

TEMA CENTRAL: O REGIME CONSTITUCIONAL DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E DAS MICROEMPRESAS NA ESFERA TEMÁTICA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

- A questão da base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**
- A constitucionalidade da Lei nº 8.029/90, mesmo após a Emenda Constitucional nº 33/2001**

Natureza do estudo: parecer jurídico

Parecerista: Carlos Ayres Britto

Consultentes: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos – APEX-BRASIL e Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI.

SUMÁRIO

1. As consulentes e seu caráter jurídico. **2.** O objeto do parecer jurídico. **3.** Os quesitos das consulentes. **4.** O quadro normativo da contribuição social de intervenção no domínio econômico. **4.1.** O exame da matéria pelo mesclado prisma da Constituição e da Lei nº 8.029/90. **4.2.** O personalizado mecanismo de atuação indireta da União no domínio econômico. **4.3.** Os instrumentos objetivo e subjetivo de intervenção estatal indireta no domínio econômico. **4.4.** O caráter sistêmico das normas constitucionais sobre incentivo estatal-tributário em sentido objetivo e em sentido subjetivo. **4.5.** O regime direta ou exclusivamente constitucional das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico. **4.5.1.** Os dispositivos constitucionais constantes do próprio Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional (Capítulo I do Título VI). **4.5.2.** O Título constitucional sobre a ordem econômica enquanto lócus de enunciação do incentivo estatal-tributário do mais largo alcance (a contribuição social de intervenção no domínio econômico logicamente inserida). **4.5.3.** O capítulo constitucional da Seguridade Social como confirmação do caráter não taxativo das hipóteses de incidência da Contribuição Social como tributo (contribuição social de interesse das categorias econômicas e profissionais, aqui). **4.5.4.** As “Disposições Constitucionais Gerais” e o “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias” como prolongamento normativo dos conjugados temas das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e as entidades constitutivas do “Sistema S”. **5.** As razões-de-ser da imposição constitucional de tratamento favorecido para as pequenas e micro empresas, com sua lógica extensão às entidades privadas legalmente qualificadas como instrumentos de efetivação de políticas públicas no setor. **6.** Resposta aos quesitos das Consulentes. **7.** FECHO.

1. As consulentes e seu caráter jurídico

1.1. Honra-me com pedido de elaboração de parecer jurídico, primeiramente, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. Pessoa jurídica de Direito privado, integrante das instituições que a própria Constituição designa por “entidades privadas de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema social” (art. 240 da parte permanente e art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias-ADCT¹). Sistema Social ou “Sistema S”, a seu turno, que se caracteriza pela seguinte nota jurídica: suas personalizadas unidades nem são constitutivas de órgão ou entidade estatal nem de pessoa jurídico-privada, assim entendida a que se forma por livre vontade associativa dos particulares. Logo, personalizadas unidades que nem fazem parte da Administração Pública brasileira nem se constituem por livre vontade associativa dos particulares. Pelo que ficam do lado de fora do âmbito de incidência dos incisos de n.ºs. XVII a XXI do art. 5º da Constituição e também do artigo constitucional de n.º 37).

1.2. No caso dele, SEBRAE – e como sucede com as demais entidades do Sistema S –, cuida-se de pessoa coletiva privada sem fins lucrativos. Pessoa que, pelo seu caráter de entidade de assistência social, é contemplada com a regra constitucional da imunidade quanto a impostos (art. 150, inciso VI, alínea c, parte final). Dando-se que, na presente consulta, se faz acompanhar da Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos – APEX-BRASIL e da Agência Brasileira de

¹ Transcrevo os dois dispositivos:

“Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.”

Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.”

Desenvolvimento Industrial – ABDI, pessoas coletivas igualmente privadas e sem fins lucrativos.

