação previsto no ciclo de planejamento, execução, monitoramento e avaliação de políticas públicas. (Brasil, [ME], 2021).

Ao final, o CMAP emitiu recomendação ao Ministério da Economia, no sentido de:

[...] desenvolver o Modelo Lógico e a respectiva Teoria do Programa relativa ao Simples Nacional, trazendo uma visão ampla e abrangente, associando-o às políticas de incentivo às MPE, contemplando minimamente: a) **a definição e formalização dos objetivos efetivamente reconhecidos para a implantação do Simples Nacional** dando ampla divulgação a todas as partes interessadas; b) a definição de indicadores, metas e linhas de base que permitam a mensuração do alcance desses objetivos; c) o estabelecimento de ciclos de monitoramento e avaliação do alcance desses objetivos, definindo os responsáveis, a periodicidade e a forma de divulgação dos resultados. (CMAP, grifo nosso).

No âmbito do Simples Nacional, o Governo Federal publicou o Decreto n. 8.019, de 27 de maio 2013, criando o Comitê Interministerial de Avaliação do Simples Nacional - CIASN, vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, com integrantes de vários ministérios, com vistas ao acompanhamento e avaliação da política pública relativa ao Simples Nacional, bem como “propor seu aprimoramento”. (Brasil, 2013a). Não se tem notícia, todavia, de documentos de avaliação emitidos pelo Comitê.

Recentemente o Governo Federal publicou o Decreto n. 11.569, de 19 de junho de 2023, criando Grupo de Trabalho Interministerial para “revisão do Simples Nacional”, com as competências de desenvolvimento de “modelo lógico e respectiva teoria de programa”, “propor objetivos a serem reconhecidos e formalizados para a implantação”, e “elaborar indicadores, metas e linhas de base que permitam mensuração do alcance dos objetivos”, todos relativos ao Simples Nacional. (Brasil, 2023c).

É estranho que o Decreto tenha atribuído ao Grupo de Trabalho a competência para “propor objetivos a serem reconhecidos e formalizados para a implantação”. O Decreto repetiu, quanto a esse item, uma das recomendações emanadas do Boletim

de Avaliação de Política Pública nº 14, do CMAP. A implantação do Simples Nacional decorreu de comando constitucional, atendendo ao disposto nos arts. 146, III, 'd' e § 1º e art. 179 da Carta Magna.

Referidos artigos, conjugados, permitem interpretar que o legislador complementar, atendendo a comandos constitucionais, estabeleceu normas gerais em matéria de legislação tributária, portanto, estruturantes, definindo o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, instituindo um regime único de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos com caráter panfederativo, com características de regime tributário alternativo, opcional para os contribuintes, simplificando ou eliminando obrigações tributárias.

O que o Grupo de Trabalho Interministerial poderia fazer seria tentar identificar os motivos que levaram os legisladores constituintes originários (quanto ao art. 179) e derivados (quanto ao art. 146), a erigir esses comandos, por meio de documentos oficiais da época.

O Grupo não pode, em tese, propor objetivos que foram estabelecidos pelo legislador complementar, no máximo poderia levar a cabo a pesquisa histórica visando à busca do escopo dessas medidas. Podem ser criados mecanismos de avaliação de origem não legislativa, a exemplo de geração de empregos ou formalização empresarial, de preferência com comparativos com relação às empresas optantes pelos outros regimes tributários disponíveis no país.

Esses indicadores, todavia, não representariam a proposição de “objetivos a serem reconhecidos e formalizados para a implantação”, como constou do Decreto, pois essa não é uma tarefa infraconstitucional, administrativa. O ideal seria a proposição de “indicadores específicos de avaliação do Simples Nacional que permitam aferir os resultados efetivos na economia, a exemplo de geração de empregos e formalização empresarial, em comparação com os demais regimes tributários disponíveis”.

Além de representantes de ministérios, o Grupo Interministerial ainda é composto pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Foi estipulado prazo de até quatro meses para o funcionamento, prorrogável por igual período por ato do “Secretário-Executivo do Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços”. (Brasil, 2023c). Houve uma prorrogação por meio da Portaria SE/MDIC nº

299, estabelecendo-se novo prazo até 19 de fevereiro de 2024. Não se localizaram notícias sobre a conclusão dos trabalhos.

A necessidade de avaliar as políticas públicas chegou à Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n. 109, de 2021, com a inclusão do § 16 no art. 37, o qual determina que os “órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei”. (Brasil, 2021a)

A emenda constitucional ainda determinou, pela inclusão do § 16 no art. 165, que as leis relativas ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias e ao orçamento anual “deverão observar, no que couber, os resultados do monitoramento e da avaliação de políticas públicas previstos no § 16 do art. 37 desta Constituição”. (Brasil, 2021a).

No âmbito das leis de diretrizes orçamentárias, a necessidade de avaliar a concessão de benefícios tributários foi veiculada pela primeira vez na Lei n. 13.408, de 2016 – LDO de 2017, onde constou que o Poder Executivo deveria adotar “**elaborar metodologia de acompanhamento e avaliação** dos benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com base em **indicadores** de eficiência, eficácia e efetividade”. Adicionalmente, dever-se-ia atribuir a tarefa a determinados órgãos públicos: “**definir os órgãos responsáveis** pela supervisão, acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários”. (Brasil, 2016c, grifo nosso).

A partir daí essas obrigações constaram de todas as leis de diretrizes orçamentárias, culminando na atual – Lei n. 14.791, de 2023 – LDO de 2024, na qual se incluiu o acompanhamento e avaliação, além dos benefícios tributários, daqueles de ordem financeira e creditícia.

Nota-se a força do Tribunal de Contas da União na evolução legislativa relativa aos mecanismos de acompanhamento e avaliação dos alívios tributários, sejam ou não estruturantes, pois as exigências e recomendações do TCU acabam fazendo morada na legislação federal.

Heinen (2021), classifica essa influência como precedente administrativo ou jurisprudência administrativa, destacando a força do art. 30 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, afirmando que “a decisões proferidas na esfera

administrativa, oriundas da atividade consultiva⁴⁴”, “não podem mais ser categorizadas como mera opinião jurídica, mas sim, como fontes do direito”.

De início, essas exigências ou recomendações passaram a fazer parte de atos administrativos, a exemplo do ato que criou o **CMAF**. Depois, de Decretos, a exemplo daquele que elevou o CMAF a nível de Conselho e dos dois atos que determinaram medidas de avaliação especificamente do Simples Nacional. Em seguida, passaram a constar das leis de diretrizes orçamentárias, a partir da LDO de 2017. Finalmente, chegaram à Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n. 109, de 2021.

Conclui-se, com relação a essa subseção, que o Tribunal de Contas da União, seguindo seu Referencial de Controle de Benefícios Tributários, acompanha e controla todos os alívios tributários, inclusive os estruturantes, que não implicam renúncia de receita.

Adicionalmente, por influência do TCU o Poder Público passou a ser obrigado, por determinações constitucionais e infraconstitucionais, ao acompanhamento e avaliação dos alívios tributários, estruturantes ou não, com estabelecimento de objetivos, indicadores que meçam a eficiência, eficácia e efetividade, e a atribuição a órgãos públicos determinados para a realização dessas atividades.

Especificamente com relação ao Simples Nacional, regime tributário alternativo destinado às microempresas e às empresas de pequeno porte, foram editados dois decretos relativos ao acompanhamento e avaliação, o último dos quais determinando, adicionalmente, medidas de revisão do regime, com base em métricas obtidas a partir de indicadores.

3.2.3 O Princípio da Transparência quanto aos Alívios Tributários Estruturantes

Finalmente, cabe avaliar a concessão de alívios tributários estruturantes quanto à transparência determinada pelo § 6º do art. 165 da Constituição Federal, o qual dispõe que o “projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções,

⁴⁴ Poder-se-iam incluir as decisões proferidas também nas atividades de controle e de fiscalização.

anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

No primeiro capítulo constou que essa transparência é o cerne do nascimento do conceito de gastos tributários, a partir dos ensinamentos de Surrey que, não custa ratificar, é a quem se atribui a inclusão de um capítulo sobre gastos tributários no orçamento americano pela primeira vez em 1968 (Trigueros, 2014).

A transparência com relação à concessão de benefícios tributários que caracterizam renúncia de receita faz-se necessária em decorrência do fato de que representam gastos indiretos, sem dispêndio financeiro efetivo, o que dificulta seu acompanhamento por parte da sociedade.

Registrou-se também que o demonstrativo previsto no § 6º do art. 165 da Carta Magna, quanto aos benefícios tributários, consta todos os anos de quadros que compõem o Anexo IV do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO, sob a denominação de “Gastos Tributários”, e que, adicionalmente, a Receita Federal os disponibiliza permanentemente em seu endereço eletrônico na internet.

O texto literal do § 6º do art. 165 da Constituição Federal poderia gerar dúvidas quanto ao alcance do termo “efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, quanto aos benefícios tributários.

A princípio, poderiam ser alcançados pela medida todos os benefícios tributários, mesmo que não fossem considerados como renúncia fiscal, mesmo que não significassem desvios ao sistema tributário de referência – STR. Mas faz-se necessário avançar na pesquisa, como se verá a seguir.

O inciso V do § 2º do art. 4º da LRF determina que nos projetos de lei de diretrizes orçamentárias – PLDO deverá haver um “Anexo de Metas Fiscais” que conterà “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.” (Brasil, 2000)

No cumprimento da medida, o demonstrativo consta dos PLDO na forma de “Anexo IV - Metas Fiscais, IV.10 - Renúncia de Receita Administrada pela RFB e Previdência, Ano: NNNN, (Art. 4º, § 2º, inciso V, da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000), e os quadros que compõem o Anexo IV.10 tem o nome de “Gastos Tributários”.

O mesmo demonstrativo consta do sítio eletrônico da Receita Federal, com série histórica. A Receita Federal, na sua base conceitual com relação aos gastos tributário (Brasil, 2022) declara que o Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária - (Gastos Tributários) - PLOA 2023 é elaborado em atendimento a dois comandos, sendo o primeiro o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, e o segundo o inciso II do art. 5º da LRF. Ratifica também que, no entendimento daquela Secretaria, quando a LRF diz “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita”, está referindo-se ao § 6º do art. 165 da Carta Magna. (Brasil, [RFB], 2022).

Ora, a Receita Federal do Brasil – RFB considera que há equivalência entre renúncia de receita tributária e gasto tributário, o que é perfeitamente cabível, tanto da doutrina econômica nacional quanto internacional. Fica claro, então, que do demonstrativo não poderiam constar alívios tributários estruturantes, que não implicam renúncia de receita.

A RFB, no mesmo documento, declara que o conceito de renúncia tributária – gastos tributários, “teve como referência critérios adotados por países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), bem como as recomendações e melhores práticas divulgadas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).” (Brasil, [RFB], 2022).

Apesar de todo o cuidado tomado pela RFB com relação às práticas internacionais, não se pode olvidar que, ao divulgar o Demonstrativo de Gastos Tributários, ela está cumprindo determinações constitucionais e da LRF. Aliás, aquela Secretaria ressalta isso literalmente.

Sendo assim, não se pode basear o cumprimento da obrigação apenas em práticas internacionais, por mais consistentes que sejam. O cumprimento de uma norma legal requer parâmetros também legais. Nesse sentido, o único conceito de renúncia tributária vigente no direito brasileiro está contido no *caput* e § 1º do art. 14 da LRF, e nele não se inserem os alívios tributários estruturantes.

Um dos motivos que impedem a inclusão dos alívios tributários estruturantes no demonstrativo de gastos tributários é representado pela falta de lógica jurídica sistêmica, na medida em que a Constituição Federal não pode ter determinado o acompanhamento de medidas que ela própria criou, como já constou da subseção própria.

Outro motivo é o próprio texto do *caput* do art. 14 da LRF, que contém uma importante distinção quanto ao conceito de renúncia: a “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária”. (Brasil, 2000).

O ato concessório respeita a lógica do gasto tributário, haja vista que todo gasto pressupõe alocação de recursos, na medida em que o agente político faz uma escolha sobre a destinação dos recursos públicos, seja de ordem direta – dispêndios, seja de ordem indireta – gastos tributários.

Como se já se viu nessa tese, o valor informado como gasto tributário tem que estar disponível para realocação em virtude de eventual extinção ou modificação, em face da sua intercambialidade com os gastos diretos. A sociedade, os governos, o Congresso Nacional, os economistas, têm que ver o número informado como passível de realocação.

Ne medida em que, em face da metodologia de cálculo, não se considera o comportamento dos contribuintes, nem o status da norma instituidora do tributo, nem o caráter concessório da instituição da política pública, o valor informado não é passível de realocação, ao menos nos níveis informados, representando um possível desserviço aos destinatários do documento, levando-os a conclusões, a princípio, equivocadas.

Castagna (2020, p. 453-454), referindo-se ao Demonstrativo de Gastos Tributários elaborado pela Receita Federal, assevera que, apesar de o Simples Nacional ser o “gasto tributário com maior representatividade”, ele não concebe esse sistema como um gasto tributário, pois é somente “um regime tributário alternativo, sedimentado no princípio da praticabilidade”, fundamentado nos artigos 146, III, “d”, e parágrafo único, 170, IX, e 179 da CF.

O autor ainda acrescenta o Simples Nacional “atende à capacidade contributiva das empresas de menor porte”, citando o julgamento no âmbito do STF pelo RE 627.543/RS, ratificando que, e define que o fato de não caracterizar renúncia de receita impede, da mesma forma, a “mensuração da suposta perda de arrecadação”.

Nesse sentido, vimos que os alívios tributários estruturantes, a exemplo dos determinados pela Constituição Federal, não demandam ato concessório, eis que representam uma limitação ao poder de tributar, ou o atendimento a um comando constitucional, não podendo, em consequência, representar renúncia de receita.

Vimos também que o Simples Nacional, que decorre do atendimento a um comando constitucional levado a cabo por meio de uma lei complementar que veicula normas gerais de direito tributário, de acordo com o art. 146, III, 'd' da Carta Magna, que instituiu um regime tributário alternativo, da mesma forma não poderia fazer parte do rol de gastos tributários.

Allegretti, assevera que o Demonstrativo de Gastos Tributários:

atropela a definição jurídica de renúncia de receita ao incluir indevidamente hipóteses de imunidade constitucional, como é o caso da imunidade tributária conferida às entidades de educação e de saúde, e **regimes alternativos de tributação**, como é o caso do **Simples Nacional**. (Allegretti, 2022, p. 267, grifo nosso).

O autor ainda acrescenta que a inclusão dessas medidas, decorrentes da Constituição Federal, no rol de gastos tributários, principalmente “pela magnitude de seus números, tem o efeito pernicioso de impedir que sejam visualizados os benefícios e incentivos tributários que efetivamente reclamam controle orçamentário-financeiro”.

Mas não há unanimidade doutrinária. Piscitelli (2021, p. 112) entende que a expressão “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, constante do § 1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal teve o condão de incluir no rol de gastos tributários situações não claramente explicitadas no referido parágrafo, possibilitando o entendimento de que se faz possível incluir naquele rol, por exemplo, “regimes de tributação favorecida”, citando a Zona Franca de Manaus e o Simples Nacional.

Castilhos (2022, p. 189) acentua que “as expressões ‘não geral’, ‘redução discriminada de tributos’ e ‘benefícios que correspondam a tratamento diferenciado’ não estão suficientemente conceituados ou definidos para a correta identificação dos gastos tributários”, ressaltando que, além da falta de definições legais, “há pouca produção acadêmica”.

No entanto, ratificando o que já constou dessa tese, a autora define que **o Simples Nacional é um regime tributário alternativo e representa, ele próprio, um sistema tributário de referência**, ressaltando que nem toda alteração no regime “estará livre de conformação quanto às normas de adequação fiscal. (Castilhos, p. 227-228).

De qualquer forma, a **transparência** se configura importante também com relação aos **alívios tributários estruturantes**, a exemplo do Simples Nacional, que não implicam renúncia de receita, mas podem, potencialmente, provocar **redução de receita**, que devem ser calculadas com critérios adequados.

A redução potencial de receita deve constar das propostas legislativas que pretendam instituir ou modificar alívios tributários estruturantes, que serão observadas com relação às metas fiscais, bem como de avaliações de políticas públicas relativas a cada grupo de medidas.

No caso do Simples Nacional, essas avaliações, além da perda potencial de receita, deve veicular as comparações com os demais regimes tributários, a partir de indicadores mensuráveis, a exemplo de percentuais de arrecadação tributária com relação à receita bruta, a participação na redução dos índices de informalidade empresarial, a geração e manutenção de empregos e a redução da complexidade tributária, que tem o potencial de diminuir os custos de conformidade.

Os documentos de avaliação de políticas públicas poderiam veicular, em quadros apartados, as perdas potenciais de arrecadação relativas aos alívios tributários estruturantes, tendo em conta a necessidade de avaliar as oportunidades de melhorias a serem levadas a cabo nos respectivos cálculos, com o necessário alinhamento com o Tribunal de Contas da União.

Destacam-se, dentre as **oportunidades de melhoria**: (i) **não submeter a base de cálculo** declarada pelas empresas do Simples Nacional **às alíquotas legais**. Ao fazer isso, está a se comparar o **mundo real** (bases declaradas) com o **mundo ideal** (alíquotas legais). Esse mundo ideal não se concretiza com relação às empresas dos demais regimes tributários, em face dos fatores que diminuem a arrecadação tributária, a exemplo de inadimplência e contencioso administrativo e judicial; (ii) **não** fazer comparações com eventuais sistemas tributários de referência - **STR**, haja vista que o próprio Simples é um deles. Sendo assim, eventuais perdas potenciais de arrecadação devem ser calculadas em comparação com os demais regimes tributários, inclusive a partir dos percentuais de arrecadação efetiva de cada regime com relação à receita bruta total e à massa de remunerações; (iii) **considerar os ganhos de arrecadação** que parte das empresas optantes pode ter produzido por estarem na condição de optantes pelo Simples Nacional, que ali podem ter permanecido por falta de planejamento tributário (não abusivo) ou pela redução nos

custos de conformidade proporcionados pelo regime; (iv) **considerar os efeitos comportamentais** que eventuais alterações no Simples Nacional poderiam produzir com relação às empresas optantes, ou, se isso não for viável, declarar essa impossibilidade nos demonstrativos.

3.3 CONCLUSÃO

O objetivo do legislador complementar ao erigir a Lei de Responsabilidade Fiscal foi o de trazer, por óbvio, responsabilidade fiscal às contas públicas. Nesse contexto, a concessão de benefícios tributários foi um dos focos de atenção da lei, haja vista que o exercício da concessão de favores fiscais representa uma das formas de gastar recursos públicos, na medida em que esse ato, concessivo, impede ou inibe o crescimento da arrecadação de tributos.

É importante ressaltar, novamente, o caráter concessório, pois esse ato significa alocação de gastos públicos, indiretos, por meio do exercício positivo – em sentido contrário, ao avesso, na lição de Correia Neto, ou do exercício negativo, na lição de Allegretti, do poder tributante, do poder de instituir ou aumentar tributos. Não se dispensa o que não se pode cobrar. Não se concede o que não se pode impor.

Todavia, o que se nota ao se aprofundar nos termos escolhidos pelo legislador complementar é que esse controle, esse cuidado, essa atenção, não deveria se concentrar em qualquer alívio tributário, em qualquer medida tributária concessiva, mas sim somente naquelas discriminadoras, não gerais, nas quais os benefícios fossem escolhidos de forma a privilegiar, favorecer, discriminar positivamente, beneficiar não de forma aleatória, mas intencional. A LRF trata essa discriminação, esse tratamento não geral, como gerador de renúncia de receita.

É nesse cuidado discriminador, discriminante, que a LRF coloca a atenção, exigindo que, para sua concessão, sejam estimados os impactos orçamentário-financeiros e previstas as medidas que tragam incremento de receita para compensar o benefício instituído ou a ser instituído.

A LRF vai além, estipulando que, mesmo que sejam aprovadas leis, inclusive complementares, instituindo benefícios de caráter discriminatório, a eficácia fique adormecida, suspensa, inerte, até que as medidas compensatórias sejam implementadas, e essa tese já trouxe experiências nas quais essa ineficácia temporal

já teve concretude, por atuação do Tribunal de Contas da União, de forma direta ou por jurisprudência administrativa.

O controle, interno ou externo, todavia, alcança não somente os benefícios tributários discriminadores, que implicam renúncia de receita, mas também aqueles alívios tributários estruturantes, sejam decorrentes de mandamentos constitucionais, sejam medidas tributárias gerais, não discriminadoras, representadas ou não por regimes tributários alternativos.

As medidas de controle, no entanto, são distintos em um ou outro caso, e não poderia ser diferente, pois, de um lado temos benefícios que representam renúncia de receita, que requerem atenção maior e, de outro lado, os alívios tributários estruturantes, que também demandam atenção, mas com contornos diferenciados.

Essas diferenças têm início desde o nascedouro, nas medidas legais ou infralegais, nas instituições ou incrementos dessas medidas. Em um caso, o da renúncia de receita, exige-se, além da estimativa de impacto econômico-financeiro, as medidas compensatórias. Em outro, houve evolução na última lei de diretrizes orçamentárias publicada – a LDO de 2024, passou a exigir apenas a estimativa de impacto orçamentário-financeiro.

O art. 113 do ADCT também exige apenas a estimativa de impacto orçamentário-financeiro, com a diferença que a norma constitucional se dirige às medidas que implicam renúncia de receita.

A concessão de benefícios tributários que implicam renúncia de receita exige transparência total, determinada constitucionalmente, devendo constar dos demonstrativos de gastos tributários, nos quais constem os valores gastos, por tributo e por região do país.

Não devem constar desses demonstrativos, todavia, os alívios tributários estruturantes, eis que, apesar de obedecer a diretrizes de organismos internacionais, desobedecem o direito pátrio e tiram o foco do cidadão, dos políticos, dos economistas e dos agentes públicos dos benefícios tributários que realmente importam, discriminadores, objeto de concessão diferenciadora, em benefício de poucos. No dizer do Ministro Augusto Nardes, “de natureza quase personalística”.

