
**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – Uni-CEUB
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE ANÁPOLIS – Uni-EVANGÉLICA
MESTRADO INTERINSTITUCIONAL - MINTER
CLÁUDIO GONÇALVES PACHECO**

**O SIMPLES NACIONAL E OS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS: Um estudo acerca da validade e da
conveniência da LC n. 123/2006**

Brasília – DF

2012

CLÁUDIO GONÇALVES PACHECO

**O SIMPLES NACIONAL E OS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS: Um estudo acerca da validade e da
conveniência da LC n. 123/2006**

Dissertação apresentada como requisito parcial à conclusão do Mestrado Interinstitucional em Direito do Centro Universitário de Brasília – Uni-CEUB / Centro Universitário de Anápolis – Uni-EVANGÉLICA.

Orientador: Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

Brasília – DF

2012

BANCA EXAMINADORA

CLÁUDIO GONÇALVES PACHECO

**O SIMPLES NACIONAL E OS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS: Um estudo acerca da validade e da
conveniência da LC n. 123/2006**

PROF. DR. ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY

Orientador

PROF. DR. LUÍS CARLOS MARTINS ALVES JR.

Examinador

PROF. DRA. ARINDA FERNANDES

Examinadora

PROF. DR. JOÃO REZENDE ALMEIDA OLIVEIRA

Examinador

Brasília, 31 de agosto de 2012

DEDICATÓRIA

À Gizelly, minha esposa, por sua inestimável e constante ajuda em materializar esse sonho há tempo acalentado; aos meus pais, "in memória", Geraldo e Florizete, pela inspiração de um referencial ético legado; e ao meu filho, João Paulo, a certeza de meu amor e minha devoção incondicionais.

AGRADECIMENTOS

Ao Pai, ao Filho e ao Espírito Santo, eu agradeço à Divina Trindade o dom da vida e a graça de existir.

À minha esposa, por acompanhar de perto, com amor, resignação e compreensão, toda esta árdua caminhada que um Curso de Mestrado requer, consigno aqui a minha eterna gratidão.

Aos meus pais, elevo minhas orações e invoco-os que me deem a bênção e proteção em nome da Santíssima Trindade.

Ao meu filho, razão de constantes preocupações em conduzir-me segundo os ensinamentos de Cristo Jesus, no sentido de tratar com dignidade, coerência e consideração os animais humanos e não humanos, vez que a melhor educação a lhe ser ofertada é a própria conduta.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Arnaldo, pela agudeza de raciocínio e pelas orientações pragmáticas e essenciais que possibilitaram a consolidação desse estudo.

Ao professor Luís Carlos Martins Alves Jr., por suas enriquecedoras lições de Dir. Constitucional prestadas durante todo Curso de Mestrado e, em especial, pelas observações finais para adequação desta dissertação de mestrado às normas da ABNT, imprescindíveis para elaboração deste trabalho acadêmico.

Aos professores e aos colegas do Curso de Mestrado, pelos preciosos debates em sala de aula, os quais consistiram num divisor de águas no aprimoramento de meus conhecimentos.

Ao meu amigo e colega de serviço, Edson Dirs Estevam, Auditor-Fiscal de Receita do Estado, pela figura humana sábia e diferenciada, pela idônea conduta como autoridade tributária e por sua singular competência e capacidade de trabalho, um exemplo de servidor e gestor público a ser seguido e que muito abrilhanta o quadro de Auditores-Fiscais do Estado de Goiás.

Ao também colega e amigo de trabalho, Guilherme Lopes Moraes, Auditor-Fiscal de Receita do Estado, por suas orientações técnicas de como fazer uma dissertação de mestrado.

Aos meus amigos e colegas de trabalho da Delegacia Regional Fiscal de Catalão e da Agência Fazendária Especial de Pires do Rio, o orgulho e a estima da companhia e do privilégio desse profícuo convívio.

Aos colegas Antônio Carlos M. de Freitas e Yasue Cristina Neves Kuramoto, da Coordenação do Simples Nacional, da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, por me ajudarem no levantamento dos dados relativos ao microsistema tributário do Supersimples e pelos valiosos esclarecimentos prestados.

"Não me sinto minimamente humilde perante a imensidão dos céus. As estrelas podem ser muito grandes, mas não são capazes de pensar ou de amar. E essas são qualidades que me impressionam bem mais do que o tamanho. Não tenho nenhuma honra em pesar quase 110 Kg."

F. P. Ramsey, em sua obra Foundations of Mathematics, citado por Karl Popper em seu livro "Conjeturas e Refutações", p. 50.

"Acredito que valerá a pena tentar aprender alguma coisa sobre o mundo, mesmo que, ao fazê-lo, aprendamos simplesmente que não sabemos grande coisa. Esse estado de ignorância consciente poderia constituir uma ajuda em muitos dos nossos problemas. Poderia ser bom para todos nós lembrar que, embora nos diferenciemos consideravelmente uns dos outros na diversidade das pequeninas parcelas que conhecemos, na nossa infinita ignorância somos todos iguais."

Karl Popper, "Conjeturas e Refutações", p. 51.

RESUMO

Esta dissertação objetiva analisar o Simples Nacional e os princípios constitucionais abalados com sua implantação, apoiando-se em estudo descritivo e experimental. Para tanto, baseia-se em pesquisas bibliográfica, documental e experimental. O microssistema tributário do Super Simples, corporificado normativamente na Lei Complementar Federal n. 123/2006 e consolidado mediante política pública de minoração e simplificação tributária, trabalhista, previdenciária, creditícia e processual, destinada à Microempresa e à Empresa de Pequeno Porte, tem sede e substrato constitucional, posto fundar-se no art. 146, III, "d", e parágrafo único, bem assim nos arts. 170, IX e 179, todos do Magno Texto. No primeiro capítulo introdutório, fez-se análise de como se processa o conhecimento jurídico para demarcar o referencial teórico-metodológico e fincar as âncoras conclusivas. No segundo capítulo, o estudo circunscreveu-se em demonstrar a origem constitucional das políticas públicas de fomento às microempresas e empresas de pequeno porte, evidenciando a sua decorrência dos direitos de segunda dimensão, os quais exigem uma postura positiva, prestacional do poder estatal em face da sociedade, bem como traçar as principais características do programa do Simples Nacional. No terceiro capítulo, fez-se um estudo descritivo das ações interpostas no Supremo Tribunal Federal, tanto em sede de controle difuso como no concentrado de constitucionalidade, registrando as inquietações jurídicas suscitadas. No quarto capítulo, discutiram-se os princípios constitucionais questionados nas ações interpeladas na Suprema Corte por haverem sido vulnerados em sua densidade axiológica normativa com a implantação do Supersimples. Por fim, o quinto capítulo, ocupou-se em analisar o desempenho socioeconômico da sistemática de tributação do Super Simples, através do levantamento da arrecadação dos tributos abarcados por esse regime, do quantitativo de contribuintes optantes desse sistema simplificado e de minoração tributária, antes e depois de sua implantação.