2. O objeto do parecer jurídico

2.1. Quanto ao centrado objeto deste parecer, consiste ele na revelação do regime diretamente constitucional das contribuições sociais, afinando para aquela originariamente disciplinada na Lei n.º 8.029/90, a ter o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas como principal destinatário. Tributo que faz parte do gênero “contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas” (*caput* do art. 149 da Constituição)². **No caso, contribuição de intervenção indireta da União no domínio econômico, a título de “instrumento de sua atuação” nessa área mesma. Reitero: a título de instrumento de atuação da pessoa jurídica da União, no setor.**

2.2. Elucido um pouco mais: trata-se de pedido de estudo que se inicia com a Constituição e culmina com a legislação infraconstitucional sobre a contribuição em causa. Mas a Constituição já alterada pela Emenda Constitucional 33/2001, seja pela sua repercussão na contribuição comumente intitulada “CIDE-SEBRAE”, seja por se encontrar em julgamento no Supremo Tribunal Federal a constitucionalidade de tal exação. Exação em si mesma considerada e quanto à destinação do produto de sua arrecadação para entidades privadas. É o tema de nº 325 de Repercussão Geral e que tem como *leading case* o Recurso Extraordinário de nº 603.624, sob a relatoria da eminente ministra Rosa Weber. Ministra que já proferiu o seu ilustrado voto, na seguinte linha:

² Confira-se: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

“A adoção da folha de salários como base de cálculo das contribuições destinadas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI não foi recepcionada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que instituiu, no art. 149, III, ‘a’, da CF, rol taxativo de possíveis bases de cálculo da exação”

2.3. Cuida-se, então, já na esfera do STF, de Recurso Extraordinário que tramita sob a sistemática da repercussão geral. Recurso manejado contra acórdão do egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região e tendo por núcleo temático a base imponible da contribuição a que se refere a alínea *a* do inciso III do § 2º do art. 149 da Constituição, com a redação da Emenda Constitucional nº 33/2001. Donde a questão de se saber da constitucionalidade da referida exação sobre a folha de salários das empresas.

3. Os quesitos das consulentes

3.1. É assim diante de todo esse quadro tanto factual quanto normativo que as ilustradas consulentes me formulam os seguintes quesitos:

I – “É compatível com a Constituição Federal a incidência da contribuição prevista na Lei n.º 8.029/90 sobre a folha de salários para financiamento da política de apoio às micro e pequenas empresas?”

II – Em caso de julgamento pela inconstitucionalidade da exação, é constitucionalmente exigível que se proceda à modulação de efeitos?”.

4. O quadro normativo da contribuição social de intervenção no domínio econômico

4.1. O exame da matéria pelo mesclado prisma da Constituição e da Lei nº 8.029/90

4.1.1. Passo a dar conta do regime ou esquadro mescladamente constitucional e infraconstitucional da contribuição social de intervenção no domínio econômico. Regime diretamente constitucional, porém com seus lógicos desdobramentos no campo da legislação infraconstitucional; *in casu*, para também trazer a lume a Lei nº 8.029/90 e legislação correlata, que fazem da folha de salário das empresas a base de cálculo da CIDE ora analisada. Transcrevo as duas categorias de normas infraconstitucionais, deixando para o tópico de nº 4.5. deste parecer a transcrição dos dispositivos exclusivamente constitucionais.

4.1.2. Com este propósito, começo pelo diploma legal que aparta da Administração Pública Federal o antigo CEBRAE. **Isso para transformá-lo na figura do Serviço Social Autônomo (igualmente de previsão constitucional: art. 240 da parte permanente e 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, já reproduzidos em nota de rodapé)** e para destinar uma parcela da arrecadação tributária às entidades voltadas à execução de políticas de apoio às micro e pequenas empresas, promoção de exportações e desenvolvimento industrial. Refiro-me à lei nº 8.029/1990, que também inseriu no quadro dos seus personalizados destinatários a APEX-BRASIL – Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos e a ABDI – Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial. Confira-se:

“(…) Art. 8º.. É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

(…)

§ 3º. Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986.

(...)

§ 4º O adicional de contribuição a que se refere o § 3º deste artigo será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão ou entidade da Administração Pública Federal ao Cebrae, ao Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil – Apex Brasil e ao Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI, na proporção de 85,75% (oitenta e cinco inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) ao Cebrae, 12,25% (doze inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) à Apex Brasil e 2% (dois inteiros por cento) à ABDI.”