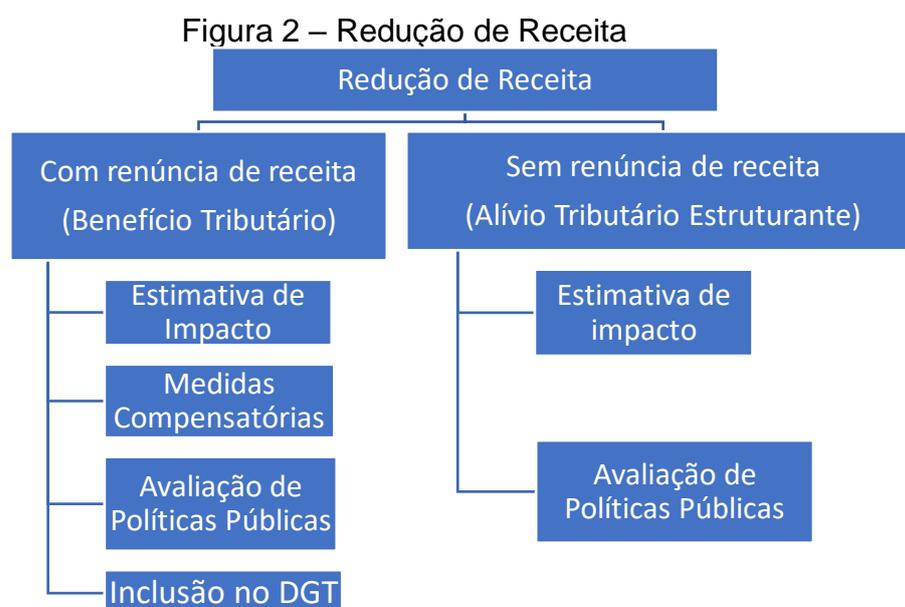
Não significa que os alívios tributários estruturantes não devam ser controlados. Esse controle passa pela estimativa de impacto orçamentário-financeiro quando da sua criação ou incremento, a exemplo da última lei que alterou a tabela progressiva

do imposto de renda da pessoa física. Passa, também, pelas avaliações levadas a cabo pelos órgãos de controle e pelos agentes públicos.

O controle dos alívios tributários estruturantes deve ser exercido pelos órgãos de controle interno e externo, e pelos próprios órgãos governamentais, por meio da necessária avaliação das políticas públicas que determinaram sua instituição, utilizando indicadores que meçam sua eficiência, eficácia e efetividade, bem como pela eleição dos órgãos que deverão efetuar essa avaliação.

Essas medidas de acompanhamento e avaliação foram determinadas, a princípio, pelo Tribunal de Contas da União. As determinações do TCU influenciaram a construção de atos normativos, depois Decretos, chegaram às leis de diretrizes orçamentárias e, finalmente, à Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n. 109, de 2021.

O quadro esquemático abaixo traduz o tratamento proposto pelo Referencial de Controle de Benefícios Tributários do Tribunal de Contas da União – RCBT, em conjunto com as disposições do § 6º do art. 165 da Constituição Federal, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o art. 113 do ADCT e os arts. 132 e 135 da Lei n. 14.791, de 29 de dezembro de 2023, que veiculou as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2024 – LDO 2024:



Fonte: Elaborado pelo autor

Vê-se que, com relação às duas categorias, com e sem renúncia de receita, apesar de ambas produzirem redução potencial de receita, há duas diferenças, dispensando-se, para a medida redutora da imposição tributária que não implique renúncia de receita: (i) as medidas compensatórias determinadas, alternativamente, pelos incisos I e II do art. 14 da LRF; (ii) a inclusão no Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT.

É relevante compreender, por exemplo, se as políticas públicas, estabelecidas constitucionalmente por meio dos artigos 146, III, 'd' e § 1º, e 179 da Constituição Federal, que levaram o legislador ordinário a criar o Simples Federal, e posteriormente, com base na Emenda Constitucional n. 42, de 2003, determinaram ao legislador complementar a instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária, por meio da criação do Simples Nacional, estão sendo eficazmente implementadas.

Essa avaliação, todavia, absolutamente necessária, não passa pelos Demonstrativos de Gastos Tributários, eis que essas políticas públicas estruturantes, segundo nossa legislação, não devem dali constar, respeitadas as posições doutrinárias em sentido diverso.

As avaliações do Simples Nacional, previstas inclusive constitucionalmente, devem privilegiar o princípio da **transparência**, que se configura importante também com relação aos **alívios tributários estruturantes**, com medições científicas por meio de indicadores que permitam aferir sua efetividade.

Além da utilização de indicadores mensuráveis, que afirmam a efetividade da política pública, devem constar em **quadros apartados** dessas **avaliações as perdas potenciais de arrecadação** relativos aos **alívios tributários estruturantes**, sendo necessário voltar-se para as oportunidades de melhorias quanto aos cálculos, inclusive as aqui citadas, com participação dos órgãos de controle, a exemplo do TCU.

As **oportunidades de melhoria** foram detalhadas na subseção própria, a exemplo da necessidade de não submeter a base real declarada pelas empresas do regime com a alíquota legal, pois o mundo ideal não se concretiza na arrecadação tributária; não fazer comparações com sistemas tributários de referência, eis que o próprio Simples Nacional enquadra-se nessa condição, e sim fazer comparações entre os regimes tendo como base as arrecadações efetivas e as bases brutas de faturamento e de massa salarial; considerar eventuais ganhos de arrecadação

proporcionados pelas empresas optantes, e, por fim, considerar os aspectos da economia comportamental.

Ao final, e respondendo à pergunta relativa a este Capítulo, na medida em que o Simples Nacional não implica renúncia fiscal, representando um alívio tributário estruturante, ele está sujeito a controles orçamentários e extraorçamentários com contornos diferenciados, que incluem medidas de avaliação das medidas redutoras da imposição tributária, devendo constar dessa avaliação potencial redução de receitas, observadas as oportunidades de melhoria apontadas, atendendo ao princípio da transparência.

4 CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DE MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Já ficou assentado nesta tese que, em princípio, resguardadas as posições doutrinárias em sentido contrário, o Simples Nacional foi instituído em atendimento a comandos constitucionais, por meio de lei complementar que veiculou normas gerais em matéria de legislação tributária, representando um regime tributário alternativo, respeitando também os princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade tributária, fazendo parte do sistema tributário de referência, não implicando renúncia de receitas, mas demandando controles constitucionais de ordem orçamentária com contornos diferenciados.

É certo, também, que a determinação constitucional para que se estabeleça um regime tributário para as microempresas e empresas de pequeno porte – MPE, por meio dos arts. 146, III, 'd' e § 1º, 170, IX e 179 da Carta Magna, consubstanciado no Simples Nacional, não se constitui em uma licença absoluta, fazendo-se necessário estudar os conceitos relativos ao que poderia ser ou representar, em termos constitutivos e econômicos, o segmento de microempresas e empresas de pequeno porte.

A principal pergunta relativa a esse capítulo é: na medida em que o Simples Nacional não implica renúncia fiscal, e ele é dedicado às microempresas e empresas de pequeno porte, qual a sua abrangência? Ela é ilimitada, sob os aspectos constitutivos ou de relevância econômica?

Nesse sentido, este capítulo trata do conceito de microempresa e de empresa de pequeno porte - MPE e os critérios de elegibilidade para que determinada empresa possa enquadrar-se nessa condição.

Haverá abordagem dos critérios constitutivos e econômicos para essa classificação, para fins gerais e quanto à elegibilidade para fins tributários, iniciando pelo estudo dos diversos parâmetros para o enquadramento na condição de MPE em alguns países do mundo, a exemplo do faturamento – receita bruta, a quantidade de empregados, o volume de ativos e até mesmo itens de natureza heterogênea – a exemplo de área ocupada e energia elétrica consumida.

A seguir, estudar-se-ão os critérios legais vigentes no Brasil, e para quais finalidades são utilizados esses enquadramentos na condição de MPE. Afinal, o

Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – Lei Complementar nº 123, de 2006, unifica todas as políticas públicas voltadas para o segmento, a exemplo da definição de MPE, dos aspectos cadastrais, tributários, de acesso aos mercados, das relações de trabalho, de fiscalização, crédito e capitalização, inovação, acesso à justiça, apoio e representação.

Interessará muito saber, também, o que é empresa, haja vista que os componentes desse segmento – microempresas e empresas de pequeno porte, são, em essência, empresas, fazendo-se necessário diferenciá-las daquelas que não o são, seja por critérios econômicos ou legais.

É preciso lembrar que Carta Magna definiu que as microempresas e empresas de pequeno porte – MPE devem ter tratamento diferenciado e favorecido, mas não estabeleceu o conceito de MPE.

A Constituição Federal inicialmente delegou essa definição à lei ordinária (art. 179), com relação às obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às **microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei**, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (Brasil, 1988, grifo nosso).

Essa tarefa foi levada a cabo por leis ordinárias federais, nomeadamente, em dois campos. No primeiro, não tributário, por meio da Lei n. 8.864, de 1994, que estabelecia normas para as microempresas (ME), e Empresas de Pequeno Porte (EPP), relativas ao tratamento diferenciado e simplificado, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista; creditício e de desenvolvimento empresarial (art. 179 da Constituição Federal), reformada pela Lei n. 9.841, de 1999, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. No segundo, no campo tributário, por meio da Lei n. 9.317, de 1996 (e atualizações), que instituiu o Simples Federal.

Olhando apenas o critério econômico para a elegibilidade na qualidade de pequena empresa, as leis federais acima citadas já traziam, no final de suas vigências, uma contradição entre os campos tributário e não tributário. Enquanto para os demais efeitos o limite de receita bruta anual situava-se em R\$ 1,2 milhão, de acordo com a Lei n. 9.841, de 1999, para efeitos tributários esse limite elevava-se a R\$ 2,4 milhões,

em face da atualização do limite do Simples Federal trazido pela Lei n. 11.196,8 de 2005.

Na medida em que o comando exarado pelo art. 179 da Constituição Federal era dirigido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de forma isolada, leis subnacionais também estabeleciam critérios econômicos distintos para efeito de enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte. A título de exemplo, o Simples Paulista, vigente no Estado de São Paulo, tinha um limite de receita bruta anual de R\$ 1,2 milhão, enquanto o o Simples Candango, do Distrito Federal, de R\$ 120.000,00.

As alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, com a inserção do inciso III, da alínea 'd' e do parágrafo único no art. 146 da Constituição Federal, permitiram a unificação dos parâmetros de classificação de microempresas e empresas de pequeno porte em nível nacional e subnacional.

As novas disposições constitucionais passaram a ser aplicadas de forma integrada com aquelas já existentes. Ao tratamento favorecido de forma genérica constante do art. 170, IX (as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras), somou-se o tratamento jurídico diferenciado quanto às obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, constantes do art. 179 (microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei), e, finalmente, chegou-se ao tratamento diferenciado e favorecido na forma de regimes especiais ou simplificados de tributação, constante do art. 146, III, 'd' e parágrafo único (microempresas e empresas de pequeno porte definidas em lei complementar).

Inicialmente os novos dispositivos constitucionais trazidos pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, fizeram com que as leis ordinárias que cumprissem os ditames do art. 179 da Carta Magna, na parte tributária, passassem a ter *status* de lei complementar. Sendo assim, em tese, a Lei n. 9.317, de 1996, que havia criado o Simples Federal, passou a ter *status* de lei complementar até o início da vigência da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Depois da chegada da lei complementar própria, já citada, ela passou a tratar de todas as matérias previstas nos arts. 146, III, 'd' e Parágrafo único, e art. 179, todos da Carta Magna.

Na medida em que se está tratando do Simples Nacional – um regime especial e simplificado de tributação, mais importante será observar se o legislador

complementar, que aprovou o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte por meio da Lei Complementar n. 123, de 2006, cumpriu bem seu papel ao definir o que é microempresa e empresa de pequeno porte, notadamente para fins tributários.

4.1 CRITÉRIOS PARA O ENQUADRAMENTO NA CONDIÇÃO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Esta seção tratará dos critérios de elegibilidade para enquadramento na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte - MPE em alguns países do mundo. Segundo o Banco Mundial (2023), esse segmento desempenha um papel importante na maioria das economias, particularmente nos países em desenvolvimento, representam a maioria das empresas em todo o mundo e são importantes contribuintes para a criação de empregos e desenvolvimento econômico global. Aquele Banco ainda informa que, nos mercados emergentes, a maioria dos empregos formais é gerada por pequenos negócios, que criam 7 em cada 10 empregos.

De início, ressalta-se que não se trata de uma tarefa fácil conceituar MPE, haja vista que os problemas começam já a partir da nomenclatura. Enquanto alguns países, como o Brasil, tratam de microempresas e empresas de pequeno porte - **MPE**, muitos outros nominam esse segmento de “pequenas e médias empresas” - **PME**, e outro tanto de “micro, pequenas e médias empresas” - **MPME**. O próprio Banco Mundial, no documento acima citado, principia falando de pequenas e médias empresas, mas, ao longo do texto, inclui também as microempresas.

Para efeito dessa tese, na medida em que o objeto de pesquisa se refere às microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil, serão considerados para efeito comparativo esses dois portes empresariais.

Adicionalmente, não se dará muita importância ao recorte relativo às microempresas, haja vista que, para efeito de verificação dos limites atualmente aplicados no Brasil, basta efetuar comparações com os limites aplicados para o segmento de pequenas empresas em outros países, pois o limite maior (relativo às pequenas empresas) engloba o menor (relativo às microempresas).

4.1.1 Critérios Constitutivos relativos ao Enquadramento na Condição de Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte

Antes de avaliar o enquadramento na qualidade de microempresa ou empresa de pequeno porte, faz-se necessário entender o enquadramento como empresa em si. A maior parte dos países admite o enquadramento como empresa para entes econômicos que exerçam atividades produtivas com fins lucrativos, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Portugal, por exemplo, define como empresa “qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma atividade económica.” (Portugal, 2007).

As estatísticas do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo da Espanha, em janeiro de 2022, apontavam que a pessoa física (autônoma) era a forma predominante na constituição de uma empresa. (Espanha, 2022)

Os principais organismos internacionais tratam as pessoas físicas que exercem atividades empresariais como “empresas não incorporadas”. Segundo a OIT (International Labor Organization, 2021), incorporação é o ato jurídico pelo qual uma pessoa jurídica diferente é constituída para separar os ativos e rendimentos da empresa daqueles dos proprietários e investidores.

A OCDE (2009, p. 10) estima que, para os pequenos negócios que começam como empresas não incorporadas, o crescimento para uma dimensão significativa irá provavelmente envolver a incorporação.

Há países que mantêm espécies de números de inscrição fiscal diferenciadas para empresas incorporadas e não incorporadas, a exemplo da Espanha (NIF para pessoas singulares e CIF para pessoas coletivas) e Portugal (NIF para pessoas singulares e NIPC para pessoas coletivas).⁴⁵

No entanto, a maior parte dos países mantém um só padrão de identificação para todos os contribuintes, sejam pessoas físicas não empresariais, empresas incorporadas ou não incorporadas. É o caso dos países que utilizam o “*Rol Único de Contribuyentes - RUC*” ou “*Rol Único Tributario – RUT*”, a exemplo de Chile, Equador,

⁴⁵ Apesar de o Número de Identificação de Pessoas Coletivas – NIPC ter denominação diferente do Número de Identificação Fiscal – NIF em Portugal, a única distinção entre essas duas espécies são representadas pelos dígitos iniciais, no qual o algarismo 5, por exemplo, refere-se a empresas incorporadas. Ambos são constituídos por nove dígitos, sendo os oito primeiros sequenciais e o último um dígito de controle.

Nicarágua, Paraguai, Peru e Uruguai. A Argentina utiliza a “*Clave Única de Identificación Tributaria – CUIT*” e os Estados Unidos da América o “*Tax Identification Number – TIN*”⁴⁶.

Na prática, em quase todos os países uma pessoa física pode ter uma empresa⁴⁷, registrar-se como contribuinte de impostos empresariais, a exemplo do Imposto sobre Valor Agregado – IVA, sem necessidade de alterar seu cadastro fiscal ou constituir-se como pessoa jurídica.

Isso não ocorre no Brasil, onde a pessoa física não é considerada empresa sem alterar seu cadastro fiscal, registrando-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. Um autônomo inscreve-se no CNPJ como empresário individual e, a partir daí, passa a ser tratado comercialmente e tributariamente como empresa, mesmo que, para fins civis, continue a responder pelas dívidas empresariais com seu patrimônio pessoal.

Para o enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, os países utilizam-se de medidas restritivas, pelo fato de que essa certificação é destinada a empresas para as quais são direcionadas políticas públicas. Sem restrições de caráter constitutivo ou econômico, qualquer empresa poderia atuar como MPE e obter benefícios para os quais não deveria ser elegível.

Imaginemos uma subsidiária integral de uma grande empresa que, isoladamente, satisfaça os critérios econômicos para enquadrar-se como pequena empresa, seja quanto à receita bruta anual ou outra magnitude, a exemplo da quantidade de pessoas ocupadas. Na medida que ela é integrante de um grupo econômico que, em conjunto, ultrapassa os critérios econômicos estabelecidos, deve deixar de ter direito à certificação como MPE, sob risco de perda de foco na aplicação de políticas públicas.

A normativa da União Europeia ratifica a necessidade de considerar essas realidades, determinando que a empresa tem que ser autônoma, ou seja, sem participação de outra empresa que exceda a 25% do capital social (União Europeia, 2003). Outros países são mais restritivos.

⁴⁶ A OCDE mantém uma página atualizada com os padrões de números de identificação fiscal dos países no endereço eletrônico: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-identification-numbers/>. Acesso em 2 nov. 2023.

⁴⁷ Esse tipo de empresa normalmente é denominada de trabalho por conta própria, autônomo, independente, *cuentapropista* em países de língua espanhola, *self-employed* nos países de língua inglesa.

O Brasil, por exemplo, veda qualquer participação societária de ou para com outra empresa, sob pena de perder a condição de MPE, de acordo com o art. 3º, § 4º, I e VII da Lei Complementar n. 123, de 2006⁴⁸. (Brasil, 2006).

Há, ainda, outras restrições de cunho constitutivo trazidas pelo citado parágrafo, quais sejam: (i) que seja filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior; (ii) de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar n. 123, de 2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite global de enquadramento; (iii) cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite global de enquadramento; (iv) cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite global de enquadramento; (v) constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; (vi) resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores; (vii) constituída sob a forma de sociedade por ações.

Essas restrições de caráter constitutivo têm a clara finalidade de fazer com que a política pública determinada constitucionalmente seja efetivamente destinada às microempresas e empresas de pequeno porte, vedando, inclusive, subterfúgios, na medida em que há vedações de enquadramento à empresa cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos.

4.1.2 As Atividades Intelectuais, a Sociedade Simples e a Sociedade Empresária

⁴⁸ Há duas possibilidades de entender a restrição à participação de outras empresas no capital da empresa para efeitos de classificação como MPE. A primeira é que, apesar dessa participação, a empresa é MPE, mas não terá direitos aos benefícios estipulados pela Lei Complementar n. 123, de 2006. A segunda é que, havendo essa participação, não será MPE. É imperativo filiar-se à segunda conclusão, na medida em que temos que entender teleologicamente o comando constitucional de proteção às MPE, no sentido de que os benefícios não deveriam alcançar empresas que não satisfaçam aos ditames que a lei – prevista nos arts. 146, III, “d” e 179 da Carta Magna, estipulou.

Faz-se necessário delimitar o escopo dessa subseção. Um dos objetos de pesquisa é representado pelas atividades de natureza intelectual, visando aferir se iniciativas de organização econômica que abranjam essas atividades poderiam ser consideradas a princípio empresas, e, em seguida, microempresas ou empresas de pequeno porte. Esse recorte é importante porque prestadores de serviços intelectuais sempre tiveram tratamento jurídico distinto dos demais prestadores de serviço quanto aos aspectos empresariais e tributários, sendo necessário verificar a evolução legislativa ao longo do tempo.

Para iniciar a tratar dos exercentes de atividade de natureza intelectual faz-se necessário entender o que seriam essas atividades, haja vista que, a princípio, qualquer atividade humana depende do intelecto.

O Parecer Normativo CST nº 25, de 17/07/1980, vinculava as atividades intelectuais ao universo das chamadas “profissões liberais, entendidas como tais aquelas cujo exercício dependa de conhecimentos técnico-científicos auferidos mediante adequada habilitação profissional em escolas, faculdades ou universidades.” (Brasil, [RFB], 1980)

O Parecer Normativo CST nº 15, de 21/09/1983, condicionava a atividade intelectual a uma profissão regulamentada:

A pessoa física, com o fito de prover a sua subsistência e de satisfazer a seus diversos encargos, exerce atividade ou ocupação, habitual, remunerada, de natureza civil ou comercial, que poderá ou não exigir conhecimentos especiais para o seu desempenho. Quando essa **atividade** ou ocupação é específica, visando a um determinado objetivo, para cujo desempenho sejam exigidos conhecimentos especiais, **de caráter artístico, técnico ou científico, ou apenas certas habilidades físicas ou mentais, ela é considerada uma profissão.** Portanto, profissão regulamentada é aquela atividade ou ocupação específica, de natureza civil ou comercial que, além de ser privativa de pessoa devidamente habilitada para o seu exercício, reúna uma ou mais das condições referidas e que tenha sido reconhecida por ato legal de autoridade competente.

A pessoa física que tenha **profissão legalmente regulamentada**, seja esta de natureza civil ou comercial, pode exercer sua atividade como trabalhador **autônomo** ou como assalariado, **ou** associado a outro(s) profissional(is), **constituindo pessoa jurídica**, conforme seja de sua conveniência. Em qualquer caso não pode ser alterada sua área de competência ou atuação, o que desvirtuaria, *ipso facto* as características legais da profissão. (Brasil, [RFB], 1983, grifo nosso).

O Parecer Normativo CST nº 37 de 26 de junho de 1987, do mesmo órgão, conectava as atividades de natureza intelectual aos serviços “que configurem alto grau de especialização, obtido através de estabelecimentos de nível superior e técnico,

vinculado diretamente à capacidade intelectual do indivíduo” restringindo-se àqueles “resultantes da engenhosidade humana.” (Brasil, [RFB], 1987).

Como vimos, as atividades de natureza intelectual poderiam ser exercidas por pessoa física, na qualidade de autônomo, ou como pessoa jurídica, mediante associação com outros profissionais da mesma natureza. Essa associação se dava, na vigência do Código Civil de 1916, por meio da figura da sociedade civil e, a partir do Código Civil de 2002, configurando-se como sociedade simples.

Em um ou em outro caso – sociedade civil ou sociedade simples, há distinção entre elas e as figuras da sociedade mercantil (Código Civil de 1916) e da sociedade empresária (Código Civil de 2002).

Wald (2010, p. 3) destacava que, enquanto as sociedades civis eram atípicas, cabendo às partes regulamentar os direitos e deveres, desde que não conflitantes com o Código Civil contemporâneo, as sociedades comerciais eram típicas, “obedecendo a uma estrutura fixada em leis especiais ou no Código Comercial.”