Palavras-chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Federalismo. Princípios. SIMPLES.

ABSTRACT

This dissertation analyzes the National Simple and constitutional principles shaken with its implementation, supporting on descriptive and experimental study. To do so, is based on research bibliographic, documentary and experimental. The microsystem tributary of the Super Simple, normatively embodied in the Federal Complementary Law n. 123/2006 and consolidated mitigation through public policy and tax simplification, labor, social security, credit and procedural, for the Micro and Small Enterprise, is based substrate and constitutional position grounded in the art. 146, III, "d", and single paragraph, as well as in arts. 170, IX and 179, all of Great Law. In the first chapter, it was analysis of how with the legal knowledge to demarcate the theoretical-methodological and put down anchors conclusive. In the second chapter, the study has limited itself to demonstrate the constitutional origin of public policies that promote microenterprises and small businesses, emphasizing its due rights of the second dimension, which require a positive attitude, prestacional of state power in the face society, as well as outlining the main features of the National Simple. In the third chapter, it was a descriptive study of the actions filed in the Supreme Court, both in headquarters and in the concentrate diffuse control of constitutionality, registering the legal concerns raised. In the fourth chapter, discussed the principles in constitutional actions apprehended asked the Supreme Court for having been violated in its density axiological rules with the implementation of Supersimples. Finally, the fifth chapter, he strove to analyze the socio-economic performance of the system of taxation of Super Simple, by surveying the collection of taxes covered by this scheme, the quantity of taxpayers opting this simplified system and tax mitigation, before and after its deployment.

Key-words: Constitutional Law. Tax Law. Federalism. Principles. SIMPLE.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	14
1.2 CONHECIMENTO	17
1.3 CONHECIMENTO JURÍDICO	18
1.4 DIREITO	21
1.5 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS - REFERENCIAL EPISTEMOLÓGICO (TEÓRICO-METODOLÓGICO) ADOTADO	22
2 O SIMPLES NACIONAL COMO POLÍTICA PÚBLICA – DEFINIÇÃO E CARACTERÍSTICAS	26
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS - O SIMPLES NACIONAL	26
2.1.1 Precedentes históricos para o surgimento da Constituição Econômica	28
2.1.2 A trajetória da Constituição Econômica no Brasil e o Simples Nacional	32
2.1.3 A Constituição Econômica na atualidade	37
2.1.4 O Simples Nacional como política pública	38
2.2 O SIMPLES NACIONAL EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	41
2.2.1 Características e natureza jurídica do Simples Nacional	44
2.2.2 A implementação do Simples Nacional	51
2.2.3 Critérios constitutivo e econômico para definição de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte	56
2.3 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS	60
3 A DISCUSSÃO JUDICIAL DO SIMPLES NACIONAL NO STF	62
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	62
3.2 ANÁLISE E DISCUSSÃO JUDICIAL DO SIMPLES NACIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE	64
3.2.1 A Reclamação n. 10866 MC/MG interposta no STF	66
3.2.2 Os Agravos de Instrumentos interposto no STF	69
3.2.3 Os Recursos Extraordinários interpostos: RE n. 612.102/RS, RE n. 630.507/PR, RE n. 655.709/DF, RE n. 627.543/RS e RE n. 632.783/RO ...	72
3.2.4 A Suspensão de Segurança n. 4134/PA	84
3.3 ANÁLISE E DISCUSSÃO JUDICIAL DO SIMPLES NACIONAL EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE	87
3.3.1 ADI n. 3.906-7/DF	90
3.3.2 ADI n. 3.933/DF	91
3.3.3 ADI n. 2.006/DF	92
3.3.4 ADI n. 3.903/DF	92
3.3.5 ADI n. 4.214/TO	93
3.3.6 ADI n. 4.384	94
3.3.7 Análise da ADI n. 3.910-5/DF – Princípio Federativo, Regra da não- cumulatividade do ICMS	97
3.3.8 Análise da ADI n. 4.033/DF – Contribuição sindical patronal	102
3.4 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS	110
4 O SIMPLES NACIONAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DENUNCIADOS NO STF	111
4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	111
4.2 PRINCÍPIOS <i>versus</i> REGRAS	112
4.3 O SIMPLES NACIONAL INSTITUIU UM NOVO TRIBUTO?	117
4.4 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA CRIADA COM A SISTEMÁTICA DO	120