4.1.3. O outro diploma infraconstitucional é o Decreto-Lei nº 2.318/1986, expressamente referido pelo § 3º da Lei nº 8.029/1990 (acima transcrito). Diploma que, pelo seu art. 3º, assim dispõe:

“(…)

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981”.

4.2. Os personalizados mecanismos de atuação indireta da União no domínio econômico

4.2.1. Dessas duas estruturas normativas de tomo infraconstitucional, avulta o conteúdo significativo dos citados § 3º e § 4º do art. 8º da Lei nº 8.029/1990, exatamente por fazer das referidas entidades um mecanismo institucional de execução das políticas de apoio às micro e pequenas empresas, ao lado do setor de exportações e de desenvolvimento industrial. **Donde o segundo vínculo operativo entre esse mecanismo institucional e a destinação a ele do produto da arrecadação do adicional às alíquotas das “contribuições sociais” de que**

venho falando. E quanto à recepção do Decreto-Lei nº 2.318/1986 pela Constituição de 1988, o voto-condutor do então ministro Carlos Velloso, no STF, Recurso Extraordinário nº 396.266, é de toda precisão. Eis o trecho que interessa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II. - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. - R.E. conhecido, mas improvido.” (RE 396.266, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2003)

4.2.2. Aqui, também se faz imperioso esclarecer em que sentido falei de intervenção indireta do Estado no domínio econômico. **Uma atuação indireta, sim, por oposição àquela que o Estado protagoniza já na condição de agente econômico mesmo; quer dizer, o Estado a competir com a iniciativa privada na exploração da atividade econômica “de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços”, na linguagem do § 1º do art. 173 da**

Constituição. O que ele faz em caráter excepcional, segundo o *caput* desse mesmo art. 173, *litteris*: “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos de segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”³.

4.2.3. O que fica do lado de fora dessa excepcional protagonização estatal direta é o que se faz normal ou típico para o Poder Público em face da atividade econômica propriamente dita: **uma intervenção apenas indireta. Intervenção indireta que é confirmada pelo art. 174 da Constituição, sob a seguinte estrutura de linguagem: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e facultativo para o setor privado”.** Que é norma coerente com a do parágrafo único do art. 177, enunciador de que os particulares são os exercentes, por definição, dos misteres econômicos do Brasil. Não o Estado, sabido e ressabido que a “livre iniciativa” é tanto fundamento do Estado Democrático de Direito quanto da própria “ordem econômica brasileira”. Transcrevo os pertinentes dispositivos constitucionais:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

(...)

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

IV - livre concorrência; (...)

³ A ressalva que faz a parte inicial do dispositivo é para se referir às hipóteses de monopolização estatal que se lê no artigo igualmente constitucional de nº 177.

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

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

4.3. Os instrumentos objetivo e subjetivo de intervenção estatal indireta no domínio econômico

4.3.1. O que foi estudado até aqui incorpora, portanto, essa dualidade da intervenção direta e da intervenção indireta do Estado no domínio econômico. A indireta, operante pelo poder normativo e regulador do Estado mesmo. Ambas as dimensões a se desdobrar em políticas públicas de incentivo, fiscalização e planejamento (este último apenas obrigatório para o Poder Público).

4.3.2. Sem embargo, é preciso acrescentar o juízo de que **incentivo é um gênero que se desdobra na espécie objetiva e na espécie subjetiva. A dimensão objetiva a compreender institutos jurídicos do tipo “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão (...)”, para me valer da própria dicção do § 6º do art. 150 da Constituição. A incidir, além do mais, sobre “(...) impostos, taxas ou contribuições”. Já a dimensão subjetiva, a compreender determinados setores produtivos, como “o cooperativismo e outras formas de associativismo”⁴, ao lado do “turismo”⁵ e de instituições ou pessoas jurídicas do tipo “microempresas” e “empresas de pequeno porte” (artigo constitucional de nº 179, combinadamente com o inciso XIX do art. 170), no que toca a**

⁴ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...)”

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”

⁵ Art. 180. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão e incentivarão o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico.

simplificações, reduções e até eliminações de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Leia-se:

“Art. 170 (...)

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

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”.