Teixeira (2018) afirma que “a sociedade civil era destinada à constituição de quaisquer atividades relacionadas à prestação de serviço (inclusive às intelectuais)”, enquanto a sociedade simples se destina somente às atividades intelectuais.

O autor firma sua posição por interpretação do art. 982 do Código Civil de 2002, o qual determina que é empresária “a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.”

Adicionalmente, o Parágrafo único do art. 966 do mesmo Código dispõe que:

Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. (Brasil, 2002, grifo nosso).

Não entraremos no mérito da caracterização do elemento de empresa constante do parágrafo único do art. 966 do Código Civil, por dois motivos. Primeiro porque a posição da doutrina não é pacífica. Segundo, em decorrência do fato que, para essa pesquisa, basta saber que o exercente de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística pode unir-se a outras pessoas, e, havendo *affectio societatis*, constituir uma sociedade simples. Na hipótese de o exercício da profissão constituir elemento de empresa, segundo seus constituintes, pode também registrar-se como sociedade empresária.

Camilo Junior (2021) define a sociedade simples “pela inexistência de organização de capital e trabalho. Presta-se a sociedade simples àquelas atividades de natureza intelectual em que os sócios prestem diretamente os serviços, em estruturas singelas (donde o nome simples).”

Na verdade, a caracterização como sociedade simples ou empresarial, ao fim e ao cabo, dependerá dos fatos avaliados e pela escolha feita pelos seus sócios, não cabendo ao oficial do Registro Civil das Pessoas Jurídicas ou à Junta Comercial avaliar a pertinência do registro, salvo em flagrante situação de irregularidade.

Essa percepção era obtida por mera observação da realidade, mas veio a constar do Parecer da lavra de Fábio Ulhoa Coelho, a pedido a requerimento do Instituto de Registro de Títulos e Documentos e de Pessoas Jurídicas do Brasil, sobre o alcance de alguns dos dispositivos do novo Código Civil, atinentes ao direito de empresa que dizem respeito ao registro das sociedades simples.

Para Coelho:

A exata **classificação de uma sociedade personificada (simples ou empresária) é**, como acentuado na resposta ao quesito anterior, **uma questão de fato**. Quer dizer, se a atividade econômica correspondente ao objeto social está sendo explorada com a organização típica dos empresários, a sociedade é empresária; caso contrário, é simples.

O Registro Civil das Pessoas Jurídicas, evidentemente, não é responsável pela certificação deste fato. Se a sociedade simples efetivamente explora seu objeto social organizada como empresa ou não é circunstância que o registro não afirma, nem nega.

Deste modo, **cabe ao interessado na constituição de uma sociedade simples** fazer, perante o órgão de registro, a **declaração correspondente** a este tipo societário. A vista desta declaração, o registro pode ser feito, a menos que outras circunstâncias (valor do capital social, elevada quantidade de sócios etc.) recomendem encaminhar o interessado à Junta Comercial. (Coelho, 2003, grifo nosso).

O autor ainda aponta possibilidades de existência de sociedade simples além dos exercentes de atividade intelectual. Para ele, basta que haja “atividade econômica não-empresarial”. Mesmo que alguém preste serviços profissionalmente, visando lucro e com habitualidade, “mas não organiza uma empresa”, não será empresário.

Ele ainda ensina que “a caracterização da empresa como atividade econômica organizada pressupõe, como assinalado, a articulação dos fatores de produção, entre os quais, a mão-de-obra.” E que, apesar de os exercentes de atividades intelectuais agirem em nome próprio, mesmo que articularem o fator de produção mão-de-obra,

contratando colaboradores, o parágrafo único do art. 966 do Código Civil afastou sua caracterização como empresários.

Cita ainda, por força legal, como atividades econômicas não-empresariais os “empresários rurais⁴⁹ não registrados na Junta Comercial e as das cooperativas.” Conclui que qualquer exercente de atividade econômica que não a organiza empresarialmente, sendo pessoa jurídica, será uma sociedade simples, “não se restringindo àquelas cujo objeto se encontra referido no parágrafo único do art. 966 do Código Civil” (Coelho, 2003).

Siqueira (2005) alerta que a diferença no local do registro não é a única entre as sociedades empresárias e sociedades simples, mas não residem profundamente no objeto social, eis que “ambas realizam atividades econômicas” diferenciando-se pela estrutura, funcionalidade, o modo de atuação dos sócios.

O autor pontua ainda que a sociedade será empresária quando exercer “a atividade econômica organizada, através da empresa, e não diretamente pelos sócios, notando-se um distanciamento com notória aparência entre eles e a atividade. Destaca ainda que a empresa é uma atividade, fazendo-se necessário a existência de um sujeito que a exerça – “o titular da atividade, que é o empresário”, o que “exerce profissionalmente atividade econômica ORGANIZADA para a produção ou a circulação de bens ou serviços”.

Ao fim e ao cabo, não será empresária a sociedade simples, sendo obrigatória essa modalidade, por disposição legal e no sentido estrito apenas para as cooperativas. O exercente de atividade rural tem possibilidade de escolha, podendo passar a constituir-se como sociedade empresária a partir do registro na Junta Comercial.

Mesmo aquele que exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, tem a faculdade de avaliar, segundo a sua situação fática, se o exercício da profissão constitui ou não elemento de empresa, ou seja, se sua atividade econômica com fins

⁴⁹ Pode ser que o autor tenha cometido um ato falho, chamando de “empresários rurais” aqueles não registrados na Junta Comercial. Em tese, na medida em que não se fez o registro, a atividade não será empresarial. Isso demonstra a dificuldade de entender os conceitos, na medida em que a sociedade simples, que não é empresária, exerce atividade econômica com fins lucrativos.

lucrativos tem ou não características empresariais. Havendo, será sociedade empresária. Não havendo, sociedade simples.

Para finalizar, restará um dilema. A sociedade simples não é empresária, mas exerce atividade econômica com fins lucrativos. A pergunta que teremos que responder é se, apesar de não ser uma sociedade empresária, a sociedade simples poderá ser caracterizada como empresa, em face do exercício de atividade econômica com fins lucrativos.

Registre-se que esse dilema quase foi erradicado por meio do Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 1.040, de 29 de março de 2021, convertida na Lei nº 14.195, de 26 de agosto de 2021. O Congresso Nacional aprovou, no referido projeto, a extinção das sociedades simples, por meio do art. 38, art. 39, art. 40, 42 e inciso XVI do *caput* do art. 57 do Projeto de Lei de Conversão, transformando as então existentes em empresárias.

Observa-se que o Congresso Nacional, em vez de direcionar a solução diretamente ao problema em questão, qual seja o dilema entre o registro como sociedade simples ou empresária, optou por uma abordagem desproporcional, que poderia resultar na consequência indesejada de afetar algo que não estava diretamente relacionado ao problema inicial.

Os dispositivos foram vetados pela Presidência da República por contrariedade ao interesse público, pois “promoveria mudanças profundas no regime societário e uma parcela significativa da população economicamente ativa seria exposta a indesejados reflexos tributários nas diversas legislações municipais e a custos de adaptação”.

4.1.3 O Conceito de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte no Direito Brasileiro

A partir do início da pesquisa sobre as atividades intelectuais e as sociedades simples, faz-se necessário estudar os conceitos de microempresa e empresa de pequeno porte no Direito Brasileiro, notadamente procurando aferir se o legislador complementar, ao atender ao comando constitucional emanado do art. 146, III, ‘d’ e Parágrafo único, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, o fez de

forma adequada, determinando o correto alcance da expressão “microempresa e empresa de pequeno porte”.

A tarefa foi levada a cabo por meio da Lei Complementar n. 123, de 2006, cujo *caput* do art. 3º veicula as regras relativas aos tipos empresariais aceitos como MPE: (Brasil, 2006)

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a **sociedade simples**, a empresa individual de responsabilidade limitada⁵⁰ e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas⁵¹, conforme o caso, desde que. (Brasil, 2006, grifo nosso).

Santiago (2012, p. 47) destacava a importância da expressão “para efeitos desta Lei Complementar”, constante do *caput* do art. 3º da Lei Complementar n. 123, de 2006, e, hoje, é possível entendê-la como uma justificativa, ou uma escolha legislativa, na medida em que **o legislador complementar incluiu, no conceito de microempresas e empresas de pequeno porte, a sociedade simples.** (grifo nosso).

A rigor, ficaram excetuadas da configuração como MPE apenas as pessoas jurídicas de direito público e, à exceção das sociedades, as demais pessoas jurídicas de direito privado: associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos.

Sob a ótica das pessoas jurídicas de direito privado, pela Lei Complementar n. 123, de 2006, não se considera como microempresa ou empresa de pequeno porte apenas a pessoa jurídica sem fins econômicos, assim entendida como aquela que não partilha lucros entre seus componentes.

Na medida em:

- a) A Lei Complementar n. 123, de 2006, incluiu as sociedades simples entre as microempresas e empresas de pequeno porte;

⁵⁰ A empresa individual de responsabilidade limitada (Eireli) deixou de ter previsão legal, em face da revogação do Título I-A do Livro II da Parte Especial do Código Civil pela Lei n. 14.382, de 2022.

⁵¹ Na medida em que os serviços advocatícios foram autorizados a optar pelo Simples Nacional, em face de modificação trazida pela Lei Complementar n. 147, de 2014, o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) passou a admitir também, por seu poder regulamentar, as sociedades simples registradas na forma prevista no art. 15 da Lei n. 8.906, de 1994, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

- b) que tais sociedades não são empresárias;
- c) que microempresas e empresas de pequeno porte são, a princípio, empresas, diferenciando-se das demais apenas pelo porte, determinado pelo nível de obtenção de receitas brutas.

Temos, então, uma possível **contradição trazida pela Lei Complementar n. 123, de 2006, que destinou o *status* de empresa para sociedades não empresárias**, eis que, até mesmo por expressa disposição legal, a sociedade simples não é empresária. (grifo nosso).

A Lei Complementar n. 147, de 2014, aparentemente agravou essa situação, ao permitir a opção pelo Simples Nacional para a “sociedade de advogados”, o que fez com que essa categoria também tenha, desde 2015, a possibilidade de também enquadrar-se como microempresa ou empresa de pequeno porte, mesmo que não registrada na forma prevista no *caput* do art. 3º da Lei Complementar n. 123, de 2006, eis que essas sociedades são registradas na forma do art. 15 da Lei n. 8.906, de 1994.⁵²

Santiago (2012, p. 56) alertava que microempresa ou empresa de pequeno porte é empresa – apenas com amplitude diferenciada. O fato de a Lei Complementar n. 123, de 2006, ter incluído a sociedade simples, que não é empresária para a legislação civil, no conceito de ME ou EPP, denota a natureza predominantemente econômica trazida pelo legislador complementar.

Uma das questões a serem analisadas é se o legislador complementar, ao incluir no conceito de MPE as sociedades simples, modificou institutos do Direito Civil – mesmo que apenas para fins de natureza empresarial, e se poderia fazê-lo, ou seja, se possuía competência constitucional para tal.

⁵² A Lei Complementar n. 147, de 2014, inseriu o inciso VII no § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar n. 123, de 2006, permitindo que os “serviços advocatícios” pudessem optar pelo Simples Nacional, sendo tributados na forma do Anexo IV de referida lei complementar, com vigência a partir de 2015. No entanto, o legislador complementar não alterou o *caput* do art. 3º da Lei Complementar n. 123, de 2006, o qual continuava a determinar que a MPE deveria ter seus atos constitutivos registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Assim, seguindo princípio norteador da hermenêutica jurídica trazido por MAXIMILIANO (2006, p. 204), qual seja, não se presumem, na lei, palavras inúteis (*verba cum effectu, sunt accipienda*), e que o comando do legislador complementar teria que se efetivar, o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) modificou o regulamento do Simples Nacional, prevendo, no inciso I do art. 2º da Resolução CGSN n. 140, de 2018, que se considera MPE também a sociedade registrada na forma prevista no art. 15 da Lei n. 8.906, de 1994.

A princípio, é possível aferir que não houve modificações em institutos do Direito Civil, pois a Lei Complementar n. 123, de 2006, não criou ou extinguiu espécies societárias, nem lhes determinou condições ou diferenças quanto às suas características para a ordem civil. A sociedade simples continua a ser sociedade simples, podendo apenas ser enquadrada na qualidade de microempresa ou empresa de pequeno porte caso satisfaça as condições previstas no art. 3º da referida lei complementar.

Siqueira (2005) esclarece que a diferença entre sociedades empresárias e simples “não reside mais no objeto social; ambas realizam atividades econômicas. O que as diferencia é a estrutura, é a funcionalidade, é o modo de atuação dos sócios”. O autor ainda pontua que “empresária será aquela que vier a exercer a atividade econômica organizada, através da empresa, e não diretamente pelos sócios, notando-se um distanciamento com notória aparência entre eles e a atividade.”

A partir disso é possível imaginar a existência de duas pessoas jurídicas que oferecem serviços médicos da mesma natureza. A primeira é estruturada empresarialmente, com organização dos fatores de produção. A segunda, por sua vez, não tem estrutura empresarial, prestando serviços diretamente pelos sócios.

Em ambos os casos o consumidor está adquirindo serviços médicos e, para ele, ir a um ou outro fornecedor é uma questão de preço, confiança, qualidade, conveniência ou oportunidade. Em tese, quando se fala de confiança, quando ele compra serviços de uma empresa, a confiança reside na estrutura empresarial, enquanto na aquisição de serviços de uma sociedade simples, ela reside nos profissionais que ali atuam. Mas, ao fim e ao cabo, são serviços médicos que uma ou outra estrutura está fornecendo, em decorrência da atividade econômica, que é comum em ambas as situações.

Para o consumidor, privilegia-se o que a atividade econômica lhe fornece, pouco importando para ele a forma de constituição e de registro societário, que fica adstrito ao âmbito interno dos seus sócios constituintes.

A Lei Complementar n. 123, de 2006, ao conceituar microempresa e empresa de pequeno porte, estava atendendo ao comando emanado do art. 179 da Carta Magna, que determina que os entes federados devem destinar tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte.

Pois bem, o artigo 179 faz parte do CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA do TÍTULO VII - DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA, da Constituição Federal.

Sendo assim, em tese, ao conceituar MPE, o legislador complementar teria que fazê-lo observando os princípios da “atividade econômica”, englobando atividades levadas a cabo por pessoas que visam à partilha de lucros ou resultados. A rigor, poder-se-ia caracterizar como microempresa ou empresa de pequeno porte até mesmo a pessoa física que trabalha de forma autônoma e exerce atividade econômica comercial, industrial ou de serviços com fins lucrativos.

Nosso direito pátrio não classifica como empresa a pessoa natural, salvo o empresário registrado no Registro de Empresas Mercantis, mas essa não é a realidade em muitos países. Como já constou dessa pesquisa, a **pessoa física** (autônoma) era a forma predominante na constituição de uma empresa na Espanha em janeiro de 2022 (Espanha, 2022), sendo que os organismos internacionais os denominam como “empresas não incorporadas”. A OIT (International Labor Organization, 2021) conceitua incorporação como o “ato jurídico pelo qual uma pessoa jurídica diferente é constituída para separar os ativos e rendimentos da empresa daqueles dos proprietários e investidores”.

Na medida em que a Lei Complementar n. 123, de 2006, optou por considerar como microempresa e empresa de pequeno porte a sociedade simples, em tese o legislador complementar estaria privilegiando o critério de atividade econômica oriundo do art. 179 da Carta Magna, que compõe o capítulo constitucional relativo aos “princípios gerais da atividade econômica”.

Há, portanto, duas possibilidades de entendimento quanto à inclusão da sociedade simples na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte - MPE. A primeira, de que o legislador complementar extrapolou o comando constitucional constante do art. 179, na medida em que permitiu considerar como “empresa” uma sociedade “não empresária”.

A segunda possibilidade julga que o legislador complementar interpretou corretamente o comando emanado do art. 179 da Carta Magna, pois referido artigo está inserido no capítulo constitucional que veicula os “princípios gerais da atividade econômica”. Por essa ótica, a sociedade simples exerce uma atividade econômica, com fins lucrativos, mesmo que não organizada de forma empresarial.

4.1.4 Sobre o fornecimento de bens e serviços por entidades assistenciais

Como já constou dessa pesquisa, ficaram excetuadas da configuração como MPE apenas as pessoas jurídicas de direito público, bem como as pessoas jurídicas que não exerçam atividade com fins econômicos.

Não se pode olvidar que associações e fundações fornecem bens e serviços à comunidade. Ferraz (2022), classifica essas entidades como componentes do terceiro setor, expressão que, segundo ele, “teria começado a ser utilizada nos Estados Unidos da América a partir do início da década de 1970”, relativo a entidades de caráter não lucrativo “na distribuição de bens e na prestação de serviços de interesse social (educação, saúde, assistência social, meio ambiente, cultura, desporto).”

O autor ainda lembra que no Brasil, desde a Lei Federal nº 91, de 15 de agosto de 1935⁵³, já se estabeleciam condições para a “concessão de títulos de utilidade pública às referidas entidades”.

A Constituição Federal, na alínea ‘c’ do inciso VI do art. 150, vedou à União e demais entes federados a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços das “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei” (Brasil, 1988).

Na medida em que essas entidades fornecem bens e serviços “de caráter social”, fez bem o legislador complementar ao não incluir, no conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, as demais pessoas jurídicas de direito privado que não se constituam na forma de sociedades.

4.1.5 As atividades intelectuais e os regimes tributários para microempresas e empresas de pequeno porte

Os tratamentos tributários favorecidos destinados a empresas com baixo nível de receitas brutas tiveram início, no Brasil, antes da Constituição Federal de 1988. O Decreto-Lei n. 1.780, de 1980, concedeu isenção de imposto de renda para a pessoa jurídica ou empresa individual, cuja receita bruta anual, inclusive a não operacional,

⁵³ Revogada pela Lei n. 13.204, de 2015.

fosse igual ou inferior ao valor nominal de 3.000 (três mil), Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN). Com as atualizações no referido Decreto-Lei, esse limite culminou em 10.000 (dez mil) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN) a partir de 1985.

A Lei n. 7.256, de 1984, que dispôs sobre o Primeiro Estatuto da Microempresa com criação de um novo Regime Fiscal, não modificou o limite atualizado do Decreto-Lei n. 1.780, de 1980, mas ampliou os benefícios, estabelecendo que a microempresa ficaria isenta, além do imposto de renda, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários, do Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações, das contribuições ao Programa de Integração Social - PIS e ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL e de duas taxas federais.

O Decreto-Lei n. 1.780, de 1980, dispunha que a isenção não se aplicava à **empresa** “prestadora de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, economista, contador, despachante e de outros serviços que se lhes possam assemelhar.” (Brasil, 1980)

A Lei n. 7.256, de 1984, estabelecia que não se incluía no regime então criado a **empresa** “que preste serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, economista, despachante e outros serviços que se lhes possam assemelhar.”

Destaca-se, nas duas legislações, a inclusão do termo “empresa”, bem como a identidade de redação para a descrição das atividades que não poderiam ser beneficiadas pelos benefícios então criados.

A primeira legislação tributária destinada ao segmento depois da Constituição Federal de 1988, a Lei n. 9.317, de 1996, que criou o **Simples Federal**, dispunha que não poderia optar pelo novo regime a **pessoa jurídica** “que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida”.

Nota-se que referida lei ampliou o rol de atividades de natureza intelectual que não poderiam ter benefícios fiscais, em comparação com as legislações anteriores, bem como estendendo a vedação a qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida.

A Lei Complementar n. 123, de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e criou o **Simples Nacional**, atendendo ao disposto no art. 146, III, 'd' e parágrafo único da Constituição Federal, acrescentados pela Emenda Constitucional n 42, de 2003, **em sua redação original**, por meio do inciso XI do art. 17, vedava a opção pelo Simples Nacional para a **microempresa ou empresa de pequeno porte** “que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios.” (grifo nosso).

A redação trazida pela referida lei complementar guardava correlação, ao menos em parte, com o parágrafo único do art. 966 do Código Civil, que não considerava empresário “quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.” (Brasil, 2002)

O art. 17 da Lei Complementar n. 123, de 2006, veiculava as **vedações** à opção pelo Simples Nacional, e representavam restrições adicionais àquelas constantes do art. 3º da mesma lei.

A terminologia utilizada pelo legislador complementar para o citado art. 17 está correta, haja vista que a empresa impedida de optar pelo Simples Nacional, em face das vedações ali previstas, continuava enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte - MPE, desde que atendidas as condições estabelecidas no art. 3º da mesma lei, sendo a principal delas o limite anual de obtenção de receitas brutas. Sintetizando, a atividade econômica era considerada MPE, pois havia passado pelo primeiro filtro, representado pelo art. 3º, mas não podia optar pelo Simples Nacional, esbarrando no segundo filtro, eis que sua atividade econômica era vedada pelo art. 17 da mesma lei.

A vedação trazida pelo inciso XI do art. 17 da Lei Complementar n. 123, de 2006, foi revogada pela Lei Complementar n. 147, de 2014, com vigência a partir de

2015. Com isso, as atividades de natureza intelectual, que são econômicas em face dos fins lucrativos, e já podiam enquadrar-se como microempresa e empresa de pequeno porte, quando ultrapassadas as vedações constantes do art. 3º da mesma lei, ganharam a possibilidade de optar pelo Simples Nacional.

4.2 LIMITES DE ENQUADRAMENTO COMO MICRO OU PEQUENA EMPRESA

O enquadramento em portes empresariais têm finalidades estatísticas, de segmentação das empresas que permitam comparações acerca de produtividade, geração de empregos, nível de operações no comércio exterior, arrecadação tributária, créditos concedidos, alocação de recursos etc.

No caso de microempresas e empresas de pequeno porte, essa classificação visa primordialmente à aplicação de políticas públicas, considerando-se o fato de que esse segmento tem menos condições de cumprir com todos os requisitos burocráticos relativos às médias e grandes empresas, sejam em nível tributário, administrativo, creditício ou previdenciário, além de suas operações – compras, produção e vendas, não terem a escala dos demais portes empresariais.

Em face dessa hipossuficiência econômica, as MPE vêm sendo protegidas, de formas diferenciadas, por praticamente todos os países, no mínimo por meio de simplificação de suas obrigações perante o Estado, ou seja, redução do custo de cumprimento da burocracia – *compliance*, mesmo que a pressão tributária financeira direta não sofra alterações.

O Mercosul, em sua Resolução GMC n. 59, de 1998 (Mercosul, 1998), destaca que ter pequeno porte empresarial impede o segmento de arcar com os custos de inovação e de competitividade, além de não possuir o poder de aglutinação que sustente um processo de aquisição de capacidades.

Sendo assim, todos os países – e até blocos econômicos, têm parâmetros para enquadramento na condição de microempresas e empresas de pequeno porte, que têm aplicação nacional ou internacional para fins heterogêneos, tributários ou não.