SIMPLES NACIONAL E O PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA	
4.4.1 A norma jurídica tributária do Simples Nacional e sua praticabilidade tributária sob a perspectiva analítica da teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT)	123
4.4.2 A norma jurídica de incidência tributária do Simples Nacional e os tributos inclusos nesta sistemática	125
4.4.2.1 A relação existente entre o critério material da hipótese de incidência e a base de cálculo do consequente normativo	125
4.4.2.1.1 Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ	129
4.4.2.1.2 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	132
4.4.2.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	136
4.4.2.1.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS...	138
4.4.2.1.5 Contribuições para o PIS/PASEP	139
4.4.2.1.6 Contribuição Patronal Previdenciária – CPP	140
4.4.2.1.7 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS	142
4.4.2.1.8 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS	145
4.5 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS ACERCA DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES ESTUDADOS E OS PRINCÍPIOS ABORDADOS	147
4.5.1 Os princípios da igualdade, da isonomia tributária e da capacidade contributiva	148
4.5.2 Os princípios da estrita legalidade e da seletividade e a regra da não-cumulatividade	151
4.5.3 O princípio federativo	153
4.6 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS	166
5 A ARRECAÇÃO DO ICMS ANTES E DEPOIS DA IMPLANTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL NO ESTADO DE GOIÁS	168
5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	168
5.2 IMPOSTOS ESTADUAIS	169
5.2.1 Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação (ITCD)	170
5.2.2 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).....	171
5.2.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	173
5.3 A SISTEMÁTICA DE ARRECAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE GOIÁS EM JUNHO DE 2007, ANTES DA IMPLANTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL, E COMPARAÇÕES COM ESSE NOVO REGIME	174
5.4 ALGUNS DADOS INTERESSANTES SOBRE OS QUANTITATIVOS DE CONTRIBUINTES EXISTENTES NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL E NO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE GOIÁS	177
5.5 ANÁLISE DA ARRECAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL EM COTEJO COM O IPVA E O ITCD	180
5.6 ALGUNS DADOS DO SUPERSIMPLES EM ÂMBITO NACIONAL	181
5.7 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS	182
6 CONCLUSÃO	203
7 REFERÊNCIAS	206

RELAÇÃO DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	Agravo de Instrumento
art.	Artigo
arts.	Artigos
BNDE	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
c/c	combinado com
CF	Constituição Federal
Cf.	Conforme
CGSN	Conselho Gestor do SIMPLES Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário da Justiça
DJU	Diário da Justiça da União
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FGTS	Fundo de Garantia por tempo de serviço
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IRPJ	Imposto sobre a renda da pessoa jurídica
ISS	Imposto sobre serviços
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor individual
MI	Mandado de Injução
Min.	Ministro
n.	Número
<i>Op. cit.</i>	<i>Opus citatum</i>
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
Trad.	Tradutor
<i>v.g.</i>	<i>Verbi gratia</i>
<i>vs.</i>	<i>Versus</i>

INTRODUÇÃO

Sumário: 1.1 Considerações Iniciais; 1.2 Conhecimento; 1.3 Conhecimento Jurídico; 1.4 Direito 1.5 Considerações parciais - Referencial epistemológico (teórico-metodológico) adotado.

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Estatuto do Simples Nacional, corporificado normativamente na Lei Complementar Federal n. 123/2006 e consolidado mediante política pública de minoração e simplificação tributária, trabalhista, previdenciária, creditícia e processual, destinada à Microempresa e à Empresa de Pequeno Porte, tem sede e substrato constitucional, posto fundar-se no art. 146, III, “d”, e parágrafo único, bem assim nos arts. 170, IX e 179, todos do Magno Texto. Seus institutos legais espargem influência por vários ramos do Direito, mormente, no Direito Trabalhista, Empresarial, Administrativo, Econômico, Tributário e no Constitucional. Todavia, para os propósitos dessa dissertação, os estudos empreendidos restringir-se-ão às suas repercussões tributário-constitucionais.

Antes de sua implantação, o Simples Federal (Lei n. 9.317/1996) tinha essa atribuição em visar materializar tal diretriz constitucional no que toca aos tributos da União, bem como os Estados-membros também, como reflexo de sua competência legislativa tributária e visando a se resguardarem para não verem mutiladas suas plenas autonomias político-administrativa-financeiras, buscaram instituir programas de simplificação e redução da carga tributária no âmbito de seu espaço territorial, que, no caso do Estado de Goiás, fora substancializado pela Lei Estadual n. 13.270/1998, no que tange ao ICMS.

Em que pesem a União e os Estados-membros terem envidados esforços para criarem sistemas simplificados e favorecidos de tributação voltados para tais segmentos empresariais, as iniciativas estiveram aquém das expectativas esperadas pela sociedade brasileira, bem como o desafio hercúleo que se consistiu em desenvolver uma política pública que contemplasse os legítimos anseios da classe empresarial menos favorecida nas últimas décadas pelos reiterados planos socioeconômicos dos governos federal, estadual e municipal, com vista a

implementar a densa carga axiológico-normativo-constitucional do princípio do fomento à microempresa e a empresa de pequeno porte, que assegurasse aos micros e pequenos empresários o pleno acesso à livre-concorrência e à livre-iniciativa.

Se tais microssistemas tributários dos entes federados deram ensejo a celeumas jurídicas de todo jaez, com o Simples Nacional não poderia ser diferente, posto avançar muito mais na materialização desse desiderato constitucional, esbarrando, para sua implementação, em princípios caros de nossa ordem constitucional, como o princípio da igualdade, da isonomia tributária, da regra da não-cumulatividade, no princípio da estrita legalidade, da seletividade e talvez o que mais polêmica suscitou, no meio jurídico, o princípio federativo, dentre outros levantados nas ações interpostas no Supremo Tribunal Federal.

Buscando discorrer acerca de temas envolvendo a sistemática de tributação do Simples Nacional, esse estudo de dissertação objetiva analisar e discutir esse microssistema tributário e os princípios constitucionais possivelmente afetados e que tiveram seu alcance normativo coarctado em prol da promoção de uma política pública que dispensasse às micros e pequenas empresas tratamento jurídico diferenciado e favorecido na seara administrativa, tributária, previdenciária e creditícia, bem como analisar o comportamento da arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), no Estado de Goiás, com a implantação desse novo regime simplificado de tributação, aplicável às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP), estabelecida pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (LC n. 123/06), com vigência a partir de 1º de julho de 2007.

Nessa perspectiva, por este capítulo, nesta introdução, a preocupação primacial foi precisar o corte epistemológico. Para tanto, fez-se brevíssima análise do conhecimento jurídico, posto que esse trabalho dissertativo utilizar-se-á de tais referenciais teórico-metodológicos para dar coerência às teses sustentadas e fincará suas âncoras conclusivas nas premissas ali encontradas.