4.3.3. Ainda não é tudo, porque essa espécie subjetiva de incentivo estatal (incentivo concedido *intuitu personae* ou em razão do caráter personativo do seu destinatário) também alcança instituições do tipo SEBRAE, constitutivas do mencionado “Sistema S”. Pelo que me sirvo do exemplo dele, SEBRAE, pelo seu vínculo funcional mais antigo e tão lógico quanto direto com as pequenas e microempresas, justamente. Entidade instituída e aparelhada por lei da União para operar como instrumento de atuação dela própria no setor dessas empresas que, por definição, contrastam com as de grande porte. Logo, ponto institucional de encontro entre política pública de incentivo por conduto da lei com política pública diretamente constitucional de favorecimento do setor em tela (o das pequenas e microempresas). Uma coisa a puxar outra, operacionalmente.

4.4. O caráter sistêmico ou *transtopográfico* das normas constitucionais sobre incentivo estatal em sentido objetivo e em sentido subjetivo

4.4.1. É o bastante para se ver que a matéria da consulta se faz exigente de exame rigorosamente sistêmico da Constituição. Um exame, conforme visto até agora, que não se limita às normas do Sistema Tributário (Título VI), porquanto ainda

perpassante dos Títulos versantes sobre a Ordem Econômica, a Ordem Social, as Disposições Constitucionais Gerais e até mesmo o ADCT. Tudo funcionalmente enlaçado pelo modo mais interdependente possível. *Supra* ou *transtopograficamente*, foi dito. É o que prossigo a fazer no segmento entrante de ideias e na perspectiva tanto do enfrentamento do respeitável pensar da insigne Ministra Rosa Weber quanto das respostas finais aos quesitos das consulentes.

4.5. O regime direta ou exclusivamente constitucional das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico

4.5.1. Os dispositivos constitucionais constantes do próprio Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional (Capítulo I do Título VI)

4.5.1.1. Muito bem! Feita, nos tópicos de n.ºs. 4.1. e 4.2. deste parecer, detida menção às duas tipologias de normas infraconstitucionais sobre o tema central da consulta, reitero que o tributo em que se traduz a contribuição social de intervenção no domínio econômico é de previsão diretamente constitucional. Tem assento no corpo de dispositivos da Constituição, conforme se vê do *caput* do art. 149, com os respectivos parágrafos e acréscimo advindo da Emenda Constitucional n.º 33/2001. Vou às transcrições de especial serventia para este parecer:

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

I – § 1º (...).

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo⁶:

⁶ Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33/2001.

- I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
- II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
- III – poderão ter alíquotas⁷:
 - a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro⁸;
 - b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada⁹

4.5.1.2. Ora, na sobredita perspectiva do enfrentamento do voto da Ministra Rosa Weber (data vênua) e dos quesitos a que devo a responder, o que importa saber é se o rol das bases imponíveis da contribuição é, ou não, taxativo. É em *numerus clausulus*, ou, contrariamente, sob novas possibilidades de ampliação por lei. E a minha resposta inicial é de que tal enunciação constitucional não se fez por modo exauriente, pois contribuição social de intervenção no domínio econômico ou então de interesse de categorias sociais e econômicas não obedece ao regime fechado dos impostos quanto aos respectivos fatos geradores. Tirante, lógico, o que a própria Constituição venha a excluir por modo expresso, como se deu com o inciso I, há pouco transcrito (proibição de incidência sobre receitas decorrentes de exportação).

4.5.1.3. Não por outra razão é que o inciso II do mesmo § 2º do art. 149, ao cuidar especificamente de hipóteses de incidência da contribuição, fez uso do advérbio “também”. Advérbio que, no Sistema Constitucional-Tributário brasileiro é sempre utilizado com o sentido de *inclusão* e significado comum de *além disso, outrossim, da mesma forma*¹⁰. É o que paulatinamente demonstrarei, em face mesmo do caráter sistêmico do tema central deste parecer jurídico e seus consectários.