Dentro da União Europeia, a Recomendação 2003/361/CE (União Europeia, 2003) definiu o limite para qualificação como uma pequena empresa no montante de € 10 milhões (dez milhões de euros), o que equivale a quase USD 10,6 milhões (dez inteiros e seis décimos de dólares americanos). Já naquela época, essa normativa

ressaltava a importância de uma harmonização entre os países membros, devido à extensa interação entre medidas nacionais e comunitárias em apoio às Micro e Pequenas Empresas (MPE).

Com base nas investigações realizadas, a grande maioria dos países que compõem a União Europeia adotou a mencionada normativa, especialmente no contexto das transações intracomunitárias. No entanto, é importante ressaltar que podem existir variações internas em relação às diversas políticas públicas direcionadas às Micro e Pequenas Empresas.

4.2.1 Magnitudes Econômicas utilizadas para o Enquadramento nos Portes Empresariais

O critério econômico mais utilizado para o enquadramento nos portes empresariais é representado pela receita bruta anual, ou seja, o faturamento total durante o ano civil (Brasil, Colômbia). Mesmo que um país tenha mais de uma magnitude econômica para determinar a segregação das empresas por porte, a receita bruta é sempre o critério principal para enquadramento, sendo utilizada de forma isolada ou em conjunto com outro fator de mensuração.

O segundo critério é a quantidade de trabalhadores com vínculo empregatício, a exemplo do limite de um empregado estipulado para o Microempreendedor Individual no Brasil⁵⁴, mas às vezes são considerados aqueles que prestam serviços à empresa sem vínculo empregatício, inclusive os detentores do capital social que recebem remuneração pelo trabalho (União Europeia).

No Brasil o critério de número de vínculos empregatícios para caracterização do porte empresarial vem sendo utilizado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), com base no Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa elaborado em 2013, onde consta o quadro abaixo:

Quadro 3 – Classificação dos estabelecimentos segundo porte

⁵⁴ O Microempreendedor Individual no Brasil, assim como o Monotributista na Argentina, não são portes empresariais. Ambos fazem parte do segmento de microempresas e empresas de pequeno porte, representando mero recorte dentro do todo.

Quadro 1
Classificação dos estabelecimentos segundo porte

Porte	Setores	
	Indústria ⁽¹⁾	Comércio e Serviços ⁽²⁾
Microempresa	até 19 pessoas ocupadas	até 9 pessoas ocupadas
Pequena empresa	de 20 a 99 pessoas ocupadas	de 10 a 49 pessoas ocupadas
Média empresa	de 100 a 499 pessoas ocupadas	de 50 a 99 pessoas ocupadas
Grande empresa	500 pessoas ocupadas ou mais	100 pessoas ocupadas ou mais

Fonte: SEBRAE

Elaboração: DIEESE

Nota: (1) As mesmas delimitações de porte foram utilizadas para o setor da construção

(2) O setor serviços não inclui administração pública e serviço doméstico

Fonte: Serviço De Apoio Às Micro E Pequenas Empresas, 2013.

Crê-se que a utilização dos portes empresariais com base no número de pessoas ocupadas se deve à ausência de cruzamento de informações estatais, pois, historicamente, os órgãos fazendários detêm os dados de receita bruta, enquanto os órgãos trabalhistas respondem pelos dados relativos aos vínculos empregatícios.

Sendo assim, quando se busca comparar a geração de empregos entre os portes empresariais, na medida em que são utilizados apenas os dados dos trabalhadores, pela ausência da agregação com a receita bruta, faz-se necessário estipular um critério de segregação com base no número de pessoas ocupadas, providência levada a cabo pelo SEBRAE, em conjunto com o DIEESE.

Atualmente os dados coletados pelo SEBRAE provêm dos relatórios divulgados pelo Ministério do Trabalho com base no Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), sendo que, desde janeiro de 2020, o uso CAGED foi substituído gradativamente pelo Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial).

O critério legal no Brasil, no sentido estrito, para enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, é representado apenas pela aferição da receita bruta anual, constante do inciso II do art. 3º da Lei Complementar n. 123, de 2006, onde consta que a pequena empresa terá receita bruta anual de no máximo R\$ 4.800.000,00⁵⁵.

⁵⁵ O § 14 do citado artigo ainda permite o enquadramento como empresa de pequeno porte ao empreendimento que obtiver, adicionalmente às vendas efetuadas no mercado interno, receita bruta anual com exportações de até R\$ 4.800.000,00, elevando o limite total de enquadramento a R\$ 9.600.000,00.

Depois da utilização isolada da receita bruta anual, a combinação mais utilizada é representada pela simultaneidade entre a receita bruta anual e a quantidade de trabalhadores, ou seja, enquadra-se em determinado porte a empresa que tem receita bruta anual até determinado limite e, ao mesmo tempo, emprega um número máximo de trabalhadores (Chile, Peru, Mercosul, União Europeia).

A seguir vêm as magnitudes econômicas menos comuns, a exemplo do capital ou ativos alocados (Peru), volume de compras (Peru), superfície afetada à atividade (Argentina), energia elétrica consumida (Argentina) e valor do aluguel pago na atividade (Argentina).

Apesar da importância desses critérios adicionais de enquadramento, o controle por parte das empresas e dos órgãos governamentais certificadores torna-se bastante complexo, ficando difícil a comprovação de atendimento a todas as variáveis, bem como a fiscalização dos itens necessários à elegibilidade.

Na medida em que a receita bruta anual é a magnitude mais usual a todos os países na determinação do porte de empresas, sendo utilizada isoladamente ou em conjunto com outros critérios, e tendo em vista que, no Brasil, é o critério diferenciador estabelecido pela Lei Complementar n. 123, de 2006, para efeito comparativo será utilizada essa grandeza na busca dos parâmetros para a classificação de microempresas e empresas de pequeno porte.

4.2.2 Limites de Enquadramento como MPE para Fins Gerais

Inicialmente, é importante esclarecer o significado do termo “para fins gerais” em relação aos limites de enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte (MPE). Essa expressão indica quais empresas são elegíveis para a certificação como MPE em um determinado país. O limite estabelece quem tem o direito de fazer parte do segmento de microempresas e empresas de pequeno porte, de acordo com critérios específicos definidos na legislação local ou em blocos econômicos. Em resumo, esse limite determina se uma empresa específica se qualifica ou não como MPE.

Outro aspecto da expressão “para fins gerais” refere-se a todos os objetivos traçados para as políticas públicas que se pretende abranger com o estabelecimento dos limites de enquadramento.

A própria constituição brasileira, em seu art. 179, define que o tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte – “assim definidas em lei”, deverá ocorrer quanto às “obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias”. (Brasil, 1988).

Como já constou dessa tese, essa tarefa a princípio foi cumprida por leis ordinárias e depois pela Lei Complementar n. 123, de 2006. Além de atender os objetivos constitucionais, referida lei complementar abrangeu, por completo, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

No Brasil, a Lei Complementar n. 123, de 2006, dispôs sobre todas as temáticas que poderiam influenciar no nascimento e desenvolvimento de empresas do segmento, desde a elegibilidade, registro empresarial, tributos, acesso a mercados, simplificação das relações de trabalho, fiscalização orientadora, associativismo, estímulo ao crédito e capitalização, e inovação. Sendo assim, no Brasil, “para fins gerais” significa para todos os aspectos constantes do referido Estatuto.

Em outros países, no entanto, o limite de enquadramento como MPE tem, sinteticamente, três focos de atuação quanto à instituição de tratamento jurídico favorecido, quais sejam: impostos, compras governamentais e crédito.

A parte tributária será tratada nas demais subseções. O tratamento diferenciado nas compras governamentais funciona como uma reserva de mercado para as MPE, que funciona usualmente da seguinte maneira: até determinado valor ou percentual, o Poder Público fica obrigado ou incentivado, por lei ou por metas governamentais, a permitir a participação concorrencial apenas para microempresas e empresas de pequeno porte.

Nos Estados Unidos, por exemplo, a Agência Federal de Administração de Pequenos Negócios (*Small Business Administration - SBA*) informa que as metas combinadas para o governo federal são: (i) 23% dos contratos principais para pequenas empresas; (ii) 5% dos contratos principais e subcontratados para pequenas empresas pertencentes a mulheres; (iii) 5% dos contratos principais e subcontratos para pequenas empresas desfavorecidas; (iv) 3% dos contratos principais e subcontratos para pequenas empresas HUBZone⁵⁶; (v) 3% dos contratos principais e

⁵⁶ Nos Estados Unidos, *HUBZone* é um programa da SBA para pequenas empresas que operam e empregam pessoas em zonas comerciais historicamente subutilizadas.

subcontratados para pequenas empresas de propriedade de veteranos com deficiência em serviços (SMALL [...], 2024).

No Brasil, a Lei Complementar n. 123, de 2006, determina que os entes federados deverão “realizar processo licitatório destinado exclusivamente à participação de microempresas e empresas de pequeno porte nos itens de contratação cujo valor seja de até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). (Brasil, 2006).

Na área creditícia o tratamento favorecido com relação às MPE é composto por alocação de recursos públicos para o *funding* dos valores a serem emprestados ou para a formação de fundos garantidores, cuja gestão é exercida por órgãos estatais ou paraestatais.

A Europa, por exemplo, utiliza-se do Banco Europeu de Investimento - BEI e do Fundo Europeu de Investimento – FEI, para concessão de empréstimos e financiamentos a microempresas e empresas de pequeno porte, no âmbito comunitário, dentro das diretivas da Recomendação 2003/361/CE (União Europeia, 2003).

Nos Estados Unidos, a Agência Federal de Administração de Pequenos Negócios (*Small Business Administration - SBA*) informa que o seu objetivo na área de crédito é auxiliar as pequenas empresas a obter financiamento, estabelecendo diretrizes para empréstimos e reduzindo o risco do credor, tornando mais fácil a obtenção do financiamento necessário às MPE (LOANS, 2024).

Na área de crédito para microempresas e empresas de pequeno porte, o Brasil se utiliza de fundos garantidores, com destaque para duas experiências. A primeira representada pelo Fundo de Aval para as Micro e Pequenas Empresas – FAMPE, criado em 1995 e administrado pelo Serviço Brasileiro de Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, que aloca fundos do seu orçamento. A segunda pelo Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Pronampe), criado pela Lei n. 13.999, de 2020, que recebe fundos do Tesouro Nacional, ambas as experiências para fornecer garantia para os empréstimos tomados pelas MPE junto ao setor bancário, público e privado, inclusive na área de cooperativas de crédito.

Normalmente, o critério de enquadramento para fins gerais tem validade irrestrita nas demais políticas públicas, exceto na área tributária, que é a mais sensível sob o ponto de vista do orçamento público.

A conceituação legal do critério de elegibilidade como MPE nem sempre é única ou isonômica em um mesmo país, a exemplo do que ocorria no Brasil antes da unificação dos critérios trazida pela Lei Complementar n. 123, de 2006. Até então havia um limite de enquadramento para fins tributários, constantes da Lei n. 9.317, de 1996, distinto daquele existente para fins não tributários, constantes da Lei n. 9.841, de 1999, apesar de ambas as leis atenderem ao mesmo comando constitucional, o art. 179 da Carta Magna.

Não é incomum, também, que os limites de enquadramento sejam diferentes por setor de atividade econômica, sendo as divisões mais comuns aquelas formadas por atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços, com algumas variantes, a exemplo da Argentina e Colômbia.

Observamos que, de acordo com alguns países e blocos econômicos pesquisados, existe uma grande disparidade nos critérios gerais para a qualificação de um empreendimento como microempresa ou empresa de pequeno porte.

Não se trata de uma pesquisa simples, pois nem sempre há diplomas legais determinando os limites em cada país, e muitas vezes há necessidade de utilização de informações disponibilizadas por entidades públicas ou organismos internacionais que, em tese, têm presunção de validade.

Para efeito comparativo, fez-se a conversão de moedas locais pelo dólar americano (USD) em 28 de agosto de 2023. Nos casos em que há limites setoriais, haverá restrição da pesquisa apenas para as atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços.

Assim é que, no **Brasil**, como já citado, a elegibilidade para fins gerais tem o limite de receita bruta anual de USD 984.858. Com o acréscimo permitido para vendas ao mercado externo, o teto alcança USD 1.969.716.

O Ministério da Economia da **Argentina** informa que há três limites distintos para enquadramento como MPE. Para as atividades comerciais, USD 4.338.725; na área de Serviços, USD 634.832; e para a indústria e mineração, USD 3.216.024 (Argentina, 2023b).

O Ministério do Comércio, Indústria e Turismo da **Colômbia** informa que também há limites distintos por setor para elegibilidade como MPE. Para o setor manufatureiro, o limite de enquadramento como MPE é de USD 2.061.951; para o

setor de serviços, USD 1.327.235; e para as atividades comerciais, USD 4.337.204. (Colômbia, 2024).

Na Biblioteca do Congresso Nacional do **Chile** há informações sobre o Estatuto das MPE naquele país, onde consta que, além do limite máximo de trabalhadores ocupados, o teto para enquadramento como empresa de pequeno porte é de receita bruta anual de até USD 957.200 (Chile, 2024).

A Superintendência Nacional de Administração Tributária do **Peru** – SUNAT informa que, adicionalmente ao limite de trabalhadores ocupados, a elegibilidade para enquadramento como MPE naquele país é receita bruta anual de até USD 2.277.423 (Peru, 2024).

O Acordo da Federação levado a termo pelo **México** em 30 de junho de 2009 estabelece que, para ser elegível como MPE naquele país, além da quantidade máxima de trabalhadores ocupados, o teto de receita bruta anual é de USD 5.955.895 (México, 2024).

Na **República Dominicana**, o Decreto 404-19 estabelece que o limite para enquadramento como MPE é de USD 908.555 (República Dominicana, 2019).

Jaramillo (2015) informa que o critério mais aceito no **Equador** para o enquadramento como MPE é representado pela *Resolucion de la Comunidad Andina (CAN)* n. 1.260, de 21 de agosto de 2009, no qual se estabelece que a pequena empresa tem limite de receita bruta anual da ordem de USD 1.000.000. Essa informação foi ratificada pelo Boletim Jurídico da Câmara de Comércio de Quito de junho de 2017 (Equador, 2017).

O limite de enquadramento no Equador abre caminho para as diretrizes constantes das **normas comunitárias**, a exemplo da Comunidade Andina de Nações - CAN, formada por **Bolívia, Colômbia, Equador e Peru**, com sede em Lima. A diretiva comunitária emitida pela CAN, apesar de ter sido aceita no Equador, tem finalidade meramente estatística, de acordo com a ementa da citada Resolução: “Disposição Técnica para Transmissão de Dados Estatísticos de PME dos Países Membros da Comunidade Andina.” (Comunidad Andina, 2023).

No âmbito do **Mercosul**, a Resolução GMC n. 59/98 define o teto anual de enquadramento como pequena empresa para a indústria em USD 3.500.000, e para o comércio e serviços, em USD 1.500.000. (Mercosul, 1998).

Apesar de a Resolução ter como um dos objetivos a harmonização de tratamento para as MPE nos países membros do Mercosul, a página eletrônica de

normas da entidade define que não há necessidade de incorporação aos ordenamentos jurídicos dos respectivos países (Mercosul, 2023).

Na **União Europeia**, a Recomendação 2003/361/CE (União Europeia, 2003) definiu como teto para elegibilidade como MPE o valor anual é de USD 10,6 milhões. A exemplo do Mercosul, a norma comunitária europeia também tem como uma das finalidades a harmonização na aplicação de políticas públicas destinadas às microempresas e empresas de pequeno porte nos países membros, inclusive por meio de ações de crédito e investimento do Banco Europeu de Investimento - BEI e do Fundo Europeu de Investimento – FEI. (União Europeia, 2003).

A Recomendação comunitária dá liberdade de fixação de limites mais baixos por parte dos países membros:

Os limiares indicados no artigo 2.o do anexo devem ser considerados como limites máximos. Os Estados-Membros, o BEI e o FEI podem fixar limiares inferiores. (União Europeia, 2003).

A norma europeia é aplicada em vários países membros, a exemplo de Portugal (Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, Espanha (Portal *Ipyme*) e Alemanha (Portal Destatis).

Conforme destacado nas pesquisas ora descritas, o limite de receita bruta anual para qualificação como pequena empresa varia significativamente. Por exemplo, no Brasil, esse limite é de USD 984,8 mil, no Chile, USD 957.200, no Peru, USD 2.277.423, no México, USD 5,9 milhões e nos países da União Europeia, USD 10,6 milhões. Mesmo em um mesmo país há limite diferentes, a depender do setor da economia, como se viu quanto à Argentina, Colômbia e na norma comunitária do Mercosul.

Para tentar vincular os limites com alguma magnitude econômica com utilidade global, com vistas a permitir comparações entre os critérios para elegibilidade na qualidade de pequena empresa, calculamos também a equivalência dos limites informados com relação ao PIB per capita dos países ou dos blocos econômicos, de acordo os dados mais recentes disponíveis no Portal do Banco Mundial em 13 de abril de 2024 (Banco Mundial, 2024).

Os dados foram compilados no **Apêndice A**, no qual é possível perceber que o Brasil, mesmo considerando-se o limite com o adicional de exportações, tem um

limite 14% menor do que a média dos limites dos países considerados – exceto União Europeia, e, ao se acrescentar a quantidade de PIB *per capita* que os limites representam, nos mesmos países, essa diferença a menor continua muito próxima, ficando 10% menor do que nos outros países. Quando se inclui a União Europeia, o Brasil tem limite inferior em 39% à média, e de 11% a menos com relação à média da divisão entre os limites e o PIB *per capita*.

O teto de enquadramento geral de MPE no Brasil, incluído o limite extra para exportações, considerada a equivalência com o PIB *per capita*, fica muito próximo do limite médio na Argentina, significativamente acima dos tetos vigentes no Chile e na República Dominicana, e muito inferior àqueles estipulados na Colômbia e no México.

Na Argentina, apesar de o setor de serviços ter um limite menor – 47 vezes o PIB *per capita*, na média o limite de todos os setores representa 200 vezes o PIB *per capita*, 9,47% abaixo do mesmo índice no Brasil.

4.2.3 Limites de Enquadramento para Dispensa de Registro nos Impostos sobre o Consumo

Na seção anterior vimos os limites vigentes para fins gerais, usualmente nas áreas creditícias, de compras governamentais e de tributos. É comum, todavia, que o limite para enquadramento na condição de MPE não seja único em um mesmo país, havendo um teto para fins gerais e outros para fins específicos, a exemplo de registro, licenças de funcionamento, tributação, crédito, inovação, participação em compras governamentais, acesso à justiça, associativismo entre outros.

Dado que este ensaio trata principalmente de questões de natureza tributária e de suas implicações no orçamento, é pertinente direcionar o foco para as políticas públicas que os países destinam às microempresas e empresas de pequeno porte na área tributária.

A partir dessa subseção, portanto, haverá direcionamento para a pesquisa com relação aos objetivos e ações voltadas para as microempresas e empresas de pequeno porte na área tributária.

Os principais objetivos de uma política tributária voltada para micro e pequenas empresas são simplificar custos de cumprimento e reduzir a informalidade empresarial. Esses regimes, notadamente entre os empreendedores de menor poder

aquisitivo, visam a gerar consciência e cultura fiscal na população, ou seja, inculzir nos cidadãos a ideia de pagar impostos, mesmo que a contribuição individual seja pequena. Nos regimes tributários que incluem as contribuições para a seguridade social, como é o caso do Brasil, Argentina e Uruguai, outro objetivo é a criação e manutenção de empregos formais. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2020, p. 126-127).

A redução de custos de cumprimento é uma meta comum a todas as administrações tributárias, mas essencial para as MPE, que têm menos recursos e capacidades para cumprir com a burocracia estatal.

Os limites para enquadramento em regimes tributários voltados para as MPE podem ser iguais ou menores do que os limites gerais para certificação nessa categoria, mas é comum existirem limites distintos para diferentes finalidades no campo tributário. Vamos abordar algumas dessas espécies.

Um dos limites usualmente citados como umbral para enquadramento como microempresa **não é um regime tributário**, e sim um **limite de isenção tributária**. Trata-se do valor de faturamento anual até o qual uma empresa estará **dispensada** de inscrever-se como contribuinte do imposto sobre valor agregado – **IVA** – ou imposto similar. Essa política **não visa à redução da informalidade empresarial**, eis que essas empresas não têm que se formalizar, e sim ficar **à margem do regime tributário**.

Essa isenção é estabelecida por países que utilizam o IVA ou imposto similar.

A OCDE (2023) aponta os limites de isenção para registro ou para pagamento do IVA – ou imposto similar, em alguns países, conforme o Apêndice B, elaborado a partir dos dados daquele organismo internacional existentes em 8 de setembro de 2023.

É possível observar que, na média, os países da OCDE constantes do referido apêndice dispensam suas microempresas de registro ou pagamento dos impostos sobre consumo que tenham receita bruta anual de até USD 57.511.

Afonso ressalta a incoerência de considerar esses limites como tetos para regimes tributários:

É importante desfazer alguns mitos tributários relacionados às MPEs e ao Simples Nacional, que muitas vezes geram interpretações equivocadas. Um desses mitos diz respeito ao limiar de faturamento para se enquadrar no SN.

Em comparação com a média dos países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o limiar médio do SN é de aproximadamente US\$ 57 mil, o que corresponde a cerca de R\$ 285 mil. Vale ressaltar que, na OCDE, esse valor geralmente representa a isenção do registro ou apuração do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). No Brasil, a primeira faixa do SN é equivalente ao IVA e possui uma alíquota que varia entre 2% e 4,8%. (Afonso, 2023, p.18-19).

O que o autor quis pontuar é que no Simples Nacional não há isenção de tributos para as empresas enquadradas no Simples Nacional, sendo aplicadas as alíquotas efetivas do regime desde que a receita bruta mensal seja maior do que zero, enquanto nos países que estabelecem isenção de registro no IVA – ou imposto similar não há cobrança do referido imposto até o limiar fixado.

Esses limites para isenção de registro ou de pagamento de impostos sobre o consumo, estabelecidos preponderantemente em países da OCDE, são usualmente maiores do que os limites para regimes tributários para microempresários com pagamento de tributos em valores fixos existentes em países da América Latina e da África, como veremos a seguir.

4.2.4 Limites de Enquadramento para Regimes para Microempreendedores ou Trabalhadores por Conta Própria

A segunda categoria de limites na área tributária é aplicada aos empreendedores de menor nível de ingressos brutos, microempreendedores que normalmente trabalham por conta própria, autônomos, em regime familiar, sem colaboradores ou com número muito pequeno de pessoas a seu serviço.