No segundo capítulo, o mote que orientou o estudo circunscreveu-se em demonstrar a origem constitucional das políticas públicas de fomento às microempresas e empresas de pequeno porte, evidenciando a sua decorrência dos

direitos de segunda dimensão, os quais exigem uma postura positiva, prestacional do poder estatal em face da sociedade, bem como traçar as principais características do programa do Simples Nacional.

No terceiro capítulo, fez-se um estudo descritivo das ações interpostas no Supremo Tribunal Federal, seja em sede de controle difuso de constitucionalidade, seja no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, registrando as inquietações jurídicas suscitadas e os princípios e direitos constitucionais reclamados de terem sido desrespeitados pelo microsistema tributário do Simples Nacional. Consigne-se que, ao minuciosamente compulsar, pesquisar, levantar o rol de ações que tramitam ou tramitaram na Suprema Corte do país abordando questões jurídico-constitucionais relativas ao Simples Nacional, constatou-se, até o encerramento desta dissertação, a existência de, no controle difuso, 7 (sete) Agravos de Instrumentos, 25 (vinte e cinco) Recursos Extraordinários e 1 (uma) Reclamação, e, no controle concentrado de constitucionalidade, 8 (oito) Ações Diretas de Inconstitucionalidade, destas apenas três têm acórdãos prolatados, quais sejam, ADI n. 4.033/DF, ADI n. 3.906 AgR/DF e ADI n. 2.006/DF, as demais ou estão com o relator para manifestar ou foram pedidos vistas por algum ministro. Cabe registrar que, dos vinte e cinco recursos extraordinários, dois tiveram a repercussão geral reconhecida pelo Pretório Excelso. Sublinha-se, ainda, a existência de uma Suspensão de Segurança da Presidência do STF.

A seu turno, no quarto capítulo, a proposta teórica não se ateve apenas descrever, mas discutir e posicionar acerca de todos os princípios constitucionais questionados nas ações interpeladas na Suprema Corte por haverem sido vulnerados em sua densidade axiológica normativa com a implantação do Supersimples.

Por fim, o quinto capítulo, ocupou-se em analisar o desempenho socioeconômico da sistemática de tributação do Super Simples, através do levantamento da arrecadação dos tributos abarcados por esse regime, do quantitativo de contribuintes optantes desse sistema simplificado e de minoração tributária, antes e depois de sua implantação, para tanto, valeu-se de informações obtidas das bases de dados da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás, da Secretaria da Receita Federal do Brasil e do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

Espera-se que com os estudos desenvolvidos e com os resultados acadêmicos da pesquisa levantados seja possível compreender adequadamente o modelo tributário do Simples Nacional.

1.2 CONHECIMENTO

Conhecer é o ato pelo qual o sujeito cognoscente (sujeito pensante) dirige sua atenção e seu intelecto para apreender certas propriedades do objeto cognoscível, posto que objeto em si, em oposição à imagem ou às características dele capturadas pela mente, continuará sempre incognoscível em sua essência, dando a conhecer apenas as suas manifestações fenomênicas, como aparências. Assim, conhecer "... é representar-se uma coisa. É a operação imanente pela qual um sujeito pensante se representa um objeto. É o ato de tornar um objeto presente à imaginação ou à inteligência. É o ato de sentir, perceber, imaginar ou pensar um objeto" (TELLES JÚNIOR, 1962, p. 7).

Nessa senda, o processo interativo dialético entre sujeito/objeto conduz à formação do conhecimento, o qual imprescinde da união e atuação conjunta de três elementos, a saber, do "eu", isto é, daquele que se dispõe a conhecer algo, do exercício da atividade intelectual por este "eu" pensante e o objeto a ser pensado, para que ocorra e possa esse conhecimento ser traduzido em linguagem. Sentencia Goffredo Telles Jr. que:

"... Pelo conhecimento, a coisa como que renasce, em novas condições de existência, dentro do sujeito conhecedor. Eis por que a ideia se chama também conceito, produto de uma concepção ou geração. E o sujeito conhecedor, assimilando a forma da coisa conhecida, deixa-se assimilar, em parte, por ela, como o lacre que, recebendo em si a forma do sinete, se assemelha ao sinete. Por força do conhecimento, o sujeito como que renasce também, porque se transforma, e toda transformação, de certa maneira, é um nascimento numa nova forma de ser." (TELLES JÚNIOR, 1962, p. 35).

Certo é que há o conhecimento vulgar, expresso em linguagem cotidiana, em estilo coloquial, e o conhecimento científico, o qual visa expressar suas constatações genéricas, extraídas da observação dos fatos comprovados, por meio de uma linguagem objetiva, neutra, descritiva e sistematicamente estruturada. Esse trabalho descreverá suas constatações em linguagem científica.

No que toca ao objetivo de estudo dessa dissertação, o objeto que se almeja conhecer e obter um certo conhecimento consiste na sistemática de arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), no Estado de Goiás, com a implantação da nova forma de tributação do Simples Nacional, aplicável às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP), estabelecida pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (LC n. 123/2006), com vigência a partir de 1º de julho de 2007, e as implicações aos princípios constitucionais envolvidos.

Contudo, antes de adentrar diretamente nesse estudo, buscar-se-á traçar, nos subitens seguintes, o encadeamento lógico que se quer seguir nesta dissertação, necessitando, primeiramente, para tanto, discorrer acerca do conhecimento jurídico, para só depois sublinhar qual o referencial epistemológico, ou seja, teórico-metodológico, a ser adotado com vista a melhor precisar a delimitação do tema que se quer desenvolver.

1.3 CONHECIMENTO JURÍDICO

Logo de início, cumpre diferenciar a metodologia do Conhecimento Científico em relação à metodologia empregada no Conhecimento Jurídico, tendo em vista que não são raras as invectivas de muitos dos pesquisadores na área das ciências da natureza, ligadas àquele conhecimento, que não consideram os métodos empregados pelas ciências humanas como um todo, nas quais se insere a ciência jurídica, o *status* de cientificidade.