⁷ Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

⁷ Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

⁸ Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

⁹ Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

¹⁰ A Constituição, quando utiliza o advérbio “também”, é para ampliação. Como fez, ilustrativamente, no inciso II do § 2º do art. 149, objeto do estudo. Por igual, valeu-se do vocábulo “também” assim por modo ampliativo já no Título VI e no parágrafo único do art. 146; no inciso IX do art. 155; no mesmo art. 155, no inciso XII, alínea “i”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

Parágrafo único. 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 (...)” (incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

4.5.2. O Título constitucional sobre a ordem econômica enquanto locus de enunciação do incentivo estatal-tributário do mais largo alcance (a contribuição social de intervenção no domínio econômico logicamente inserida)

4.5.2.1. O segundo locus matricialmente constitucional da matéria está no reportado art. 179, figurante do Título VII e do Capítulo I desse mesmo Título. Dispositivo que insere no seu raio de incidência institucional ou subjetiva as micro e pequenas empresas e no âmbito de todo e qualquer tributo. Toda e qualquer obrigação administrativa, previdenciária, creditícia e tributária, no rigor dos termos. Fazendo explícito uso, além do quê, da figura jurídica dos incentivos como dever estatal para com todas elas (“incentivá-las”, é o texto, precedido do verbo “dispensarão”, assim no modo imperativo). Confira-se, ainda uma vez:

“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”.

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

I – (...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço” (redação por meio da Emenda Constitucional nº 33, de 2001;)

“b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

(...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço” (redação aportada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

4.5.2.2. Dispositivo, o de nº 179, que serve de especial fundamento para a lei federal fazer do SEBRAE o mais especializado instrumento institucional ou subjetivo de atuação da União em prol de todas elas, micro e pequenas empresas. Um instrumento ou mecanismo de efetividade do próprio e multitudinário incentivo estatal em sentido objetivo (incentivo de quatro explícitos conteúdos, à luz do transcrito art. 179). E tudo em sintonia fina com o também citado inciso IX do artigo constitucional de nº. 170, a saber: “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”.

4.5.3. O capítulo constitucional da Seguridade Social como confirmação do caráter não taxativo das hipóteses de incidência da Contribuição Social como tributo (contribuição social de interesse das categorias econômicas e profissionais, aqui)

4.5.3.1. Agora, neste seu Título VIII (“Da Ordem Social”), Capítulo II (“Da Seguridade Social”), Seção I (“Disposições Gerais”), a Constituição confirma o seu enunciado de que o tributo de nome “contribuições sociais” não se confunde com o tributo de nome “impostos”. **Isto quanto ao precedente juízo que pode fazer sobre *numerus clausus* ou taxatividade em matéria de incidência tributária: para os impostos, sim; para as contribuições, não.**

4.5.3.2. O que estou a afirmar, agora no âmbito das contribuições sociais de interesse das categorias econômicas e profissionais, é o que ajuizei acerca das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico. **Tanto umas quantos outras não têm por característica ou estrutura identitária o fechamento do número das suas hipóteses de incidência. Ao contrário, sempre admitem ampliação por lei, conforme pude prefacialmente explicar nos tópicos de nºs. 4.5.1.2. e 4.5.1.3. Colocando ênfase, ali, no uso constitucional do advérbio “também” no sentido de inclusão e com o significado proverbial de além disso,**

outrossim, da mesma forma. Vou às devidas transcrições, também colocando ênfase (toda ênfase) no § 4º, abaixo:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (...)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

4.5.4. As “Disposições Constitucionais Gerais” e o “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias” como prolongamento normativo dos conjugados temas das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e as entidades constitutivas do “Sistema S”

4.5.4.1. Todo esse encadeamento sistêmico entre contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e entidades constitutivas do “Sistema S”

prossegue no corpo normativo das “Disposições Constitucionais Gerais” e do “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias” (ADCT). E prossegue até com prevalência do que em tal Sistema se contém, à luz do seguinte artigo 240:

“Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculada ao sistema sindical”

4.5.4.2. Ora, bem, **aqui se ressalva, primeiramente, a permanência da folha de salários como base de cálculo de contribuições sociais (a de intervenção no domínio econômica embutida, obviamente). Depois, a possibilidade de destinação do produto de arrecadação desse tipo de tributo para as entidades privadas de serviço social – de que o SEBRAE é modalidade típica – e de formação profissional “vinculada ao sistema sindical”¹¹. O que mantém perfeita conformidade com o que tenho chamado de concomitância de incentivos estatais em sentido objetivo e em sentido subjetivo. Também assim a permanência da característica das contribuições sociais como tipo tributário de fatos geradores *fora da camisa de força do numerus clausulus*.**

4.5.4.3. Quanto ao ADCT, seu art. 62 confirma que as entidades privadas de serviço social são mesmo criadas por lei, ainda que não embutidas no rol dos órgãos e entidades da Administração Pública. Mas sempre constituídas e aparelhadas para atuar como uma espécie de *longa manus* de tal Administração. Eis o teor do ADCT:

“Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área”.