Apesar de estarem obrigados a registrar-se tributariamente, não têm capacidade burocrática para calcular impostos ou apresentar declarações complexas. Para esse grupo, vários países criam regimes tributários com valores fixos de impostos, sejam mensais ou com outra periodicidade. Há um limite de faturamento anual, mas quando não o ultrapassam, pagam tributos que não sofrem variação de valor ao longo do ano. É nesse segmento que se combate a informalidade empresarial e onde se constrói a cultura tributária nos países em desenvolvimento.

Os valores fixos pagos por esses microempreendedores substituem normalmente um ou mais tributos, sejam sobre o consumo, sobre a renda ou, no caso de Brasil, Argentina e Uruguai, as contribuições para a Seguridade Social.

O Banco Mundial denomina esses regimes como “*tax patents*”, designando-os como impostos muito simples ou de montante fixo, normalmente dirigidos a microempresas, “tendo em conta que tais negócios são frequentemente operados por empresários analfabetos ou semianalfabetos.” (Banco Mundial, 2016).

A pesquisa identificou esses regimes em cinco países: Brasil, Argentina, Uruguai, Peru e Marrocos⁵⁷.

No **Brasil**, a instituição do Microempreendedor Individual foi promovida por alterações na Lei Complementar n. 123, de 2006, trazidas pela Lei Complementar n. 128, de 2008, visando à formalização e inclusão econômica de empreendedores de muito baixo nível de ingressos, com pagamentos fixos mensais e cobertura previdenciária básica. O principal objetivo foi o de reduzir a informalidade.

O Microempreendedor Individual – MEI tem dois limites, um para as ocupações gerais autorizadas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, observadas as diretrizes constantes da Lei Complementar n. 123, de 2006, com teto de receita bruta anual de R\$ 81.000,00 (USD 16.619), em face da atualização trazida pela Lei Complementar n. 155, de 2016, e outro para a ocupação de transportador autônomo de cargas, com limite de R\$ 251.600 (USD 51.694), atividade introduzida por meio da Lei Complementar n. 188, de 31 de dezembro de 2021.

A contribuição mensal devida pelo MEI é composta pela contribuição previdenciária pessoal do empreendedor, da ordem de 5% do salário mínimo (atividades em geral) ou 12% do salário mínimo (transportador autônomo de cargas). A esse valor se soma o valor de R\$ 5,00 a ser recolhido a título de ISS, para as ocupações relacionadas a serviços tributados pelo ISS, e o valor de R\$ 1,00 a ser recolhido a título de ICMS, para as ocupações de comércio e indústria.

O MEI pode contratar no máximo um empregado, remunerando-o pelo salário mínimo ou pelo piso da categoria profissional, Caso o faça, sua contribuição patronal previdenciária tem alíquota reduzida, de 20% para 3% sobre a remuneração. Ele está dispensado dos demais impostos e contribuições federais.

O processo de registro é extremamente simplificado, por meio do Portal do Empreendedor, com criação automática do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ e compartilhamento sistêmico de dados entre os entes federados,

⁵⁷ As pesquisas de limites e a conversão das moedas locais para o dólar dos Estados Unidos da América foram efetuados em 23 de agosto de 2023.

administrações tributárias e os órgãos de licenciamento e controle da atividade econômica.

Segundo a OIT (2019, p. 15), a experiência do Simples Nacional e do Microempreendedor Individual serviram de inspiração para outras iniciativas federativas, como o sistema de nota fiscal eletrônica e o novo sistema eSocial que unificou todas as obrigações trabalhistas e previdenciárias.

O Monotributo na **Argentina** foi criado em 1998, pela Lei n. 24.977, e desde então tem sido objeto de várias reformas. Desde a sua origem, a estrutura básica deste regime inclui a possibilidade de os pequenos contribuintes (aqueles com até um montante máximo de rendimento bruto anual) cumprirem as suas principais obrigações fiscais e de segurança social através do pagamento de uma determinada quantia fixa.

Ao longo dos quase vinte e seis anos de existência do regime, os parâmetros básicos do Monotributo mudaram substancialmente. Com a criação do regime foram criadas as definições para categorias de pequenos contribuintes. Foi também criado o imposto único que substitui o imposto sobre valor agregado - IVA e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas – IRC, além de abranger a contribuição para a aposentadoria e as contribuições para assistência médica. O valor total a pagar varia consoante o setor de atividade – venda de bens ou prestação de serviços.

O Monotributo é formado por três componentes: (i) “Componente Impositivo”: o imposto integrado que compreende o IVA (imposto sobre o valor acrescentado) e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas - IRC.; (ii) “Componente *Jubilatório*”: a contribuição previdenciária; (iii) “Aporte à Obra Social”: a contribuição do plano de saúde.

O objetivo do estatuto jurídico simplificado é tornar mais simples e rápido para os empresários o cumprimento das suas obrigações. Para permanecer no regime simplificado, os empresários devem respeitar os limites anuais de receitas, a dimensão do estabelecimento comercial, o consumo de energia eléctrica e eventuais aluguéis pagos pelo estabelecimento comercial.

Existem diferentes categorias de Monotributo atribuídas com base na atividade empreendedora, que se dividem em dois grandes grupos: prestação de serviços e comercialização de bens. As categorias vão de “A” a “K”, e o total da taxa monofásica a ser arrecadada aumenta de forma progressiva de acordo com a categoria. Os

valores mensais a serem pagos pelos monotributistas variam entre USD 14 e USD 76 (serviços) e entre USD 14 e 124 para atividades comerciais (Argentina, 2024).

Os empresários devem observar os seguintes limites de receita bruta anual para optarem pelo estatuto do Monotributo, relativos ao setor de atividade: (i) comercial: a renda bruta anual não pode exceder a ARS 16.957.968,71 (USD 19.517); (ii) serviços: a renda bruta anual não pode exceder a ARS 11.916.410,45 (USD 13.916)⁵⁸.

O **Uruguai** também tem o seu Monotributo, que é um regime simplificado e optativo para quem deseja realizar atividades empresariais de dimensão econômica reduzida, abrangendo atividades desenvolvidas em via pública e em espaços públicos, bem como atividades desenvolvidas em pequenos locais (Uruguai, 2024). Concentra em um único pagamento os aportes à Seguridade Social (CESS) e à Direção Geral de Impostos (todos os impostos sobre a atividade empresarial, exceto sobre a importação).

Podem optar as empresas unipessoais, permitindo-se o auxílio do cônjuge e de um auxiliar, além das sociedades de fato integradas por no máximo dois sócios, sem dependência, ou aquelas também de fato com no máximo três sócios familiares a depender do grau de consanguinidade.

Os rendimentos provenientes da atividade não podem ultrapassar a 183.000 Unidades Indexadas - UI (28.227 USD), elevando-se a 305.000 UI (USD 47.046) para as sociedades de fato. Os pagamentos mensais variam entre USD 60 e USD 242, a depender da categorização.

No **Peru** há o *Nuevo Régimen Único Simplificado* (NRUS), destinado a pessoas físicas que exerçam determinadas atividades, a exemplo de mercearia, banca de feira, sapataria, bazar, restaurante, loja de brinquedos e cabeleireiro, podendo emitir apenas recibos de vendas, e não faturas eletrônicas que gerem crédito fiscal (Peru, 2024c).

São previstas duas categorias. A primeira, com volume de vendas ou compras mensais de até S/ 5.000,00, o equivaleria a USD 15.957/ano, pagando um valor fixo mensal equivalente a USD 5,30.

⁵⁸ Conversão efetuada em 16 de abril de 2024, em face da extrema volatilidade observada nas cotações de moedas estrangeiras na Argentina. Em agosto de 2023 o teto do monotributo para a área de serviços equivalia a USD 29.313, e para as atividades comerciais, USD 32.521.

A segunda, com faturamento ou aquisições de no máximo S/ 8.000,00, o equivaleria a USD 25.532/ano, pagando um valor fixo mensal equivalente a USD 13,30.

Finalmente, no **Marrocos** existe a figura do *Auto Entrepreneur* (Marrocos, 2018), criado pela Lei n. 114-13. Apesar de se destinar ao trabalhador independente, por conta própria, que normalmente paga seus tributos em valores fixos, aquele país estipulou os pagamentos de tributos com alíquotas fixas que são aplicadas sobre o volume de vendas mensais. O *auto empreendedor* deve pagar o imposto de renda simplificado – com alíquota de 2% para serviços e de 1% para atividades industriais, comerciais e artesanais, ambas aplicadas sobre as vendas.

A lei marroquina oferece a possibilidade de obter um estatuto jurídico formal de forma simplificada, para criar uma empresa ou formalizar uma atividade profissional. Qualquer pessoa física, que atue de forma independente e cuja receita bruta não ultrapasse os seguintes limites pode optar pelo estatuto: (i) 500.000 DH (USD 49.116) para atividades comerciais ou artesanais; (ii) 200.000 DH (USD 19.647) para serviços.

Sendo assim, temos o seguinte quadro sintético:

Quadro 4 – Limites por país

PAÍS - REGIME	TETO ANUAL EM USD
BRASIL - MEI - DEMAIS	16.619
BRASIL - MEI - TRANSPORTADOR AUTÔNOMO DE CARGAS	51.694
ARGENTINA - MONOTRIBUTO - SERVIÇOS	13.916
ARGENTINA - MONOTRIBUTO - COMÉRCIO	19.517
URUGUAI - MONOTRIBUTO - EMPRESAS UNIPESSOAIS	28.227
URUGUAI - MONOTRIBUTO - SOCIEDADES DE FATO	46.046
PERU - NRUS	25.532
MARROCOS - Auto Entrepreneur - Serviços	19.647
MARROCOS - Auto Entrepreneur - Comércio e Artesanato	49.116
MÉDIA, CONSIDERANDO-SE O MENOR LIMITE NO PAÍS	20.788
MÉDIA, CONSIDERANDO-SE O MAIOR LIMITE NO PAÍS	38.381

Fonte: Elaborado pelo autor

Como já se viu na subseção anterior, esses limites são menores – ou próximos dos países que estabelecem isenção de registro ou de pagamento do IVA – ou

imposto similar. Na média, os limites de isenção de inscrição no IVA/GST nos países da OCDE situam-se em USD 57.511, enquanto a média dos regimes para microempresários ou trabalhadores por conta própria pesquisados, mesmo que considerando o maior limite em cada um dos países, é de USD 38.381.

4.2.5 Limites de Enquadramento para Regimes Presuntivos de Impostos

Na subseção anterior foi possível observar que, a princípio, os regimes tributários construídos para os empreendimentos de nível muito baixo de receitas destina-se à redução da informalidade empresarial.

O Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2020, p. 124) aponta as disparidades entre as medidas tributárias adotadas pelos diversos países destinadas às microempresas e empresas de pequeno porte, e aponta possíveis padrões de acordo com as faixas de receita bruta anual, de acordo com a tabela abaixo:

Quadro 5 - Objetivos dos Regimes Especiais para MPE, de acordo com os tetos de receita bruta

FAIXAS DE RECEITA BRUTA ANUAL		SISTEMA NORMAL DE IMPOSIÇÃO	PRINCIPAIS OBJETIVOS
1	< USD 60,000 (e/ou < 20 x PIB per capita)	Imposto em Valores fixos	Redução da informalidade empresarial
2	> USD 60,000 < USD 500,000	Imposto variável sobre vendas	Gerar empregos e redução da complexidade tributária
3	> USD 500,000	Imposto variável sobre vendas; <u>Ou</u> Manutenção do sistema de imposição, reduzindo apenas custos de cumprimento	Redução da complexidade tributária

Fonte: Elaborado pelo autor

O documento ainda aponta que a informalidade está nas microempresas, nos empresários com baixíssimo faturamento, cujas transações são principalmente em

dinheiro, com baixa capacidade de controle, cálculo e pagamento de impostos. Então, se um país quer combater a informalidade empresarial, esse é o foco: empreendedores com faturamento anual inferior a US\$ 60 mil, ou/ou faturamento inferior a 20 vezes o PIB per capita. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2020, p. 124).

A partir de determinado limite de receita bruta anual os países adotam três estratégias diferentes na área tributária. A primeira é não alterar a obrigação tributária principal em si, mas sim aspectos relativos à simplificação de procedimentos, ou de periodicidades de exigibilidade de obrigações. Nesse caso, a única finalidade é a simplificação.

A segunda medida é a alteração da obrigação tributária sem alterar o núcleo da obrigação, representada pela base de cálculo e alíquota. Nesse grupo de benefícios enquadram-se, por exemplo, depreciações aceleradas dos ativos, créditos fiscais de investimento ou inovação ou ainda reduções ou isenções de tributação de ganhos de capital.

A terceira medida é a mais utilizada pelos países em desenvolvimento, representada pelos “regimes presuntivos”, que permitem aos pequenos negócios calcularem as suas obrigações fiscais com base num rendimento estimado, onde a estimativa é calculada com base noutro indicador financeiro ou não financeiro que não o lucro (por exemplo, volume de negócios, ativos, emprego, consumo de eletricidade, área útil etc.) (International Labor Organization, 2021).

Apesar de os regimes presuntivos, a exemplo do Lucro Presumido no Brasil, dirigirem-se principalmente ao imposto sobre a renda das empresas, por vezes ele é utilizado em outros tributos, a exemplo dos impostos sobre o consumo ou contribuições para a seguridade social.

Santiago apontou (2012, p. 40) que, na **presunção**, o que se busca é medir o fato impositivo por outra magnitude econômica, normalmente o volume de negócios – receita bruta ou faturamento. O que se faz é o “deslocamento da base de cálculo”, que passa a ser medida por novos parâmetros, diferentes dos previstos nas incidências originárias.

O **Brasil** tem dois regimes tributários presuntivos. O primeiro, o Lucro Presumido, não será objeto de estudo, eis que é destinado principalmente às médias

empresas, pois seu limite de faturamento é de R\$ 78.000.000,00⁵⁹. A presunção nesse regime é aplicada ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O segundo regime presuntivo existente no Brasil é justamente o **Simples Nacional**, objeto dessa tese. Ele engloba a arrecadação, cobrança e fiscalização de oito tributos, sendo seis federais (IRPJ, CSLL, Contribuições para a COFINS e PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária – CPP e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), um estadual (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS) e um municipal (Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS)⁶⁰.

O Simples Nacional foi criado, por determinação constitucional, com o mesmo limite utilizado para o enquadramento na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, que consta do inciso II do art. 3º da Lei Complementar n. 123, de 2006, estipulando que a pequena empresa terá receita bruta anual de no máximo R\$ 4.800.000,00 (USD 984.848). Com o limite adicional para exportação, o umbral atinge USD 1.969.716.

Santiago, estipulava que o Simples Nacional “tem natureza jurídico-tributária complexa, com as seguintes características”:

- a) administração conjunta de oito tributos, nos quais ocorre o deslocamento da base de cálculo para a receita bruta auferida ou efetivamente recebida;
- b) a base de cálculo passa a ser medida por parâmetros diferenciados a partir da opção do contribuinte;
- c) pluralidade na capacidade tributária ativa: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- d) alíquota única, mas particionada entre os tributos abrangidos, respeitada a perfeita distribuição entre os detentores da competência tributária;
- e) incidência facultativa por parte do contribuinte, na medida em que se trata de um regime opcional. A partir dessa opção, para a União, o Estado, o Distrito Federal e o Município a nova forma de incidência torna-se compulsória, não podendo ser modificada salvo quando a optante incorrer em causa de exclusão do regime. (Santiago, 2012, p.41).

⁵⁹ Apesar de, em tese, estar destinado às empresas de médio porte, o Lucro Presumido pode ser escolhido como regime tributário também para as microempresas e empresas de pequeno porte – MPE. Aliás, as MPE podem escolher livremente entre o Simples Nacional, o Lucro Presumido e o Lucro Real, o que reforça a característica de Regime Tributário Alternativo do Simples Nacional.

⁶⁰ A reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, incluiu no Simples Nacional dois novos tributos, o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, a partir da vigência desses tributos, o que demandará alterações na Lei Complementar n. 123, de 2006.

O Simples Nacional se utiliza de cinco tabelas de tributação, de acordo com o setor de atividade econômica – comércio, indústria e prestação de serviços, previstas na Lei Complementar n. 123, de 2006 – e suas atualizações, resultando em alíquotas efetivas de acordo com o quadro constante do **APÊNDICE C**, variando entre 4% (comércio) a 21,28% (setor de serviços).

A **Colômbia** tem um regime com características semelhantes, o “*Régimen Simple de Tributación - RST*”⁶¹, descrito como um sistema que favorece o empresário e empreendedor, gerando economia no pagamento de impostos de forma unificada, proporcionando **alíquotas baixas** que são liquidadas de acordo com o nível de renda, de acesso opcional, declaração anual e recolhimentos antecipados bimestralmente por meio dos sistemas eletrônicos da administração tributária colombiana. Permite ainda a inclusão dos impostos nacionais e territoriais em uma única declaração, mesmo que as atividades sejam realizadas em municípios diferentes.

Prevê que as pequenas lojas, minimercados, micromercados e salões de cabeleireiro que exerçam esta atividade única ou exclusivamente não serão responsáveis pelo Imposto sobre Vendas - IVA. As alíquotas variam entre 1,2% e 8,3%, a depender do rendimento bruto e da atividade empresarial desenvolvida.

A lei colombiana incentiva a bancarização, pois 0,5% dos pagamentos recebidos pelo empresário, através de cartões de débito ou crédito ou outros mecanismos de pagamento eletrônico, são deduzidos do imposto a pagar sobre o RST. Este desconto não afeta os recursos municipais ou distritais.

A empresa optante pelo RST poderá deduzir do seu imposto a pagar o Imposto sobre Movimentos Financeiros (GMF) que tenha sido efetivamente pago no respectivo exercício fiscal, independentemente de estar ou não relacionado com a atividade econômica que exerce.

Quanto aos limites de enquadramento, pode optar pelo RST o empreendimento que no exercício fiscal anterior obteve rendimentos brutos, ordinários ou extraordinários inferiores a 100.000 UVT (USD 1.230.315), exceto quando se referir a atividades de profissão liberal e aquelas em que predomina o fator intelectual sobre o material, quando o limite é de 12.000 UVT (USD 147.638).

⁶¹ Informações disponíveis no endereço eletrônico <https://www.dian.gov.co/impuestos/Regimen-Simple-de-Tributacion-RST/Documents/RST-2023.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2024.

O **Peru** tem como opção de regime presuntivo o *Régimen Especial de Renta (RER)*. Este regime tributário inclui pessoas físicas e jurídicas que desempenhem atividades comerciais ou industriais e de atividades de serviços, exigindo-se apenas o registro de compras e vendas, com declarações mensais (Peru, 2024b).

O limite de enquadramento é de S/525.000,00 (USD 139.797), podendo contratar no máximo 10 trabalhadores por turno de trabalho. Na realização das declarações mensais será determinado o pagamento de 2 impostos: (i) o Imposto Geral sobre Vendas (IGV) de 18%; (ii) o Imposto de renda de 1,5% sobre os ingressos líquidos.

Dos regimes presuntivos pesquisados, o teto de enquadramento do Brasil, já com a adição do limite extra para exportações, totalizando USD 1.969.716, representa 221 vezes o PIB *per capita*, ficando em nível um pouco superior ao teto do RST colombiano, de USD 1.230.715, que representa 186 vezes o PIB *per capita* naquele país. Por outro lado, é bem superior ao teto do RER peruano, de USD 139.797, que representa 20 vezes o PIB *per capita* (Banco Mundial, 2024). Esse nível de teto para regime presuntivo é normalmente utilizado para tributação em valores fixos mensais.

Faz-se necessário salientar que o Simples Nacional tem o mesmo limite de enquadramento daquele estipulado para a elegibilidade como microempresa ou empresa de pequeno porte - MPE, em atendimento ao comando constitucional constante do art. 146, III, 'd' e § 1º da Carta Magna brasileira.

Na **Colômbia**, apesar de a elegibilidade como MPE variar entre 200 vezes a 655 vezes o PIB *per capita* colombiano de acordo com os valores constantes do **Apêndice A**, o limite do RER ficou limitado a 186 vezes, não atendendo, portando, a todas as microempresas e empresas de pequeno porte naquele país.

O mesmo ocorre no Peru, cujo teto para elegibilidade como MPE é de 320 vezes o PIB *per capita* (**Apêndice A**), ficando o RER limitado a 20 vezes o PIB *per capita* peruano.

4.2.6 Outras medidas tributárias destinadas às microempresas e empresas de pequeno porte

Além das medidas convencionais destinadas às microempresas e empresas de pequeno porte, representadas por regimes tributários específicos, alguns países

adotam estratégias diferentes para o setor na área tributária, a exemplo das *tax preferences* e das *simplification measures* utilizadas nos países da OCDE, instituídas para “auxiliar as PME em seus desafios e apoiar a sua criação e crescimento. (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2015, p. 3).

Segundo a OCDE (2015, p. 59), as preferências fiscais são divididas em preferências concedidas ao nível da entidade (por exemplo, deduções reforçadas, créditos fiscais e isenções destinadas às MPE) e aquelas concedidas aos proprietários (por exemplo, incentivos ao investimento, tratamento preferencial de rendimentos ou perdas das MPE e preferências na alienação de ativos).

O estudo daquele organismo ainda aponta que existem duas razões principais apresentadas em apoio às preferências fiscais para as MPE. A primeira fundamentação defende que existem falhas de mercado que afetam particularmente as MPE devido à sua pequena dimensão ou idade. A segunda justificativa é que o sistema fiscal tem um impacto desproporcionalmente adverso sobre as MPE, devido à sua pequena dimensão, colocando-as em desvantagem em relação às empresas maiores.

Freedman (*apud* Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2015), aponta que outro argumento de falha de mercado para conceder preferências fiscais é que as MPE são afetadas por informações assimétricas sobre mercados ou produtos, barreiras à entrada colocadas por empresas estabelecidas ou dificuldades na obtenção de financiamento.

Dentre as *tax preferences* enquadram-se as deduções fiscais das MPE. As deduções variam entre países, incluindo normalmente as despesas comerciais, laborais, de juros e aquelas relacionadas com a depreciação de ativos. No caso das MPE, são estabelecidas deduções aceleradas ou novas deduções. (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2015).

Quanto às depreciações preferenciais para as MPE, a OCDE (2015, p. 64-65) aponta sua utilização na **Austrália, Bélgica, Chile, França, Alemanha, Hungria, Japão, Coreia do Sul, México, Holanda, Polônia, África do Sul, Espanha, Reino Unido e Estados Unidos**.

O documento ainda aponta inúmeros outros benefícios estipulados para as MPE em diversos países, a exemplo do Japão, a Coreia e a Espanha, que permitem provisões para perdas mais flexíveis para o segmento do que para entidades maiores.