Constata-se que, nas ciências naturais, têm-se os fatos; através do método de abordagem, fazem-se as observações, formulam-se enunciados extraídos da existência de ligações constantes entre os fatos e os fenômenos

naturais deles decorrentes; daí, num processo elaborativo e abstracional, por meio de construções lógicas rigorosas, formulam-se hipóteses a que a realidade empírica deve adequar-se, criando-se a teoria científica. Vale ressaltar que o cientista não quer mudar a realidade, quer explicá-la, prová-la, submetê-la a teste, buscar a confirmação da teoria que elaborara.

Quanto à Ciência do Direito, nos fenômenos humanos, o cientista do direito não se contenta em explicá-los, vai mais longe e procura compreendê-los. Quando assim dispõe o seu espírito investigativo, ou melhor, aplicativo, o cientista interfere intuitivamente no sentido dos fenômenos, pois os valora. Nessa medida, é necessário que haja um método próprio que seja ele mesmo validado pelo referencial axiológico e que lhe dê sentido, validando-o segundo valores individuais, sociais, culturais, ideológicos e históricos.

Aqui, nesse ponto, é oportuno fazer a distinção entre Direito Positivo e Ciência do Direito ou Ciência Jurídica, tendo em vista o emprego errôneo e indiscriminado de um e de outro, como se tratasse da mesma linguagem. Na perspectiva de Hans Kelsen, a Ciência do Direito busca conhecer e compreender o seu objeto de estudo, qual seja, a norma jurídica, o ordenamento jurídico, ou seja, o Direito Positivo. Nessa medida, a Ciência do Direito tem seu próprio paradigma, o qual se vale de uma linguagem descritiva e predicativa para enunciar as constatações encontradas ou expressar o significado de seu objeto. De tais enunciados extraem-se proposições, as quais se submetem ao crivo da verificabilidade, da testabilidade, do falso/verdadeiro, em relação ao paradigma metodológico adotado. A Ciência Jurídica vale-se da lógica apofântica ou alética ou formal, que se opera sobre o mundo do ser, sendo, repete-se, descritiva e predicativa. A seu turno, o Direito Positivo consiste num conjunto de normas jurídicas, que se caracterizam por proposições acentuadamente prescritiva e relacional, dotadas de imperatividade e autorização. Imperativa no sentido de dar um norte, uma direção à conduta humana, seja uma permissão, proibição ou obrigação, segundo os anseios sócio-políticos de uma sociedade organizada de um determinado tempo e lugar. Nesse sentido, o Direito Positivo está submetido à lógica deôntica, a qual opera sobre o mundo do dever ser. De seus enunciados colhem-se também proposições, as quais não mais são verificadas segundo o binômio do verdadeiro/falso, mas segundo os critérios da validade ou invalidade em relação à conformação ao ordenamento

jurídico em referência (TEIXEIRA, 2006, p. 9).

Enquanto o objeto das Ciências Naturais apresenta-se imutável ao querer humano, o objeto de estudo da Ciência do Direito, qual seja, o Direito Positivo, transforma-se para atender às necessidades humanas de um dado tempo e lugar. Segue-se daí que tanto o legislador pode mudar a lei, segundo conveniências históricas, políticas e sociais, muitas vezes até atendendo a pauta do clamor popular, quanto o juiz na solução do caso concreto, interpreta e aplica a norma segundo certas contingências contextuais, levado, não raras vezes, pela repercussão de fatos sociais. Ou seja, tendo em vista que o objeto da ciência jurídica, qual seja, o direito e as normas jurídicas, modifica-se constantemente no tempo e no espaço, levando alguns juristas a contrapor o caráter científico da Ciência Jurídica, posto não haver exatidão na construção do saber científico.

Há também o questionamento que procura saber se o método compreensivo é acentuadamente valorativo ou se é possível optar por uma neutralidade axiológica, ainda mais quando também se questiona se a doutrina jurídica é uma das fontes do próprio Direito. Nesse particular Tércio Sampaio Ferraz Jr. observa que “... A Ciência do Direito, nestes termos, não apenas se debate entre ser compreensivo-valorativa ou axiologicamente neutra mas também, para além disso, uma ciência normativo-descritiva, que conhece e/ou estabelece normas para o comportamento” (FERRAZ JÚNIOR, 2009, p. 12).

Em que pesem as vozes discrepantes, para maioria dos juristas, a ciência jurídica é uma ciência, posto que detém as especificidades que a individualiza, bem como compreende em si todos os caracteres necessários a revelar-se como autêntico conhecimento científico. Vale dizer, apresenta-se como um conhecimento sistemático, construído e demonstrado por um método próprio, o qual dirige-se a um determinado objeto individualizado por abstração dos demais fenômenos. A sistematicidade do discurso jurídico é um insofismável argumento para sustentar o caráter científico do conhecimento jurídico. Sistemático no sentido de tratar de uma atividade ordenada, segundo seus próprios princípios e específicas regras, levando o jurista a cuidar e conduzir-se, não raras vezes, pelo modelo das ciências naturais, mormente, no que toca às relações lógico-formais dos fenômenos jurídicos, desvencilhando-se de seu conteúdo empírico e axiológico (FERRAZ JÚNIOR, 2009, p. 13 e ss.).

No que tange a ser ou não ciência o saber jurídico, cabe consignar que esse debate é de somenos importância, haja vista que para a ciência jurídica a decidibilidade passou hoje a configurar o seu problema central e não o valor verdade, ou se os enunciados científico-jurídicos, próprios das teorias jurídicas, são verificáveis ou refutáveis segundo o critério de cientificidade das ciências naturais, vez que a validade dos enunciados devem ser aferidos segundo a sua relevância prática, no sentido de serem utilizados como instrumentos que possibilitem obter decisões, sejam legislativas, judiciais, administrativa, contratuais etc. Tércio Sampaio Ferraz Jr. leciona que:

“... Ao envolver uma questão de decidibilidade, a Ciência do Direito manifesta-se como pensamento tecnológico. Este possui algumas características do pensamento científico *stricto sensu*, à medida que parte das mesmas premissas que este. Os seus problemas, porém, têm uma relevância prática (possibilitar decisões: legislativas, judiciárias, administrativas, contratuais etc.) que exige uma interrupção na possibilidade de indagação das ciências em geral, no sentido de que a tecnologia dogmatiza os seus pontos de partida e problematiza apenas a sua aplicabilidade na solução de conflitos.” (FERRAZ JÚNIOR, 2009, p. 44 e ss.)