¹¹ Destinação estendida, conforme anterior transcrição da lei, à APEX-BRASIL e à ABDI.

5. As razões-de-ser da imposição constitucional de tratamento favorecido para as pequenas e micro empresas, com sua lógica extensão às entidades privadas legalmente qualificadas como instrumentos de efetivação de políticas públicas no setor

5.1. Também de desembaraçada percepção toda a lógica de que se vale a Constituição para conferir um tratamento em apartado e favorecido às empresas de pequeno porte ou de menor compleição patrimonial-lucrativa. Empresas pequenas e micro, à luz do inciso IX do art. 170 e do art. 179 dela própria, Constituição. Eis as justificativas, ali mesmo no âmbito dos “princípios” que dão à “ordem econômica” a sua identidade jurídica:

I – sob a explícita exigência constitucional de que tais empresas se constituam sob as leis brasileiras e que tenham a sua própria sede e administração no País, o inciso IX do art. 170 serve por modo centrado ao princípio da “soberania nacional” (inciso I do mesmo art. 170) por modo absoluto. Soberania nacional, aqui; empresas genuinamente brasileiras, ali;

II – cuidando-se de empresas de menor porte ou compleição patrimonial-lucrativa, seu tratamento assim em separado e por modo juridicamente favorecido concorre para equilibrar, de alguma forma, o princípio da “livre concorrência” (inciso IV do art. 170, de novo). Atenta a Constituição à sábia lição de Henri Dominique Lacordaire (1802/1861): “Entre os fortes e os fracos, entre ricos e pobres, entre senhor e servo, a liberdade é que escraviza, a lei é que liberta”;

III – também por esse prisma da comparação das pequenas e micro empresas com as de médio e grande porte, favorecer juridicamente o primeiro bloco é encurtar distâncias sociais no próprio círculo do empresariado brasileiro, ou

com atuação no País. Encurtamento ou redução de desigualdade que não é senão o princípio que se lê no princípio de nº VII desse emblemático art. 170 (ao lado da referência a diminuição de desigualdade regional). E já antecipado, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil em sua inteireza, pelo inciso III do art. 1º dela mesma, Constituição (“erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”;

IV – comprovado, estatisticamente¹², que o setor das pequenas e microempresas é o que mais absorve mão-de-obra assalariada, favorecê-las é facilitar a concreção do princípio, ainda um vez constitucional, da “busca do pleno emprego” (inciso XVIII do mesmíssimo art. 170).

5.1.2. Em complemento, de se ver que **toda essa normatividade constitucional em prol dos pequenos e micro agentes econômicos é promotora do trânsito que vai da informalidade à formalidade de atuação, para segurança maior dos consumidores e aumento da própria arrecadação tributária. Sem falar que um dos mais lógicos prismas de análise da democracia (Norberto Bobbio à frente) é o que leva em consideração a necessidade de se conferir prestígio mais significativo para quem está na base da pirâmide social. Aqui, na base do setor da economia brasileira, a significar democratização interna ao próprio Capital. O que passa a fazer do capitalismo nacional um capitalismo tão social quanto democrático. Ou uma Economia Social de Mercado – mais do que uma singela ou tradicional Economia de Mercado – como resulta de um exame objetivo da Constituição.**

5.1.3. Por último, essa mesma Constituição ainda se abre para o entendimento de que, assim, como instituições do tipo SEBRAE nem se alocam no espaço jurídico

¹² (<https://revistapegn.globo.com/Negocios/noticia/2020/04/pequenos-negocios-ja-representam-30-do-produto-interno-bruto-do-pais.html>)>

do estatal-ortodoxo nem do ortodoxo espaço privado de atuação institucional, os pequenos e micro empresários ficam ali numa espécie de zona intermediária entre o capital e o trabalho. Por isso que mercedores de proteção que ora tem a ver com um desses dois fundamentos do “Estado Democrático de Direito” e da própria “ordem econômica” brasileira, ora com o outro (inciso IV do art. 1º e *caput* do art. 170, nessa ordem).