Na **Austrália**, o programa outrora denominado “*The R&D Tax Concession*” foi substituído em junho de 2011 pelo “*R&D Tax Incentive*”, de modo que entidades de P&D com faturamento agregado inferior a AUD 20 milhões (USD 12,8 milhões) ao ano podem ser beneficiadas. (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2015).

A **Bélgica** oferece um incentivo fiscal para a contratação de pessoal adicional. Por cada funcionário com baixos rendimentos empregados na Bélgica, 5 660 euros (em 2014) são dedutíveis do rendimento tributável da MPE. (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2015).

A **Espanha** permite uma dedução fiscal de 1% das contas a receber, para compensar potenciais dívidas incobráveis. Permite também uma redução da base tributável até 10% para a constituição de uma reserva não distribuível para compensação de prejuízos fiscais. Esta reserva está limitada a um máximo de 1 milhão de euros durante cinco anos. (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2015).

Na **Argentina**, as empresas que têm direito ao enquadramento geral como MPE (Argentina, 2023a), com valores estimados constantes do **Apêndice A**, têm direito a alíquota reduzida de Contribuição Social Patronal, isenção do imposto de renda na retirada dos sócios, compensação do imposto do cheque e sobre movimentações financeiras no Imposto de Renda e na Contribuição Social Patronal, prazo maior para pagamento do IVA (90 dias) e não estar sujeita a retenções de IVA.

O **Peru**, além do regime tributário para pagamentos de tributos em valores fixos direcionados aos microempresários, denominado “*Nuevo Régimen Único Simplificado – NRUS*”, e do regime presuntivo sobre a renda, denominado “*Régimen Especial de Renta - RER*”, possui um terceiro regime tributário voltado para os pequenos negócios, com o nome de “*Régimen MYPE Tributario – RMT*”. (Peru, SUNAT, 2023).

O RMT é destinado contribuintes com vínculos patrimoniais diretos ou indiretos e cujo faturamento não exceda 1.700 UIT ou S/ 8.415.000,00 (USD 2.280.764). No entanto, os maiores benefícios são direcionados para empresas que apurem lucro de até 15 UIT ou S/ 74.250,00 (USD 20.081), quando a alíquota do imposto de renda será reduzida de 29,5% para 10%. (PERU, SUNAT, 2023)⁶²

⁶² Há pagamentos mensais de imposto de renda, com alíquotas aplicadas sobre o faturamento, mas os valores recolhidos representam antecipações da apuração anual.

Ratificando os dados da OCDE, Bergner, Bräutigam, Evers e Spengel (2017) informam que, na União Europeia, entre os diferentes tipos de incentivos destinados às MPE (com receita anual de até USD 10,8 milhões), as taxas de imposto preferenciais são o instrumento mais comum. Segundo os autores, em 2017, dez dos vinte e oito Estados-Membros da UE apresentavam tabelas de taxas de imposto de renda que favoreciam as pequenas empresas em detrimento das grandes. Os subsídios ao investimento, os créditos fiscais e os regimes de amortização acelerada podiam ser encontrados em cerca de um quarto dos Estados-Membros da UE.

Afonso (2022), cita benefícios preferenciais com relação a alguns países, a exemplo da **Alemanha**, onde é aplicado um regime de depreciação acelerada para ativos de MPE com custos inferiores a € 235 mil; **Coréia do Sul**, onde se estabelece para MPE um regime de depreciação acelerada para investimentos em instalações a uma taxa de 50%, sendo que para as demais empresas essa taxa é de 25%; **Espanha**, onde as MPE podem amortizar novos equipamentos, edifícios e ativos intangíveis em duas vezes a taxa normal aplicada para os demais empreendimentos e **Reino Unido**, no qual há um sistema de dedução do valor total das despesas de capital (excetuando veículos motorizados) ao ano relativas às compras do exercício até um limite de £ 500 mil.

O mesmo autor (2022, grifo nosso) ainda aponta **benefícios preferenciais relacionados à contratação ou manutenção de empregados**, a exemplo da **Croácia**, onde há um regime especial para as MPE que concede uma dedução de 50% relativa às inversões de pelo menos € 50 mil visando criar 3 novos postos de trabalho; **França**, que concede um crédito especial para MPE com pelo menos 20 trabalhadores, sendo que a magnitude do benefício obedece a um cálculo que considera a diferença entre o imposto de renda a pagar multiplicado por uma alíquota que reflita o número de empregos criados e o imposto sobre o rendimento médio pago efetivamente no ano anterior; **Espanha**, onde se concede créditos fiscais específicos para MPE que contratem uma determinada quantidade de funcionários com menos de 30 anos; e **Coréia do Sul**: no qual a lei tributária aplica créditos fiscais de 20% para MPE sobre o valor incremental na folha de pagamento média desses empreendimentos nos últimos 3 anos, sendo que tal benefício está condicionado ao não declínio do número de empregados em tempo integral em relação ao ano imediatamente anterior.

4.2.7 Comandos Constitucionais relativos aos Limites de Enquadramento como Micro ou Pequena Empresa

Na medida em que a pesquisa é relativa ao Direito Constitucional, precisamos voltar à nossa Carta Magna para entender os comandos constitucionais relativos ao tema, notadamente nos arts. 170, IX e 179 – constante da redação original, e no art. 146, III, 'd' e Parágrafo único, incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, com as renumerações e acréscimos promovidos pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023 – Reforma Tributária.

Em nenhum momento a Constituição Federal definiu os limites para enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte. Antes da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, o art. 179 da Carta Magna determinava que **lei ordinária** em cada nível da federação deveria estabelecer esses limites e, para as empresas que nele se enquadrassem, deveria ser dispensado “tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas”. (Brasil, 1988).

No âmbito federal, foram promulgadas duas leis que atenderam ao disposto no art. 179 da Constituição Federal. A primeira delas foi a Lei n. 9.317, de 1996, que tratou da parte tributária ao instituir o Simples Federal. A segunda, a Lei n. 9.841, de 1999, estabeleceu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, abrangendo todas as questões, com exceção das relacionadas à tributação.

Com o tempo houve descasamento dos limites entre o Estatuto da MPE – Lei n. 9.841, de 1999, e o Simples Federal – Lei n. 9.317, de 1996. O Estatuto, que tratou das matérias não tributárias, permaneceu com limite de R\$ 1.200.000,00 enquanto o limite do Simples Federal elevou-se a R\$ 2.400.000,00 – com a modificação trazida pela Lei n. 11.196, de 2005.

A partir da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, o art. 146, III, 'd' e Parágrafo único determinou que **lei complementar** deveria estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as “microempresas e para as empresas de pequeno porte”, inclusive regimes especiais ou simplificados, bem como um regime único de

arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O comando emanado do art. 146, III, 'd' e Parágrafo único foi levado a cabo pelo legislador por meio da Lei Complementar n. 123, de 2006, que instituiu o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, unificando todas as políticas públicas previstas no art. 179 da Carta Magna, inclusive com a criação do Simples Nacional, como parte do Capítulo IV da referida lei, que trata dos aspectos tributários. Referida lei complementar revogou os textos legais anteriores, inclusive a Lei n. 9.317, de 1996 e a Lei n. 9.841, de 1999.⁶³

Com essa unificação, deixou de haver limites diferentes para as diversas políticas públicas voltadas para as MPE, inclusive quanto ao tratamento jurídico diferenciado previsto no art. 179 da Carta Magna. O limite inicial estabelecido pela Lei Complementar n. 123, de 2006, foi de R\$ 2.400.000,00, elevando-se primeiro para R\$ 3.600.000,00 a partir de 2012 – modificação trazida pela Lei Complementar n. 139, de 2011, e depois para R\$ 4.800.000,00 a partir de 2018, de acordo com a Lei Complementar n. 155, de 2016, permitindo-se um limite extra, no mesmo valor, para exportações, de acordo com o § 14 do art. 3º da Lei Complementar n. 123, de 2006.

Como se vê, o legislador ordinário – até a Emenda Constitucional n. 42, de 2003, e o legislador complementar, depois da referida emenda, fixaram os limites para enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, atendendo a comandos constitucionais, a princípio constantes do art. 179, e depois do art. 146, III, 'd' e Parágrafo único.

Sem entrar em considerações de ordem econômica, a partir do momento em que o legislador ordinário – e depois o complementar, fixaram esses limites, cabe destinar às empresas que nele se enquadrarem o tratamento jurídico diferenciado previsto no art. 179 da Carta Magna, prevendo a “simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”, e, a partir da Emenda Constitucional n. 42, de 2003,

⁶³ Não cabe aqui questionar a constitucionalidade dos dispositivos do Estatuto Nacional da MPE quanto às matérias não tributárias, que poderiam adentrar a competência dos entes federados subnacionais. A princípio, o art. 179 da Carta Magna determina que o tratamento jurídico diferenciado quanto às questões não tributárias continuaria a ser matéria de lei ordinária de iniciativa de cada ente federado. Por outro lado, poder-se-ia entender que a União, ao legislar sobre a matéria, estaria exercendo a competência concorrente de que trata o art. 24, I e § 1º da Constituição Federal, estabelecendo normas gerais sobre o direito econômico.

de acordo com o art. 146, III, 'd' e Parágrafo único da Constituição Federal, oferecendo a opção por regimes especiais ou simplificados de tributação, incluído o regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios – o Simples Nacional.

A Constituição Federal não determinou que os regimes especiais de tributação previstos no art. 146, III, 'd' e Parágrafo único seriam destinados a uma **parte** das microempresas e empresas de pequeno porte, e sim ao **conjunto** do segmento, desde que respeitadas as disposições da lei complementar erigida com base no referido comando constitucional.

Sendo assim, o legislador complementar poderia estabelecer condições diferenciadas para MPE que se encontrem em situações desiguais, a exemplo do nível de obtenção de receitas brutas, com faixas de receita bruta anual que reflitam uma tributação progressiva, bem como da atividade econômica desenvolvida pela empresa, com tabelas diferenciadas de tributação, com alíquotas diferenciadas. Tudo isso foi levado a cabo pela Lei Complementar n. 123, de 2006, por meio dos seus Anexos, que refletem as diferenças de tributação de acordo com as atividades econômicas, com tributação progressiva.

O que o legislador complementar não poderia fazer – e não fez, seria, ao criar o Simples Nacional, oferecê-lo a empresas com limite de receita bruta anual inferior ao teto para enquadramento como MPE, porque a Constituição Federal determinou que o regime fosse criado para o conjunto do segmento.

Sinteticamente, os limites do legislador complementar, ao instituir o Simples Nacional, em obediência ao comando exarado dos art. 146, III, 'd' e Parágrafo único (renumerado para § 1º pela EC 132/2023), seriam constituídos pelos seguintes fatores: (i) definição de microempresa e empresa de pequeno porte - MPE, sob os aspectos constitutivos e de relevância econômica (teto de enquadramento); (ii) estabelecer vedações à elegibilidade para a opção pelo Simples Nacional, dentre as quais não se poderia incluir o teto de enquadramento fixado para a MPE, pois a Constituição Federal determinou que o regime seria destinado ao conjunto do segmento; (iii) forma de tributação por setor de atividade econômica; (iv) progressividade das alíquotas segundo o nível de receita bruta anual.

4.3 CONCLUSÃO

A definição e os critérios para o enquadramento de microempresas e empresas de pequeno porte (MPE) são fundamentais para direcionar políticas públicas e garantir que essas empresas recebam o apoio necessário para prosperar. No entanto, como destacado ao longo deste texto, a tarefa de conceituar e determinar esses critérios pode ser complexa, variando de país para país. O Banco Mundial ressalta a importância das MPE em todo o mundo, especialmente nos países em desenvolvimento, onde desempenham um papel crucial na geração de empregos e no desenvolvimento econômico.

É essencial compreender que a classificação como MPE não é apenas uma questão de significância econômica representada pela receita bruta anual, mas também envolve critérios constitutivos, como a estrutura legal e a presença de participações societárias. Essas restrições são fundamentais para garantir que as MPE realmente atendam às necessidades das políticas públicas, sem permitir abusos ou distorções.

No caso do Brasil, a legislação é estrita ao proibir qualquer participação societária de outras empresas em uma entidade que deseja se qualificar como MPE, bem como a participação da própria empresa beneficiada em outras empresas. Essas medidas visam a manter o foco na aplicação de políticas públicas e evitar que grandes empresas se beneficiem indevidamente desses programas.

Essa tese destacou que a Lei Complementar n. 123, de 2006, optou por considerar como microempresa e empresa de pequeno porte - **MPE a sociedade simples**, que, por definição do Código Civil, **não é empresária** e que, em tese o legislador complementar estaria privilegiando o critério de atividade econômica oriundo do art. 179 da Carta Magna, que compõe o capítulo constitucional relativo aos “princípios gerais da atividade econômica”, na medida em que a sociedade simples exerce uma atividade econômica, com fins lucrativos, mesmo que não organizada de forma empresarial.

Mas há outras possibilidades de entendimento, e isso deve ser objeto de **aprofundamentos doutrinários**. É possível entender, por exemplo, que a sociedade simples, por **não ser empresária, não seria “empresa”** e, dessa forma, não poderia ser considerada microempresa ou empresa de pequeno porte.

A análise sobre os limites de enquadramento como micro ou pequena empresa e suas implicações legais, econômicas e tributárias revela a complexidade e a variedade das abordagens adotadas por diferentes países e blocos econômicos.

Países e blocos econômicos adotam uma variedade de critérios, com a receita bruta anual emergindo como o mais comum. Entretanto, a disparidade nos limites de enquadramento é sensível, com variações entre blocos econômicos, nações e setores econômicos. A análise dos limites em relação ao PIB *per capita* ajuda a compreender melhor essas diferenças e ressalta a complexidade da definição de limites que equilibrem a proteção e o incentivo a empresas menores com as necessidades de arrecadação fiscal.

Além dos limites baseados na receita bruta, regimes tributários especiais, como os regimes de valores fixos e presuntivos, são adotados em muitos países. Essas abordagens simplificam o cumprimento das obrigações fiscais, reduzem a informalidade e promovem a cultura tributária.

Os valores de receita bruta anual estabelecido pelo legislador complementar no Brasil, mesmo com o adicional para exportações, não guarda disparidades significativas com relação aos países e blocos econômicos pesquisados, conforme compilação constante do **Apêndice A**.

A realidade internacional demonstra, todavia, que os regimes tributários destinados às microempresas ou empresas de pequeno porte, e por vezes as demais medidas preferenciais ou de simplificação tributária, com redução de custos de conformidade, em sua grande parte não se destinam ao conjunto de MPE em cada país, aplicando-se limites diferentes apenas na área tributária.

Vê-se isso, por exemplo, na Colômbia, país em que o limite de enquadramento como MPE situa-se na ordem de USD 2,5 milhões, na média dos setores econômicos, enquanto o maior limite observado no regime tributário destinado aos pequenos negócios – RST, limita-se a USD 1,2 milhão.

O mesmo ocorre na Argentina, com o limite médio de elegibilidade para a MPE situando-se em USD 2,7 milhões. Apesar de o grupo completo de MPE naquele país ter direito a alguns benefícios tributários preferenciais, a exemplo da alíquota reduzida de Contribuição Social Patronal e de isenção do imposto de renda na retirada dos sócios, o monotributo, regime especial destinado às MPE, tem limite máximo de aproximadamente USD 19.517.

No Peru, o limite de enquadramento para MPE é de aproximadamente USD 2,2 milhões, e um dos três regimes tributários destinados ao setor observa esse patamar, o RMT, mas os maiores benefícios são direcionados para empresas que apurem lucro de até o valor aproximado de USD 20.081, quando a alíquota do imposto de renda fica reduzida de 29,5% para 10%.

Essas disparidades decorrem do descasamento entre o limite de elegibilidade como MPE “para fins gerais”, usualmente diferentes, em vários países, dos limites de enquadramento como MPE para fins tributários.

Isso não ocorre no Brasil por determinação constitucional, pois a lei complementar que veiculou normas gerais em matéria de legislação tributária não estava autorizada a estabelecer restrições de limite com relação a determinada política pública, privilegiando o enquadramento único para elegibilidade como MPE.

Não significa dizer, entretanto, que o atual limite não possa ser revisto pelo legislador complementar a qualquer momento, que pode também propor medidas que possam aperfeiçoar o tratamento entre os setores econômicos ou os componentes da tributação progressiva introduzida a partir da Lei Complementar n. 155, de 2016.

Wen (2023), afirma que o limite máximo de enquadramento em regimes especiais destinados para microempresas e empresas de pequeno porte depende, em grande parte, do nível de complexidade do regime tributário normal.

O autor alerta que, por vezes, a razão é que os custos fixos dos contribuintes para cumprir as leis do regime tributário normal criam uma descontinuidade (um salto) nos custos de conformidade das empresas quando estas transitam do regime presuntivo para o regime regular. À medida que as empresas expandem a produção para além do limiar, devem ser capazes de gerar vendas incrementais e lucros após impostos suficientemente grandes para justificar os custos mais elevados do cumprimento do regime fiscal regular.

A reforma tributária recentemente aprovada tem entre seus escopos a simplificação tributária, prometendo-se, em tese, o cálculo automatizado dos tributos pelas administrações tributárias a partir dos documentos fiscais eletrônicos.

Na hipótese de as medidas de simplificação tributária passarem a ter concretude, isso pode representar uma oportunidade de avaliação quanto à possibilidade de diminuição dos custos de conformidade fora do Simples Nacional,

incentivando as empresas a migrar de regime tributário e, até mesmo, possibilitando a revisão dos tetos de enquadramento.

Respondendo à pergunta dedicada ao este capítulo, vê-se que a abrangência do enquadramento na condição de microempresas ou empresa de pequeno porte não é ilimitada, tanto nos aspectos constitutivos quanto de relevância econômica.

Em síntese, permanece a necessidade de estudos mais aprofundados quanto à inclusão das sociedades simples - não empresárias por determinação legal, no conjunto de microempresas e empresas de pequeno porte.

Quanto aos limites econômicos de enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte, ratifica-se a liberdade restrita que o legislador complementar tem com relação à eventual revisão do teto de receita bruta anual para elegibilidade como MPE, pois ele tem que se estender, necessariamente, por determinação constitucional, à parte tributária.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa, de maneira preponderante, teve como objetivo a averiguação, sob a perspectiva constitucional, das medidas de fiscalização e controle, principalmente no que diz respeito à ordem orçamentária e de avaliação de políticas públicas, às quais o Simples Nacional, regime tributário alternativo voltado às microempresas e empresas de pequeno porte, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, deveria estar submetido.

A relevância dos tributos no contexto da efetivação dos direitos constitucionais se tornou incontestável. Nesse sentido, a isenção ou não exigência de tributos deve ser conduzida com extrema cautela, em estrita observância à ordem constitucional e às competências tributárias. Afinal, a harmonização desses elementos é crucial para a preservação da integridade do sistema tributário e o respeito aos princípios fundamentais que o regem.

O primeiro capítulo concentrou-se nos conceitos intrínsecos aos elementos que compõem a diminuição da imposição tributária, os quais podem ou não culminar na renúncia de receitas. Essa, por sua vez, transcende as medidas tributárias, estendendo-se também aos benefícios de cunho financeiro e creditício.

A alteração da imposição tributária passa necessariamente pelo exercício da competência tributária, ao avesso, como ensina Correia Neto, na medida em que essa competência é exercida no sentido oposto ao da imposição, ou, segundo Allegretti, pelo exercício negativo da competência, e esse exercício, seja positivo ou negativo, não ocorre quando a competência é inexistente, ou ocorre de forma limitada quando exercida em atendimento a comandos constitucionais.

A competência, nesse contexto, constitui o primeiro elemento a ser considerado ao estudar a redução ou eliminação de determinada imposição tributária. Isso ocorre porque, para instituir a dispensa, é necessário que exista autorização constitucional para impor o tributo. Em outras palavras, não é possível dispensar algo que não pode ser exigido.

Quando a restrição constitucional é praticamente absoluta, como no caso da isenção da contribuição para a seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social, a competência do ente tributante fica limitada à regulação das condições para limitação ao poder de tributar da União em face da Constituição.

No caso de cumprimento de determinação constitucional para a dispensa ou diminuição tributária, na forma de lei ou de lei complementar, a competência do ente federado também fica limitada, e a discricionariedade fica restrita ao processo legislativo que culmina no diploma legal no qual se estabeleçam as condições para o enquadramento na política pública estipulada pela Carta Magna, não podendo dela se afastar.

Além das medidas que reduzem a imposição tributária por disposições constitucionais em sentido estrito, existem as disposições de diferenciação tributária motivadas pela capacidade contributiva que, na visão de Schoueri, caracteriza-se como isenção técnica. Essas disposições explicitam os contornos da hipótese de incidência, sem se afastar do sistema tributário de referência.

Também não se afastam do sistema tributário de referência os regimes tributários alternativos, conforme a lição de Castagna e Andrade, que representam uma forma de tributação distinta de outra anterior, atendendo a princípios constitucionais. Nesse contexto, a hipótese de incidência é medida por outros parâmetros, à opção do contribuinte.

Tanto na isenção técnica quanto nos regimes tributários alternativos, respeita-se o princípio da praticabilidade tributária como medida de simplificação procedimental tanto para o contribuinte quanto para o fisco. Segundo Castagna, esse princípio também serve como paradigma para tornar exequíveis as leis pertinentes à tributação.

Acrescente-se que as medidas de praticabilidade tributária têm potencial de incremento da atividade econômica e até mesmo da receita tributária, em virtude da melhoria do ambiente de negócios no país.

A doutrina e a jurisprudência administrativa têm dificuldade em denominar as medidas até então citadas, que reduzem ou eliminam a imposição tributária, em virtude de disposições constitucionais ou devido à conformação com a capacidade contributiva, respeitando os contornos da hipótese de incidência tributária ou medição por outros parâmetros, constituindo regimes tributários alternativos.

A doutrina econômica internacional, notadamente no âmbito do Reino Unido, apesar de não determinar uma nomenclatura para o fenômeno, optou por conceituar todas as medidas de diminuição tributária como *tax relief*, ou seja, alívio tributário. Já aquelas que representam renúncia de receita, segundo a legislação, são

denominadas *tax expenditures*, ou seja, gasto tributário, Resta determinar qual o nome se daria à diferença entre um e outro.

A jurisprudência administrativa e a legislação brasileira avançaram, notadamente no que diz respeito ao reconhecimento de situações de diminuição da imposição tributária que não resultam em renúncia de receitas.