1.4 DIREITO

O Direito, diferentemente das ciências naturais, não busca a verdade. Essa não é a sua preocupação. Quando se incrimina o aborto ou o adultério, não se trata de verdade ou falsidade das proposições que veiculam essas proibições. É que num determinado período histórico convém a uma sociedade não transigir com as objetividades jurídicas contidas nessas normas. Mas, em outro contexto histórico-social, pode-se dispensar o rigor que se atribuía a esses valores, ou assumir-se uma postura mais liberal.

O Direito é uma ordem prática na medida em que nos informa e orienta o que deve ser feito em determinadas condições. Em seu domínio não há verdade ou falsidade, mas um plexo de normas impositivas ou coativas, as quais prescrevem condutas que disciplinam as relações interpessoais. Tais normas sujeitam-se ao crivo da validade ou invalidade. Os critérios de validade devem ser aferidos ao investigar se aludidas normas observaram a forma, o rito, o momento, o modo, a hierarquia, a estrutura, a lógica de criação, previamente, previstos, para integrarem ao ordenamento jurídico. Em suma, a lógica das normas jurídicas é a lógica

deôntica, do dever ser, submetidas ao crivo do válido ou inválido em relação a um dado ordenamento jurídico.

As normas jurídicas podem veicular uma permissão, proibição ou obrigação, cuja finalidade é manter a ordem pública e evitar a perturbação da ordem social. Nessa perspectiva, não são normas de bons conselhos, de meras recomendações, mas são dotadas de imperatividade e autorizamento. Imperativas, no sentido de fixarem uma direção para a conduta humana. Autorizativas, por possibilitarem a legitimação por parte do lesado em exigir do Poder Estatal a satisfação ou a reparação do seu direito violado (DINIZ, 2008, p. 154 e ss.).

1.5 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS - REFERENCIAL EPISTEMOLÓGICO (TEÓRICO-METODOLÓGICO) ADOTADO

Até este ponto, buscou-se discorrer acerca das características de um discurso jurídico, posto que o propósito não foi outro senão o de sinalizar que esta dissertação pautou-se por uma argumentação que vise demonstrar e desenvolver um raciocínio lógico, na forma dissertativa para solução do problema proposto. Este trabalho utiliza-se de vários modos para levantamento dos fatos, da coleta de dados, da reprodução e articulação de idéias, empregando procedimento técnico e lógico do raciocínio jurídico, sempre buscando fazer uma ponte entre o lógico com o real, bem como articulando a teoria com a realidade, do contrário, este trabalho não teria qualquer sentido, consistiria em mero esforço intelectual sem qualquer repercussão prática. Portanto, prima-se por uma fundamentação epistemológica que dê suporte e justifique a própria metodologia adotada.

Nessa perspectiva metodológica, no tocante à linguagem científica, dita pura, valer-se-á tanto do raciocínio indutivo como do dedutivo para o estudo dos dados colacionados, sejam de pesquisas experimental ou documental, secundárias ou primárias, haja vista que só a teoria é capaz de dar cientificidade aos dados empíricos levantados e rigorosamente interpretados. Todavia, uma teoria que não finca seus fundamentos na realidade dos dados não gera conhecimento científico.

Por seu turno, a linguagem jurídica empregada é a do positivismo jurídico, referendada pelo ordenamento jurídico, mesmo porque a interpretação conforme a Constituição não pode opor-se à literalidade da norma. Todavia, não se

trata de uma adesão cega a esta perspectiva metodológico-epistemológica, tendo em vista que fiar-se em fatos, dados e documentos e sobretudo dispositivos normativos, sem qualquer referência à realidade, verdadeiro valor não lógico-jurídico, significaria declarada afronta ao Estado democrático de direito, o qual tem no princípio da dignidade da pessoa humana o seu princípio mor. Nesse sentido, admiti-los como valores agnóstico-jurídicos, isto é, não empiricamente demonstráveis pelas ciências humanas e sociais, demonstraria uma postura intelectual irresponsável e de trabalho de dissertação totalmente desprezível. Ou melhor, uma teoria do dever ser que não tenha a menor correspondência com o ser da realidade subjacente afigura-se artificial, sem qualquer emprego ou proveito. Todo sistema ou programa, jurídico ou não, deve abstrair certos dados do ser, como condição indispensável para seu objetivo e sucesso, do contrário, configurar-se-ia num esforço, num exercício intelectual infrutífero, sem resultados práticos imediatos. Nessa senda, em situações de mal-estar jurídico, em que se verifique a completa dissintonia entre o ordenamento jurídico e a realidade social subjacente, este trabalho também lançará mão da linguagem baseada na compreensão tópica do raciocínio jurídico, na concepção teórica dos princípios gerais do direito e na dialética jurídica como discurso de persuasão, bem assim no bom senso, na prudência e na razoabilidade, desde que intersubjetivamente aceitos.

Nessa medida, este trabalho apoia-se em estudo descritivo e experimental. Para tanto, baseia-se em pesquisas bibliográfica, documental e experimental.

Da pesquisa bibliográfica utilizada, registraram-se e interpretaram-se as categorias teóricas, como teses, artigos, livros etc., já produzidos, desenvolvidos por pesquisadores no tocante à sistemática de tributação do Simples Nacional, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte, antes e depois da promulgação da LC n. 123/2006. As teses, os artigos e os livros científicos pesquisados, foram elaborados por estudiosos e doutrinadores, selecionados na área constitucional, tributária e administrativa, os quais são reconhecidos e considerados como exponenciais na comunidade científica a que pertencem. Também, as obras levantadas e consultadas, relacionadas às ciências sociais, econômicas e históricas, abordaram o tema ora em tela, as quais foram desenvolvidas por cientistas do mesmo jaez e quilate, contribuindo assazmente para

a compreensão desse fenômeno.