6. Respostas aos quesitos das Consulentes

Primeiro quesito: “É compatível com a Constituição Federal a incidência da contribuição prevista na Lei n.º 8.029/90 sobre a folha de salários para financiamento da política de apoio às micro e pequenas empresas?”

Resposta: sim! Mesmo após as alterações promovidas pela Emenda n.º 33/2001, entendo de rigor constitucional a possibilidade de utilização de “folha de salários” como base econômica da contribuição prevista na Lei n.º 8.029/90. Base econômica sempre ao dispor da lei como hipótese de incidência do tributo em causa.

Segundo quesito: “Em caso de julgamento pela inconstitucionalidade da exação, é constitucionalmente exigível que se proceda à modulação de efeitos?”

Resposta: sim! A Lei n.º 8.029/1990 é ato legislativo tão formal quanto válido e eficaz. Documento público de vigor trintenário, nos termos do art. 19, inciso II, da Constituição (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “recusar fé aos documentos públicos”, e o certo é que não há documento público mais expressivo que a lei formal em si). Documento sob cujo *frondoso* amparo parte do “Sistema S” atuou por toda uma existência, e em prol das pequenas e micro empresas, justamente. Sem outra finalidade que não a de atuar como instrumento institucional da própria União, no setor. É proibido que se encontrava, como ainda

se encontra, de auferir qualquer proveito lucrativo como pessoa jurídica mesma. Caso típico ou rigorosamente clássico em que eventual decisão judicial de inconstitucionalidade com efeitos pretéritos acarreta, não reequilíbrio, porém profundo e até paradoxal desequilíbrio no princípio maior da unidade material da Constituição. Tanto quanto no instituto da boa-fé como um dos conteúdos do princípio da “moralidade” administrativa (cabeça do artigo constitucional de nº 37) e na “segurança jurídica” enquanto conteúdo do princípio maior do “Estado Democrático de Direito” (*caput* do art. 5º e do art. 1º da Constituição, respectivamente). Constituição que não fundaria uma “ordem jurídica” (cabeça do art. 127) de ortodoxa supra-infra-ordenação se ela própria não fosse uma ordem normativa preservada de contradições ou antinomias de comandos. Até porque se presume válida toda norma estatal que preenche o requisito da existência (norma editada por autoridade do Sistema Jurídico). Presunção explicitamente assentada pelo encarecido inciso II do art. 19. É como pude assentar em trabalho doutrinário: “a Constituição não faria do Direito em geral um conjunto, um todo congruente de prescrições, se, antes, um todo congruente de prescrições ela não fosse. Não é por ser o Direito um sistema que a Constituição em sistema se transfunde. É por ser a Constituição um sistema que o Direito em sistema se transfunde. Como diria Confúcio, redivivo, 'não pode haver fronde em ordem com raízes em desordem'”. E foi nesse diapasão fundamentativo, penso, que o próprio STF já cristalizou o entendimento aqui perfilhado; qual seja, a declaração de inconstitucionalidade de norma que defere benefício fiscal deve produzir efeitos somente para o futuro. *Ex nunc*, dessarte. Questão enfrentada no julgamento da paradigmática ADI nº 4481, de relatoria do ministro Luiz Roberto Barroso. Oportunidade em que foi assentada a real função interpretativo-judicante de máximo prestígio aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da boa-fé dos particulares em face do poder tributante do Estado.

7. FECHO

Este o meu entendimento jurídico, *data venia* de entendimento contrário.

Brasília, de 3 agosto de 2020.



Carlos Ayres Britto¹³

OAB-DF nº 40.040

¹³ CARLOS AYRES BRITTO, mestre e doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, é membro da Academia Brasileira de Letras Jurídicas e da Academia Internacional de Direito e Economia.