O Tribunal de Contas da União, em seu referencial teórico, classifica essas medidas como sendo de desoneração tributária, mesmo “que não caracterizem desvios ao sistema tributário de referência”. A última lei de diretrizes orçamentárias - LDO, que resultou de avanços observados ao longo do tempo, também não nomeia esse fenômeno, delimitando-o como propostas legislativas e atos infralegais que impliquem redução de receitas, mas que não sejam renúncias previstas nos termos do art. 14 da LRF.

Essa tese optou por **criar uma denominação** a partir da observação da doutrina econômica internacional, das posições do TCU e da última LDO, representada pela expressão **alívios tributários estruturantes**, ou simplesmente alívios estruturantes, que têm potencial de redução da receita, sem implicar renúncia de receita.

Após essa segregação, subsistem os benefícios tributários em sentido estrito, que acarretam renúncia fiscal e que estão conceituados e delimitados no Direito Pátrio, não na Constituição Federal, mas sim, atualmente, no art. 14 da LRF, do qual essa tese extraiu algumas conclusões.

A primeira questão é que a renúncia de receita deve decorrer de um ato concessório, conforme previsto no *caput* do art. 14 da LRF. Esse dispositivo começa com a expressão “a concessão ou ampliação”. O ato concessório está estritamente vinculado à competência tributária, exercida de forma inversa ou negativa. Quando essa competência está limitada, não ocorre um ato concessório; em vez disso, há conformidade com a Constituição.

A concepção do ato concessório está estritamente conectada ao conceito de gastos tributários, cuja concepção não é legislativa, mas sim da doutrina econômica nacional e internacional. O direito pátrio o denomina como renúncia de receitas. Qualquer gasto decorre da alocação de recursos, a partir de uma escolha discricionária do ente federado, representando um dispêndio indireto, por meio do sistema tributário, intercambiável com gastos diretos.

Quando não há escolha, alocação ou ato concessório, mas sim obediência a comandos constitucionais, que determinam, por vezes, a limitação ao poder de tributar, não ocorre o gasto tributário. Isso se deve ao fato de não haver o que alocar, nem a possibilidade de intercâmbio entre gastos diretos e indiretos.

A segunda conclusão, extraída a partir do § 1º do art. 14 da LRF, é que medidas tributárias de caráter geral, que não implicam redução discriminada de tributos, ou outros benefícios que não correspondam a tratamento diferenciado, não representam renúncia de receitas.

Alguns doutrinadores entendem que a expressão “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, constante do § 1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, possibilitaria o entendimento de que se faz possível incluir naquele rol “regimes de tributação favorecida”.

Apesar de respeitar essas posições, a tese não se filia a elas. Entende-se que o espírito da Lei de Responsabilidade Fiscal foi o de ter mais cuidado com as medidas tributárias que representem verdadeiras discriminações, ratificando o que foi informado pelo Ministro Augusto Nardes, do TCU, em acórdão de sua relatoria, caracterizando-os como de natureza quase personalística.

Além disso, aceitar a inclusão do Simples Nacional no rol de gastos tributários não respeitaria, em tese, o entendimento completo do art. 14 da LRF. Isso ocorre na medida em que o benefício tributário decorre de ato concessório, mediante alocação de recursos, o que é inexistente no cumprimento de determinações constitucionais.

As conclusões da tese seguem o referencial teórico apontado na mesma, com relação ao Prof. Alegretti. Para ele, renunciar é “abrir mão de algo que se tem”, e não se caracteriza em relação às imunidades constitucionais tributárias. Não existe renúncia “fora do âmbito do exercício negativo da outorga de competência constitucional”. Além disso, o Prof. Castagna considera o Simples Nacional um regime tributário alternativo que atende à praticabilidade tributária, assim como o Lucro Presumido. Adicionalmente, é um regime previsto constitucionalmente. Nessa condição, não deveria ser considerado um gasto tributário.

Nesse diapasão, o Simples Nacional não deve figurar no rol de gastos tributários, devendo ser considerado um alívio tributário estruturante. Isso ocorre em face dele compor normas gerais em matéria de legislação tributária constantes de lei complementar, em obediência ao art. 146, III, ‘d’ e § 1º da Constituição Federal. Além

disso, é retirado do conceito estrito relativo aos benefícios tributários devido à ausência ou limitação do ato concessório e à falta de discricionariedade na alocação de recursos públicos. O Simples Nacional concretiza, para as empresas, o princípio da capacidade contributiva, respeitando a progressividade determinada constitucionalmente. Ademais, ele representa um regime tributário alternativo componente do sistema tributário de referência e, a exemplo do Lucro Presumido, é uma das formas de efetivação do princípio da praticabilidade tributária.

Essa conclusão, todavia, não implica em uma licença absoluta em relação à abrangência do Simples Nacional em dois aspectos. O primeiro diz respeito à demanda por controles, seja de ordem orçamentária ou não, que de alguma forma devem ser respondidos. O segundo aspecto refere-se à necessidade de conceituar adequadamente a microempresa e a empresa de pequeno porte, sob os aspectos constitutivos e de valoração econômica, para as quais a política pública determinada constitucionalmente é dirigida.

No que tange ao processo legislativo, as leis de diretrizes orçamentárias evoluíram no sentido de exigir que, para as propostas que veiculem medidas de alívio tributário que não constituam renúncia de receitas, sejam apresentadas apenas as estimativas de impacto orçamentário-financeiro, dispensando-se as medidas compensatórias.

Apesar de a Lei de Responsabilidade Fiscal não exigir essas estimativas quando da proposição de alívios tributários estruturantes, entende-se como razoável a necessidade de sua apresentação, trazida pela LDO de 2024, pois, como informa Castilhos, há reflexos na arrecadação tributária, e eles têm que ser estimados. A LDO ainda exige que essas estimativas sejam enviadas aos órgãos que gerem o orçamento público, com vistas ao acompanhamento das metas fiscais.

As medidas que veiculam alívios tributários estruturantes, como o Simples Nacional, não devem figurar nos Demonstrativos de Gastos Tributários - DGT, pois não implicam renúncia de receitas, conforme exposto nessa tese.

Ratificam-se as críticas quanto ao conteúdo desses demonstrativos, no que tange à metodologia empregada e a possíveis falhas de execução, inclusive quando se admite como parâmetro de comparação o Lucro Presumido, que, a exemplo do Simples Nacional, não mede o lucro em sua real perspectiva. Referida metodologia

segue os ditames de organismos internacionais. No entanto, em tese, como nos informou o Prof. Allegretti, eles “atropelam a definição jurídica de renúncia de receita”.

Sob o aspecto econômico, o valor constante do DGT tem que estar disponível para realocação, sob o olhar da sociedade, dos economistas, do Congresso Nacional, quando de eventual extinção ou modificação. Quando o cálculo implica possíveis erros de execução e de metodologia, não respeita o status da norma instituidora do tributo, nem o caráter concessório da instituição da política pública, nem o comportamento dos contribuintes, o valor informado não é passível de realocação, pelo menos não nos níveis informados, representando um possível desserviço aos destinatários do documento. Reafirma-se que, nesse ponto, a economia se encontra, ou deveria se encontrar, com o direito: não se renuncia ao que não se tem.

O controle das políticas públicas que resultam em alívios tributários estruturantes não deve ser feito pelo DGT, mas sim pelo controle legislativo, conforme já exposto, e, adicionalmente, por mecanismos de avaliação de políticas públicas, por meio de metas e indicadores. O Referencial Teórico e os Acórdãos do TCU ratificam essa necessidade, e as recomendações daquele Tribunal culminaram por impor essa obrigatoriedade por meio de portarias interministeriais, depois decretos, a seguir leis de diretrizes orçamentárias e, finalmente, chegaram à Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n. 109, de 2021.

Os alívios tributários estruturantes devem estar sujeitos ao princípio da transparência, devendo constar das avaliações de políticas públicas a sua efetividade, com utilização de parâmetros e indicadores. Eventual cálculo de perda potencial de arrecadação, todavia, deve levar em conta as oportunidades de melhoria apontadas na tese, a exemplo da necessidade de não se comparar bases reais declaradas com alíquotas legais, que representam o mundo ideal, mas não se concretizam na arrecadação tributária, bem como de comparações entre os regimes tributários com base nos percentuais das respectivas arrecadações calculadas sobre as receitas brutas auferidas e nas massas salariais.

A partir da conclusão da tese quanto ao enquadramento do Simples Nacional na qualidade de alívio tributário estruturante, faz-se necessário aferir se o legislador complementar fez bem ao conceituar microempresa e empresa de pequeno porte.

Essa definição consta atualmente na Lei Complementar n. 123, de 2006. Observa-se uma dúvida razoável quanto à inclusão, no conceito de MPE, das

atividades intelectuais registradas como sociedades simples. Essas sociedades, por óbvio, não são empresárias. Esse tema merece aprofundamento doutrinário, considerando que o legislador complementar, em tese, privilegiou a atividade econômica em detrimento da natureza jurídica da sociedade.

Quanto ao valor econômico de enquadramento para elegibilidade no Simples Nacional, a pesquisa mostrou que o legislador complementar foi direcionado pela Constituição Federal. Nossa Carta Magna determinou a instituição de um regime tributário alternativo voltado para o conjunto das microempresas e empresas de pequeno porte, o que não é comum em outros países, a exemplo da Colômbia, cujo teto de enquadramento de faturamento anual é da ordem de USD 2,5 milhões, na média dos setores econômicos, enquanto o maior limite observado no regime tributário destinado aos pequenos negócios – RST, limita-se a USD 1,2 milhão.

O limite geral para enquadramento como MPE, no Brasil, não apresenta muitas disparidades em relação aos valores vigentes nos países e blocos econômicos pesquisados. No entanto, nos demais países, geralmente os tetos não são utilizados para todas as políticas públicas destinadas às MPE, especialmente na parte tributária.

O teto de enquadramento como MPE no Brasil, todavia, é modificável por meio do processo legislativo, respeitados os ritos vigentes para as leis complementares. A única restrição é que, de acordo com a Constituição Federal, o limite deve prevalecer para todas as finalidades, inclusive tributárias.

Há referências no sentido de que os limites de regimes tributários direcionados aos pequenos negócios dependem, em grande parte, da complexidade dos demais regimes tributários vigentes no país. Os custos de conformidade afetam esses pequenos negócios de forma significativa. Portanto, para transitar entre os regimes, a empresa precisará gerar negócios incrementais e, ao mesmo tempo, obter lucros suficientes para enfrentar os novos custos de cumprimento.

Na hipótese de a simplificação esperada com a Reforma Tributária, trazida a lume pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, vier a ter real concretude, esses fatores poderão ser revisitados, com vistas a uma possível revisão de parâmetros econômicos relativos ao enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte.

Em resposta à pergunta da pesquisa, o Simples Nacional é um regime tributário alternativo determinado constitucionalmente, representando um alívio tributário

estruturante que não implica renúncia de receita, estando sujeito a controles com contornos diferenciados, que devem abranger medidas de avaliação, nos quais estejam presentes indicadores de comparação com relação aos demais regimes tributários vigentes no país.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José R. **Elaboração de estratégia nacional para construção de uma nova abordagem para as políticas de suporte e apoio à MPE e ao MEI**. Brasília, DF: [s. n.], 2022. [Mimeo].
- AFONSO, José R. Mitos dados na era dos (ignorados) dados. **Revista Conjuntura Econômica**, [s. l.], v. 77, n. 6 jun. 2023. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2023-06/Conjuntura%20Econ%C3%B4mica%202023%2006%20baixa.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2023.
- AFONSO, José Roberto. Não é (o) Simples!. **Revista Conjuntura Econômica**, Janeiro, p. 23-24, 2019.
- ALLEGRETTI, Ivan. **A definição jurídica de renúncia de receita**. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. Disponível em: doi:10.11606/T.2.2022.tde-03042023-165819. Acesso em: 13 jan. 2024.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, v. 31, n. 84, abr./jun. 2000, p. 19-62.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2017, p. 1-2. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios/>. Acesso em: 14 ago. 2023.
- ARGENTINA. **Beneficios para registrar una PyME**. Buenos Aires, 2023a. Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/produccion/registrar-una-pyme/beneficios>. Acesso em: 14 set. 2023.
- ARGENTINA. **Categorías del Monotributo**. Buenos Aires, 2024. Disponível em: <https://www.afip.gob.ar/monotributo/categorias.asp>. Acesso em: 16 abr. 2024.
- ARGENTINA. **Información sobre la inscripción de una PyME**. Buenos Aires, 2023b. Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/produccion/registrar-una-pyme/que-es-una-pyme#2>. Acesso em: 23 ago. 2023.
- BANCO MUNDIAL. **Indicador NY.GDP.PCAP.CD**. Washington, D.C., 2024. Disponível em: https://data.worldbank.org/indicator/ny.gdp.pcap.cd?most_recent_value_desc=true. Acesso em: 13 abr. 2024.
- BERGNER, Sören M., BRÄUTIGAM, Rainer, EVERS, Maria T., SPENGLER, Christoph. **The Use of SME Tax Incentives in the European Union**. [S. l.]: Zew Centre For European Economic Research, 2017. Disponível em: <https://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp17006.pdf>. Acesso em: 11 set. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 24 jan. 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. **Nota Técnica Conjunta n. 3/2019**. Subsídios à Apreciação do Projeto de Lei do Plano Plurianual para o período de 2020 a 2023: PLN n. 21/2019. Brasília: Congresso Nacional, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ppa/PPA_2020_2023/Nota_Tecnica%20Conjunta_PLPPA%202020-2023.pdf. Acesso em 26 abr. 2023.

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei do Congresso Nacional n. 5, de 2022**. Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2023. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2022. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-orcamentarias/pldo-2023>. Acesso em: 8 mar. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 11.558, de 13 de junho de 2023**. Dispõe sobre o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. Brasília, DF: Presidência da República, 2023b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11558.htm. Acesso em: 25 mar. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 11.569, de 19 de junho de 2023**. Institui o Grupo de Trabalho de Revisão do Simples Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023c]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11569.htm. Acesso em: 25 mar. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 8.019, de 27 de maio de 2013**. Cria o Comitê Interministerial de Avaliação do Simples Nacional – CIASN. Brasília, DF: Presidência da República, 2013a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8019.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 8.934, de 12 de junho de 2019**. Institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. Brasília, DF: Presidência da República, 2019a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9834.htm. Acesso em: 25 mar. 2024.

BRASIL. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária** (Gastos Tributários) PLOA 2023. Receita Federal do Brasil, RFB, Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-2023.pdf/view>. Acesso em 13 ago. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021**. Estabelece controles diferenciados em face de calamidades públicas e determina revisão de benefícios fiscais. Brasília, DF: Congresso Nacional, [2021a]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc109.htm. Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Reforma Tributária. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2023d. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2003a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dezembro de 2016**. Institui o Novo Regime Fiscal. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2016a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm. Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 25 mai. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 187, de 16 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre a certificação de entidades beneficentes. Brasília, DF: Presidência da República, 2021b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp187.htm#art47. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro 2016**. Altera as Leis Complementares nº 116, de 2003, e 63, de 1990. Brasília, DF: Presidência da República, 2016b. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm#art2. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 162, de 6 de abril de 2018**. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN). Brasília, DF: Presidência da República, 2018a. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp162.htm. Acesso em: 14 mar. 2024.

BRASIL. **Lei n. 10.707, de 30 de julho de 2003**. Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2004. Brasília, DF: Presidência da República, 2003b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.707.htm. Acesso em: 17 fev. 2024.

BRASIL. **Lei n. 12.017, de 12 de agosto de 2009.** Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2010. Brasília, DF: Presidência da República, [2009]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12017.htm. Acesso em: 16 mar. 2024.

BRASIL. **Lei n. 12.309, de 9 de agosto de 2010.** Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2011. Brasília, DF: Presidência da República, [2010]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12309.htm. Acesso em: 16 mar. 2024.

BRASIL. **Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra). Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 12.708, de 17 de agosto de 2012.** Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2013. Brasília, DF: Presidência da República, 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12708.htm. Acesso em: 16 mar. 2024.

BRASIL. **Lei n. 13.408, de 26 de dezembro 2016.** Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2017. Brasília, DF: Presidência da República, 2016c. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm#art2. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018.** Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2018b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/l13606.htm#:~:text=Institui%20o%20Programa%20de%20Regulariza%C3%A7%C3%A3o,2016%2C%2010.522%2C%20de%2019%20de. Acesso em 14 mar. 2024.

BRASIL. **Lei n. 13.898, de 11 de novembro de 2019.** Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2020. Brasília, DF: Presidência da República, 2019b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13898.htm. Acesso em 16 mar. 2024.

BRASIL. **Lei n. 14.116, de 31 de dezembro de 2020.** Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2021. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l14116.htm. Acesso em: 16 mar. 2024.

BRASIL. **Lei n. 14.194, de 20 de agosto de 2021.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022. Brasília, DF: Presidência da República, 2021c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm. Acesso em: 8 mar. 2024.

BRASIL. **Lei n. 14.436, de 9 de agosto de 2022.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2023. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/l14436.htm. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 14.791, de 29 de dezembro de 2023.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2024. Brasília, DF: Presidência da República, 2023e. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14791.htm. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 11 mar. 2024.

BRASIL. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre o Custeio da Seguridade Social. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o Simples Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 9.692, de 27 de julho de 1998.** Lei de Diretrizes Orçamentárias para 1999. Brasília, DF: Presidência da República, 1998a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9692.htm. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 14.195, de 26 de agosto de 2021.** Dispõe sobre melhorias na lei da liberdade econômica. 2021d. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14195.htm. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. **Medida Provisória n. 1.171, de 30 de abril de 2023.** Altera a tributação sobre a renda da pessoa física. Brasília, DF: Presidência da República, 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/mpv/mpv1171.htm. Acesso em: 16 mar. 2024.

BRASIL. **Medida Provisória n. 1.206, de 6 de fevereiro de 2024.** Altera os valores da tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Brasília, DF: Presidência da República, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/mpv/mpv1206.htm. Acesso em: 23 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. **Boletim de Avaliação de Política Pública nº 14:** Simples Nacional. Brasília, DF, ME, 24 de agosto de 2021. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/boletins-e-estudos/boletins-de-avaliacao-de-politicas-publicas/boletim-avaliacao-politicas-n14-simples-nacional_vfinal.pdf. Acesso em: 26 ago. 2024.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria Interministerial n. 102, de 7 de abril de 2016**. Institui o Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais - CMAP. MPOG, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/123456789/1086/1/Portaria%20102-2016.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Conceito de Gasto Tributário**. RFB, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf/@@@download/file>. Acesso em: 25 maio 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2023**. RFB, 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-2023.pdf/view>. Acesso em: 25 mai. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. RFB, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/anexo-metodologico-versao-1-3-pdf.pdf/view>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. RFB, 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/anexo-metodologico-versao-1-4.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo CST n. 25, de 1980**. Dispõe sobre a empresa de pequeno porte beneficiária dos favores do Decreto-Lei n. 1780, de 1980. RFB, 1980. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-25-1980_92640.html. Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo CST n. 37, de 26/06/1987**. RFB, 1987. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=93531>. Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo CST nº 15 de 21/09/1983**. Sujeição do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos pagos ou creditados a sociedades civis de prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada. RFB, 1983. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=93344>. Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Pessoas Jurídicas no Brasil 2016-2018: Informações Tributárias, Sociais e Setores Econômicos**. Brasília, DF: RFB, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2016-a-2018/informacoes-tributarias-sociais-e-de-setores-economicos-de-2016-a-2018/view>. Acesso em: 1 jun. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB n. 319, de 2023**. Transparência ativa de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica. RFB, 2023a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=130676#:~:text=RFB%20n%C2%BA%20319%2F2023&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20transpar%C3%Aancia%20ativa,de%201966%20%2D%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional>. Acesso em: 11 mar. 2024.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução de Procedimentos Contábeis - IPC 16 – benefícios fiscais**: conforme § 6º do art. 165 da CF/88 e art. 14 LRF. Brasília: STN, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3nHzFsa>. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.816 Rondônia**. Recorrente: Governador do Estado de Rondônia. Recorrido: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. STF, 2019. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751470450>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 190 – São Paulo**. Guerra Fiscal do ISS. Recorrente: Governador do Distrito Federal. Recorrido: Prefeito do Município da Estância Hidromineral de Poá. Relator: Ministro Edson Fachin. STF, 2016d. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565>. Acesso em: 19 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 572.762/SC**. Tema 42 da sistemática da repercussão geral. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Município de Timnó. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. STF, 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=546141>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 627.543/RS**. Recorrente: Lona Branca Coberturas e Materiais Ltda. Recorrido: União. Relator: Ministro Dias Toffoli. STF, 2013b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 705.423/SE**. Tema 653 da sistemática da repercussão geral. Recorrente: Município de Itabi. Recorrido: União. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília: STF, 2016a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4284492>. Acesso em 9 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.158.273 São Paulo**. Recorrente: Prefeito do Município de Ribeirão Preto. Recorrido: Câmara Municipal de Ribeirão Preto. Relator: Ministro Celso de Mello. STF, 2018c. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/1.158.273SPDeciso.pdf>. Acesso em 19 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.288.634 GOIÁS**. Recorrente: Município de Edealina. Recorrido: Estado de Goiás. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília: STF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=765422508>. Acesso em: 18 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão n. 1.112/2020**. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Seção de 06/05/2020. TCU, 2020a. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1112%2520ANOACORDAO%253A2020%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão n. 1.205/2014**. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Seção de 14/05/2014. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1205%2520ANOACORDAO%253A2014%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão n. 2.198/2020**. Plenário. Relator: Ministro Vital do Rego. Seção de 19/08/2020. TCU, 2020b. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/012691%252F2018-6/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/1>. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão n. 2.756/2018**. Plenário. Relator: Ministro José Mucio Monteiro. Seção de 28/11/2018. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2756%2520ANOACORDAO%253A2018%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão n. 2692/ 2021**. Plenário. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Seção de 17/11/2021. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2692%2520ANOACORDAO%253A2021%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão n. 38/2004**. Plenário. Relator: Ministro Adylson Motta. Seção de 28/01/2004. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A38%2520ANOACORDAO%253A2004%2520COL EGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão n. 747/ 2010**. Plenário. Relator: Ministro Augusto Nardes. Seção de 14/04/2010. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A747%2520ANOACORDAO%253A2010%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. Brasília: TCU, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7FF0EFD20184A531B4984564>. Acesso em 3 ago. 2023.

BRÄUTIGAM, D.; FIELDSTAD, O.; MOORE, M. (ed.). **Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent**. Cambridge: Cambridge University, 2008. Disponível em: https://beckassets.blob.core.windows.net/product/readingsample/396676/9780521888158_excerpt_001.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

CAMILO JUNIOR, Ruy P. Em defesa das sociedades simples. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 19 out. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-out-19/opiniao-defesa-sociedades-simples>. Acesso em: 14 out. 2023.