No que se refere à pesquisa documental, analisou-se e interpretou-se a legislação aplicável ao Simples Nacional, a jurisprudência produzida no Supremo Tribunal Federal que trataram e tratam deste assunto, seja em sede de controle difuso, mormente, os Agravos de Instrumento, Recursos Extraordinários etc.; seja em sede de controle concentrado, a saber, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) que tramitaram e tramitam nesta Colenda Corte, ao julgarem casos que abordam os princípios constitucionais, possivelmente, infringidos com a implementação do Supersimples, bem como documentos extraídos de jornais e outros periódico que fazem referências aos contribuintes enquadrados neste regime em questão.

Por sua vez, a pesquisa experimental tomou o próprio objeto de estudo como fonte de observação técnica, posto que se considera, neste estudo, os universos dos contribuintes que estavam enquadrados no regime previsto na Lei Estadual n. 13.270/98, que normatizou o sistema de arrecadação do simples aplicável aos contribuintes do Estado de Goiás, quando ainda não existia uma legislação única para todos os entes federados, e dos que estão atualmente enquadrados no Simples Nacional, conforme a LC n. 123/2006. A pesquisa coletou os dados primários junto às bases de dados existentes na Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás, utilizadas para o seu próprio processo, mensal e anual, de arrecadação do ICMS no Estado. Estes dados foram selecionados e tratados visando traçar paralelos entre os dados da arrecadação e do faturamento destas empresas, levando em conta os períodos analisados, segundo suas respectivas atividades econômicas. Também foram pesquisadas bases de dados disponíveis no *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDES), Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e em outras instituições que produzem pesquisas de estudos de dados sob encomenda, todos que dizem respeito à situação dos contribuintes brasileiros e goianos enquadrados no Simples Nacional, isto é, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte goianas.

Da análise das pesquisas empreendidas, apresentou-se o resultado das informações obtidas, que possibilitou concluir acerca do impacto causado, positivo ou negativo, na arrecadação do ICMS para a economia do Estado de Goiás,

bem assim quais as consequências decorrentes com a entrada em vigor do Simples Nacional.

Por último, cotejaram-se os levantamentos realizados com rigor técnico-científico esperado para inferir se as limitações impostas à autonomia do Estado de Goiás de legislar e arrecadar sua principal fonte de receita, isto é, o ICMS, por conta da vigência da LC n. 123/2006, configuraram óbices significativos à fiscalização e cobrança do ICMS, de sorte a sobrelevar aplicar um princípio em detrimento de um outro, isto é, quiçá o princípio da livre iniciativa e do desenvolvimento nacional *versus* o princípio federativo.

CAPÍTULO 2

O SIMPLES NACIONAL COMO POLÍTICA PÚBLICA – DEFINIÇÃO E CARACTERÍSTICAS

Sumário: **2.1** – Considerações iniciais - O Simples Nacional; **2.1.1** – Precedentes históricos para o surgimento da Constituição Econômica; **2.1.2** – A trajetória da Constituição Econômica no Brasil e o Simples Nacional; **2.1.3** – A Constituição Econômica na atualidade; **2.1.4** – O Simples Nacional como política pública; **2.2** – O Simples Nacional em face da Constituição Federal de 1988; **2.2.1** – Características e natureza jurídica do Simples Nacional; **2.2.2** – A implementação do Simples Nacional; **2.2.3** – Critérios constitutivo e econômico para definição de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte; **2.3** – Considerações parciais.

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS - O SIMPLES NACIONAL

Neste capítulo, analisa-se o programa de governo denominado Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (LC n. 123/2006), com vigência a partir de 1º de julho de 2007, entendido como uma política pública destinada ao desenvolvimento das microempresas e das empresas de pequeno porte, posto que, além desta lei complementar federal instituir e dispensar a tais empresas um regime simplificado de tributação, também traz importantes regramentos diferenciados que as prestigiam e as discriminam positivamente, precipuamente no que tocam às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação tecnológica, ao associativismo, às regras de inclusão, ao acesso à justiça, dentre outras disciplinas, encontrando-se esses benefícios disciplinados nos Capítulos III a XIII, arts. 4º a 76, da LC n. 123/2006.

Ressalta-se que esta política pública faz parte de um programa bem maior de atuação e de intervenção no domínio econômico e social a que os órgãos legislativos, executivos e jurisdicionais estão impelidos a cumprir, por força de diretriz constante em nossa Lei Maior. Direção política esta exteriorizada nas normas constitucionais programáticas traçadas pelo legislador constituinte para que o Estado realize seu fim social, as quais, para o caso em tela, encontram-se sistematizadas

no Título VII, arts. 170 a 192, ao tratarem da Ordem Econômica e Financeira, e, no Título VIII, arts. 193 a 232, ao cuidarem da Ordem Social.

A LC n. 123/2006, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, compõe-se de 14 capítulos, os quais reúnem toda uma vasta disposição voltada para tutelar as empresas de menor capacidade econômica, disciplinando acerca de diversos assuntos dos mais variados ramos do direito, onde o Simples Nacional, que vem disciplinado no Capítulo IV (arts. 12 a 41) desta lei complementar, representa apenas a seção desse diploma jurídico que visa estabelecer o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos por tais empresas, ou seja, estabelece normas tributárias especiais para este segmento empresarial. Nesse particular, Carlos Renato Cunha (2010, p. 239-240), em sua dissertação de mestrado, sublinha que:

“... São regimes que se relacionam, mas não se implicam necessariamente. Um contribuinte pode enquadrar-se como microempresa para os fins de beneficiar-se com parcela dos incentivos previstos no Estatuto, nas áreas trabalhista ou de licitação, por exemplo. Mas pode não ter os requisitos necessários para enquadrar-se no SIMPLES, como, por exemplo, não ter feito a opção, deixando de beneficiar-se do tratamento favorecido no âmbito tributário.”