CASTAGNA, Ricardo A. **O Direito Financeiro dos Gastos Tributários**. 2020. Tese (Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

CASTILHOS, Núbia N. A. O. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e as Renúncias de Receitas Tributárias: Uma abordagem conceitual do art. 14 da LRF**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2022.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. **Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias**. CIAT: Panamá, 2020. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf. Acesso em: 28 ago. 2023.

CHILE. **Estatuto de las PyMEs**. Santiago, 2024. Disponível em: <https://www.bcn.cl/portal/leyfacil/recurso/estatuto-de-las-pymes>. Acesso em: 12 abr. 2024.

COELHO, Fábio U. **Parecer sobre o Registro das Sociedades Simples**. São Paulo, 6 de agosto de 2003. Disponível em: rcpjrj.com.br/html/pareceres/prof-fabio-ulhoa-coelho.html. Acesso em: 15 out. 2023.

COELHO, Marcus V. F. Lipoaspiração Constitucional: Enxugamento da Constituição é Inconstitucional. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 31 jul. 2009. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2009-jul-31/proposta-enxugamento-constituicao-elitista-inconstitucional?pagina=2>. Acesso em: 25 fev. 2023.

COLOMBIA. **Definición tamaño empresarial**: micro, pequeña, mediana. Bogotá, 2024. Disponível em: <https://www.mipymes.gov.co/temas-de-interes/definicion-tamano-empresarial-micro-pequena-median>. Acesso em: 12 abr. 2024.

COMUNIDAD ANDINA. **Resolución 1260**. Lima, 2023. Disponível em: <https://www.comunidadandina.org/StaticFiles/DocOf/RESO1260.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 01, de 21 de outubro de 2016**. CFC: 2016. Disponível em <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP01.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2024.

CONTI, José M. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

CORREIA NETO, Celso de B. Novo Regime Fiscal: Histórico e Controvérsias Constitucionais. **EALR**, v. 10, n. 1, p. 4-24, jan./abr. 2019. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10218/6538>. Acesso em: 19 mar. 2024.

CORREIA NETO, Celso de B. **O Averso do Tributo**: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>. Acesso em: 9 abr. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COUTO, Leandro F; CARDOSO JUNIOR, José C. **A Função dos Planos Plurianuais no Direcionamento dos Orçamentos Anuais**: Avaliação da Trajetória dos PPAS no Cumprimento da sua Missão Constitucional e o Lugar do PPA 2020-2023. IPEA, Março de 2020. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9801/1/td_2549.pdf. Acesso em: 26 abr. 2023.

CUNHA, Carlos R. **Praticabilidade Tributária**: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade sob uma Perspectiva Semiótica. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.

CURI, Bruno M. M. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídica e Sociais) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2007. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp052164.pdf> . Acesso em: 18 jan. 2024.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, 2015.

EQUADOR. **Consulta Societaria**. Quito, 2017. Disponível em: https://www.ccq.ec/wp-content/uploads/2017/06/Consulta_Societaria_Junio_2017.pdf. Acesso em: 12 abr. 2024.

ESPAÑA. **Retrato de las PYME**. Madrid, 2022. Disponível em: <https://industria.gob.es/es-es/estadisticas/RetratoPYME/Retrato-PYME-DIRCE-1-enero-2022.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2023.

FERRAZ, Luciano. Convênios com entidades privadas sem fins lucrativos depois da MROSC. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 18 ago. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-ago-18/interesse-publico-sobrevivencia-convenios-entidades-fins-lucrativos>. Acesso em: 18 out. 2023.

FREITAS, Leonardo B., BEVILACQUA, Lucas. Progressividade na tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social. **Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 17, n. 93, p. 87-106, set./out. 2015. Disponível em: <https://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/18700/material/Artigo%20Buissa%20e%20Bevilacqua%20ProgressividdTributa%C3%A7%C3%A3o Sobre%20a%20Renda.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2023.

GODOI, Marciano S. et al. **Dever Fundamental de Pagar Impostos**: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. Disponível em: https://cdnv2.moovin.com.br/livrariadplacido/imagens/files/manuais/186_dever-fundamental-de-pagar-impuestos-o-que-realmente-significa-e-como-vem-influenciando-nossa-jurisprudencia.pdf. Acesso em: 13 jan. 2024.

GUTIERREZ, Miguel D. **O Imposto de Renda e os Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/publico/TESE_COMPLETA_PDF_MIGUEL.pdf. Acesso em: 23 jun. 2023.

HEINEN, Juliano. **Precedente Administrativo ou Jurisprudência Administrativa**: A Força Normativa do art. 30 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Revista da Faculdade de Direito UFPR, Curitiba, v. 66, n. 1, p. 149-167, jan./abr. 2021. ISSN 2236-7284. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/73900>. Acesso em: 30 mar. 2024.

HENRIQUES, Elcio F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/publico/ELCIO_FIORI_HENRIQUES DISSERTACAO_VERSAO_INTEGRAL.pdf. Acesso em: 3 ago. 2023.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **O custo dos direitos**: Por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://dokumen.pub/o-custo-dos-direitos-kindleedition-9788546902149.html>. Acesso em: 4 mar. 2023.

INTERNATIONAL LABOR ORGANIZATION. **Preferential tax regimes for MSMEs Operational aspects, impact evidence and policy implications**. Genebra, 2021. Disponível em: <https://www.ilo.org/static/english/intserv/working-papers/wp033/index.html>. Acesso em: 26 ago. 2023.

INTERNATIONAL LABOR ORGANIZATION. **Simple National: Monotax Regime for Own-Account Workers, Micro and Small Entrepreneurs. Experiences from Brazil**. Genebra, 2019. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/documents/publication/wcms_715864.pdf. Acesso em: 16 abr. 2024.

JACOBSEN, Michael R. *et al.* Tax Expenditures in the Nordic Countries: A report from a Nordic working group. *In*: NORDIC TAX ECONOMIST MEETING. **Proceedings** [...]. Oslo: [s. n.], June 2009. Disponível em: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2024.

JARAMILLO, Wilson A. Caracterización de la Pyme Ecuatoriana. **Revista Gestión**, Universidad Ecuatoriana, n. 248, feb./mar. 2015. Disponível em: <https://www.uasb.edu.ec/observatorio-pyme/wp-content/uploads/sites/6/2021/04/No.-6.-Caracterizacion-de-la-PyME-ecuatoriana.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2024.

LOANS. *In*: SMALL BUSINESS ADMINISTRATION. Washington, c2024. Disponível em: <https://www.sba.gov/funding-programs/loans>. Acesso em: 13 abr. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004.

MARROCOS. **Guide Auto-entrepreneur**. Rabat, 2018. Disponível em: <https://ae.gov.ma/wp-content/uploads/2018/05/Guide-Auto-entrepreneur-Fr-1.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2024.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; GONET BRANCO, Paulo G. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: 7. ed. Saraiva, 2012. Disponível em: <https://morumbidireito.files.wordpress.com/2016/04/curso-de-direito-constitucional-gilmar-mendes.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2024.

MERCOSUL. **Normativa 1590**. Montevideu, 2023. Disponível em: <https://normas.mercosur.int/public/normativas/1590>. Acesso em: 12 abr. 2024.

MERCOSUL. **Políticas de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas do MERCOSUL - Etapa II**. Resolução Mercosul GMC n. 59. Montevideo: Mercosul, 1998. Disponível em: <http://www.sice.oas.org/trade/mrcsrs/resolutions/res5998p.asp>. Acesso em: 25 ago. 2023.

MÉXICO. **Marco normativo para las PyMEs**. Cidade do México, 2024. Disponível em: https://www.economia.gob.mx/files/marco_normativo/A539.pdf. Acesso em: 12 abr. 2024.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **La Exencion Tributaria**. Madrid: Colex, 1997.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/304803/mod_resource/content/1/Murphy.pdf. Acesso em: 19 out. 2023.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, João L. M. B. **Gastos Tributários em Trajetória**: Análise das Políticas de Renúncia Fiscal da União entre 1996-2019. 2020. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Vitória, 2020. Disponível em: https://sappg.ufes.br/tese_drupal/tese_15118_Disserta%E7%E3o%20-%20Jo%E3o%20Lucas%20Mattos%20Bodart%20%28Vers%E3o%20Final%29.pdf. Acesso em: 2 nov. 2023.

OLIVEIRA, Júlio M. Eficácia de lei condicionada à adequação à responsabilidade fiscal. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 5 jul. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-05/contas-vista-eficacia-lei-condicionada-adequacao-responsabilidade-fiscal//?action=genpdf&id=439928>. Acesso em: 15 mar. 2024.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Expenditures in OECD Countries**. Paris, 2010.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies, No. 23, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264243507-en>. Acesso em: 17 abr. 2024.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Taxation of SMEs**. Paris, 2009. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/43890889.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2023.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **VAT/GST Annual Turnover Concessions**. Paris, 2023. Disponível em:

<https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-gst-annual-turnover-concessions-ctt-trends.xlsx>. Acesso em: 8 set. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. Disponível em: <http://ole.uff.br/wp-content/uploads/sites/269/2019/07/Leandro-Paulsen-Curso-de-Direito-Tributario-Completo-2014.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2024.

PERU. **Características de las micro y pequeñas empresas**. Lima, 2024a. Disponível em: <https://www.sunat.gob.pe/orientacion/mypes/caracteristicas-microPequenaEmpresa.html>. Acesso em: 12 abr. 2024.

PERU. **Información sobre el régimen tributario**. Lima, 2024b. Disponível em: <https://www.gob.pe/6989>. Acesso em: 17 abr. 2024.

PERU. **Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS)**. Lima, 2024c. Disponível em: <https://www.gob.pe/6988-conocer-el-regimen-tributario-para-mi-negocio-nuevo-regimen-unico-simplificado-nrus>. Acesso em: 16 abr. 2024.

PERU. SUNAT. **Régimen MYPE Tributario – RMT**. Lima, 2023. Disponível em: <https://www.gob.pe/6990-regimen-mype-tributario-rmt>. Acesso em: 14 set. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2021.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro**. Cria a certificação eletrônica do estatuto de micro, pequena e média empresa. Disponível em: <https://www.iapmei.pt/getattachment/PRODUTOS-E-SERVICOS/Qualificacao-Certificacao/Certificacao-PME/Certificacao-PME-legislacao-consolidada.pdf.aspx>. Acesso em: 26 ago. 2023.

REPÚBLICA DOMINICANA. **Decreto 404-19**: Calificación de empresa. Santo Domingo, 2019. Disponível em: <https://icpard.org/wp-content/uploads/2022/01/9-Decreto-404-19-Calificacion-Empresa.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2024.

ROCHA, Sérgio A. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

SANTA CATARINA (Estado). **Decreto (Estadual) n. 1.490, de 14 de julho de 2000**. Regulamenta o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC. Santa Catarina, 2000b. Disponível em https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2000/dec_00_1490.htm. Acesso em: 20 out. 2023.

SANTA CATARINA (Estado). **Lei (Estadual) n. 11.345, de 17 de janeiro de 2000**. Dispõe sobre o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC. Florianópolis, 2000a. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/sc/lei-ordinaria-n-11345-2000-santa-catarina-dispoe-sobre-o-programa-de-desenvolvimento-da-empresa-catarinense-prodec-altera-a-denominacao-do-fundo-de-apoio-ao-desenvolvimento-empresarial-de-santa-catarina-fadesc-e-estabelece-outras-providencias>. Acesso em: 20 out. 2023.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. **Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e gasto tributário**. Série temas de interesse do Legislativo, Câmara dos Deputados, Edições Câmara, n. 15. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2009/livro%20-%20COMPETENCIA%20PARLAMENTAR%20PARA%20GERACaO%20E%20CONTROLE%20DE%20DESPESAS%20OBRIGATORIAS%20E%20GASTOS%20TRIBUTARIOS%20por%20Eber%20Zoehler%20Santa%20Helena.pdf>. Acesso em: 31 out. 2023.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, João R. C. L. **Novo Regime Fiscal**: Contexto e Resultados Recentes. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Avaliação de Políticas Públicas) – Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Brasília, DF, 2020.

SAYD, Patrícia D. **Renúncia Fiscal e Equidade na Distribuição de Recursos para a Saúde**. 2003. Dissertação (Mestrado). Escola Nacional de Política Pública. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: https://www.arca.fiocruz.br/bitstream/handle/icict/4699/ve_Patricia_Dutra_ENSP_2003?sequence=2&isAllowed=y. Acesso em: 22 nov. 2023.

SCAFF, Fernando F. A estimativa do impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2019b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-03/estimativa-impacto-orcamentario-financeiro-renuncias-fiscais/>. Acesso em 19 mar. 2024.

SCAFF, Fernando F. Os contribuintes e seus dois maridos: a incidência e a renúncia fiscal. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2019a. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jan-22/contas-vista-contribuintes-dois-maridos-incidencia-renuncia-fiscal>. Acesso em 3 ago. 2023.

SCHOUERI, Luiz E. Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. *In*: Eduardo Marcial Ferreira; JARDIM, Eduardo M. F.; PASIN, João B. C. **Tributos em Espécie**: Fundamentos e Elementos. São Paulo: Elsevier, 2010. Cap. 1, p. 1-26.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (org.). **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena empresa**. 6. ed. Brasília, DF: SEBRAE, 2013. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/anuario/2013/anuarioSebrae2013.html>. Acesso em: 11 abr. 2024.

SILVA, Carlos H. R. **O Dever Fundamental de Criar Impostos em Sentido Lato**: O Estudo Dogmático do Dever Fundamental de Pagar Impostos segundo José Casalta Nabais. 2016. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2016. Disponível em: [https://www.repositorio.ufal.br/bitstream/riufal/2135/1/O dever fundamental de criar impostos em sentido lato - o estudo dogm%C3%A1tico do dever fundamental de pagar impostos segundo Jos%C3%A9 Casalta Nabais.pdf](https://www.repositorio.ufal.br/bitstream/riufal/2135/1/O%20dever%20fundamental%20de%20criar%20impostos%20em%20sentido%20lato%20-%20o%20estudo%20dogm%C3%A1tico%20do%20dever%20fundamental%20de%20pagar%20impostos%20segundo%20Jos%C3%A9%20Casalta%20Nabais.pdf). Acesso em: 18 abr. 2024.

SIQUEIRA, Graciano P. **Sociedades Simples e o Simples Tributário**. Portal Contábeis, [s. l.], 9 dez. 2005. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/68/sociedades-simples-e-o-simples-tributario/>. Acesso em 16 out. 2023.

SMALL business procurement. *In*: SMALL BUSINESS ADMINISTRATION. Washington, c2024. Disponível em: <https://www.sba.gov/partners/contracting-officials/small-business-procurement>. Acesso em: 1 jun. 2024.

SOARES, Rafael M. **A Imunidade Tributária dos Partidos Políticos**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/129494/000977284.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2024.

TAX ADMINISTRATION RESEARCH CENTRE. **The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs**. The National Audit Office, UK, 2014. Disponível em: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/03/TARC-Tax-Expenditures-and-tax-reliefs-technical-paper.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2023.

TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito empresarial sistematizado**: doutrina, jurisprudência e prática. São Paulo: Saraiva Educação, 7. ed. 2018.

THE GLOBAL ECONOMY. **PIB per capita, Paridade do Poder de Compra, 2022**: Classificações de países. [Página Inicial]. Disponível em: https://pt.theglobaleconomy.com/rankings/gdp_per_capita_ppp/#:~:text=PIB%20per%20capita%2C%20Paridade%20do,pa%C3%ADses%20onde%20existem%20dados%20dispon%C3%A9veis. Acesso em: 14 set. 2023.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário. *In*: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517-527.

TORRES, Ricardo L. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TRIGUEROS, Miguel P. **Tax Expenditures in Latin America: 2008–2012**. [S. l.]: CIAT, 2014. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/03/2015TIBP_CIATwp02-2014.pdf. Acesso em: 2 nov. 2023.

UNIÃO EUROPEIA. **Recomendação da Comissão, de 6 de Maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas** (Texto relevante para efeitos do EEE) [notificada com o número C(2003) 1422]. Bruxelas, 2003. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=celex%3A32003H0361>. Acesso em: 2 nov. 2023.

URUGUAI. **Monotributo**. Montevideu, 2024. Disponível em: <https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/comunicacion/publicaciones/monotributo>. Acesso em: 16 abr. 2024.

WALD, Arnaldo. A responsabilidade dos sócios na sociedade civil e na sociedade anônima. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 36, p. 3-16, abr./jun. 2010. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/2697439/Arnaldo_Wald.pdf. Acesso em: 13 out. 2023.

WEN, Jean-François. **How to Design a Presumptive Income Tax for Micro and Small Enterprises**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2023. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2023/06/29/How-to-Design-a-Presumptive-Income-Tax-for-Micro-and-Small-Enterprises-533275>. Acesso em: 20 abr. 2024.

WORLD BANK. **Small and Medium Enterprises (SMEs) Finance: Improving SMEs' access to finance and finding innovative solutions to unlock sources of capital**. Washington, 2023. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/topic/smefinance>. Acesso em 15 ago. 2023.

WORLD BANK. **Small Business Tax Regimes**. View Point: Washington, 2016. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/b9a3b705-3926-58ce-bb92-98c9a51fa492/content>. Acesso em: 30 ago. 2023.

**APÊNDICE A - LIMITES GERAIS DE ENQUADRAMENTO COMO
MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE: EQUIVALÊNCIA COM
PIB PER CAPITA**

PAÍS/BLOCO ECONÔMICO	ENQUADRAMENTO MPE (valores em USD) <u>(A)</u>	PIB PER CAPITA (valores em USD) (B)	(A) / (B)
BRASIL	984.858	8.917	110
BRASIL (COM EXPORTAÇÕES)	1.969.716	8.917	221
ARGENTINA COMÉRCIO	4.338.725	13.651	318
ARGENTINA SERVIÇOS	634.832	13.651	47
ARGENTINA INDÚSTRIA e MINERAÇÃO	3.216.024	13.651	236
ARGENTINA MÉDIA	2.729.860	13.651	200
COLÔMBIA - Manufatura	2.061.951	6.624	311
COLÔMBIA – Serviços	1.327.235	6.624	200
COLÔMBIA – Comércio	4.337.204	6.624	655
ARGENTINA MÉDIA	2.575.463	6.624	389
CHILE	957.200	15.355	62
PERU	2.277.423	7.125	320
EQUADOR	1.000.000	6.391	156
REPÚBLICA DOMINICANA	908.555	10.111	90
MÉXICO	5.955.895	11.497	518
UNIÃO EUROPEIA	10.809.000	37.433	289
MÉDIA TOTAL	3.242.568	13.012	249
VARIAÇÃO DO BRASIL (com exportações) COM A MÉDIA TOTAL	-39%	-31%	-11%

MÉDIA (EXCETO UNIÃO EUROPEIA)	2.296.764	9.959	245
VARIAÇÃO DO BRASIL (com exportações) COM A MÉDIA (EXCETO UNIÃO EUROPEIA)	-14%	-10%	-10%

**APÊNDICE B - LIMITES DE DISPENSA DE REGISTRO E COBRANÇA DO
IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO – IVA OU IMPOSTO SOBRE BENS E
SERVIÇOS (IBS)**

Tabela 2.5 do Anexo. Limites de dispensa de registro e cobrança do Imposto sobre Valor Agregado ou Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (empresas nacionais)		
PAÍS	Limites de registro/pagamento do IVA¹	
	Limite para registro ou pagamento do IVA (C)⁶⁴	Limite
		USD²
Alemanha	C	29.543
Austrália	R	52.083
Áustria	R	45.455
Bélgica	C	33.784
Canadá	R	24.000
Coréia	C	56.671
Dinamarca	R	7.587
Eslovênia	R	87.962
Estônia	R	72.727
Finlândia	R	18.072
França	R	117.534
Grécia	C	18.330

⁶⁴ Os países marcados com (C) na tabela dispensam as empresas, apesar de registradas como contribuinte do IVA - ou imposto similar, de coletar e pagar o imposto desde que se situem dentro do limiar estabelecido. Os países marcados com (R) dispensam o registro no IVA/GST até o limite anual estabelecido.

Holanda	C	25.974
Hungria	C	77.419
Irlanda	R	94.937
Islândia	R	13.245
Israel	C	26.919
Itália	C	100.000
Japão	R	100.000
Letônia	R	78.431
Lituânia	R	97.826
Luxemburgo	C	41.176
Noruega	R	5.171
Nova Zelândia	R	40.268
Polônia	R	108.696
Portugal	C	21.769
Reino Unido	R	123.188
República Checa	R	77.519
República Eslovaca	R	92.204
Suécia	R	3.444
Suíça	R	90.909
MÉDIA		57.511
Base de dados: Delegados nacionais - posição em 1 de janeiro de 2022		

Notas

1. Os limites de registro/cobrança identificados nesta tabela são concessões gerais que dispensam os fornecedores nacionais da obrigação de registro e/ou cobrança/pagamento de IVA até que excedam um limite específico de volume de negócios anual.
2. As taxas de câmbio para conversão em dólares americanos são taxas de paridade de compra (PPP) para o PIB de 2021

Elaboração pelo autor com base em Organização Para A Cooperação E Desenvolvimento Econômico, 2023.

APÊNDICE C - ALÍQUOTAS EFETIVAS DO SIMPLES NACIONAL.

TABELAS DO SIMPLES NACIONAL			
ANEXO	SETOR	ALÍQUOTA EFETIVA MÍNIMA	ALÍQUOTA EFETIVA MÁXIMA
I	Comércio	4,00%	11,88%
II	Indústria	4,50%	15,00%
III	Serviços gerais (mas também se incluem contabilidade, fisioterapia, laboratórios, próteses, medicina, psicologia, arquitetura e urbanismo, corretagem de seguros e outros)	6,00%	19,50%
IV	Serviços intensivos em mão-de-obra (CPP paga à parte): construção civil, limpeza ou conservação, vigilância (mas se incluem também decoração, paisagismo e serviços advocatícios)	4,50%	16,90%
V	Serviços de natureza intelectual (*): Medicina veterinária, despachantes, engenharia, consultoria, auditoria, jornalismo etc.	15,50%	21,28%
(*) SE O FATOR "R" FOR IGUAL OU SUPERIOR A 28%, PASSA A PAGAR DE ACORDO COM O ANEXO III FATOR R = PROPORÇÃO DA REMUNERAÇÃO PAGA A TRABALHADORES COM RELAÇÃO AO FATURAMENTO			

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 2003, Anexos I a V.

**ANEXO A - ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO
DE 2006**

(vigência: 01/01/2012 a 31/12/2017) (progressividade parcial)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

**ANEXO B - ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO
DE 2006**

(REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 155, DE 2016)

(Vigência: a partir de 01/01/2018) (progressividade plena)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-