Cumprir assinalar que o art. 18-A da LC n. 123/2006, inserido pela LC n. 128/08, criou a figura do microempreendedor individual – MEI, com objetivo de proporcionar melhores condições ainda para uma certa categoria de microempresário, qual seja, o pequeno empresário representado pelo empresário individual, o qual deve ser caracterizado como uma microempresa, conforme estabelece o art. 68 da LC n. 123/2006. O microempreendedor individual optante pelo Simples Nacional recolherá impostos em valores fixos mensais independente da receita bruta auferida e terá singelas obrigações tributárias acessórias a cumprir. O desiderato político do Simples Nacional para esses microempresários não é outro senão o de incentivar o empreendedorismo e combater à informalidade, ao lhes dispensar um tratamento digno e lhes resgatar a cidadania empresarial.

Em tempo, consigne-se que esta dissertação restringir-se-á à análise do regime simplificado de tributação dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte de que se ocupa a lei do Simples Nacional, vale dizer, da LC n. 123/2006, mormente, no que tange aos reflexos e ao comportamento da

arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), no Estado de Goiás, com a implantação da nova sistemática de tributação, aplicável às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP), e as implicações aos princípios constitucionais envolvidos, não abordando, a não ser de forma tangencial, aqueles outros temas disciplinados no aludido diploma legal.

Outrossim, para que se possa compreender o contexto em que culminou com a implantação do Simples Nacional, faz-se mister, ainda que em poucas linhas, esboçar os movimentos constitucionalistas que o precedeu e o instituiu, mesmo porque todo atuar do Governo não surge de forma desinteressada e de neutralidade valorativa às transformações políticas que o envolvem, mas, pelo contrário, está imerso num movimento histórico-econômico-social de seu tempo que o justifique, para, logo em seguida, ocupar-se desse programa em si.

2.1.1 Precedentes históricos para o surgimento da Constituição Econômica

Os movimentos liberais burgueses dos séculos XVII e XVIII, deflagrados inicialmente pela Revolução Gloriosa, no Reino Unido, em 1688-1689, pela Revolução Francesa de 1789 e pela Independência Americana em 1776, representaram a submissão da coroa às deliberações do parlamento ou, então, como na França, apearam os monarcas absolutistas de seus poderes reais, depuseram a nobreza de seu já debilitado poder, puseram um fim na insegurança jurídica e na centralização dos poderes executivo, judiciário e legislativo, os quais encontravam-se enfeixados nas mãos do soberano. Aludidas manifestações sociais lograram-se vitoriosas ao darem um basta na censura à liberdade de expressão e na ausência de participação dos cidadãos na vida política e social de seus países, vigentes no *Ancien Regime*. Conforme se extrai da doutrina, estas conquistas constituíram os direitos fundamentais de primeira dimensão. Tais direitos e princípios passaram constar em todas as Constituições escritas das sociedades livres, tendo cunho assinaladamente individualista, representando direitos dos indivíduos em relação e em oposição ao Estado. São considerados direitos de defesa, pois impuseram uma postura negativa para o Estado em face do indivíduo, isto é, pugnam e demarcaram uma zona de não-intervenção governamental na vida das

peças, uma esfera de autonomia individual em face do Poder Público (SARLET, 2008, 54 e ss.).

Nessa perspectiva, os direitos fundamentais de primeira dimensão sinalizaram um elenco extenso de liberdades que repousa suas raízes na doutrina iluminista e jusnaturalista dos séculos XVII e XVIII, destacando, dentre outros, os direitos à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei, ao devido processo legal, ao *habeas corpus*, ao direito de petição, sendo, posteriormente, acrescidos pelas liberdades de expressão coletiva, isto é, liberdade de imprensa, de manifestação, reunião, associação, bem como pelos direitos de participação política, a exemplo do direito de votar (capacidade eleitoral ativa) e ser votado (capacidade eleitoral passiva).

Nesse contexto, a despeito da doutrina observar que esses direitos têm viés negativo, isto é, exigem uma postura de não fazer, uma conduta absenteísta do poder público em face do cidadão, ou seja, de não-intervenção do Estado na vida privada das pessoas, Stephen Holmes e Cass Sunstein, na obra *The Cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*, advogam a tese que todos os direitos fundamentais, de todas as dimensões, têm caráter positivo, ou seja, exigem uma participação efetiva do poder público através de políticas públicas para consumarem tais direitos. Isto é, necessitam da alocação de vultosa soma de recursos públicos para serem implementados e mantidos. Assim, para que toda e qualquer sociedade democrática faça acontecer o direito à vida, à propriedade e à liberdade, para ficar só nesses direitos de primeira dimensão, é necessário que os governos invistam elevada soma financeira em segurança pública (boa polícia judiciária e ostensiva, sistema penitenciário eficiente etc.) para defender os cidadãos e os seus bens de ataques de criminosos e da própria máquina estatal que pode desviar dos ditames da lei e incorrer em abusos contra as pessoas, bem como requer a estruturação de um sistema judiciário eficiente, imparcial, com dispendiosas garantias jurisdicionais, processos céleres e insuscetível de corrupção, assim como toda uma gama de recursos econômicos para manter em bom funcionamento a máquina administrativa para salvaguardar tais direitos. Em suma, todo direito tem um custo social e financeiro para sociedade. Nessa medida, cabe registrar a importância de também se cultivar o dever fundamental de pagar impostos, pois este

se legitima e se justifica como *conditio sine qua non* para manutenção dos demais direitos (HOLMES, 2000, p. 37-83).

Não obstante a importância desse salto de consciência crítica e do progresso social e político das sociedades organizadas atuais, o movimento liberal burguês passou ao largo e insensível às mazelas sociais provocadas pela Revolução Industrial, que, em pleno século XVIII, exibiu sua verdadeira face, qual seja, a face do descaso, da desumanidade para com o sofrimento e miséria infligidos a milhares de homens, mulheres e crianças, ao submetê-los a trabalhos infimos, por horas a fio, em ambientes insalubres, sem descanso, com ínfimos salários, verdadeiros farrapos humanos, cujas remunerações mal supriam suas necessidades de subsistência.

Em virtude desse agudo sofrimento humano, na segunda metade do século XIX, desencadearam-se sangrentos movimentos sociais da classe proletária. Estes levantes sociais foram insuflados pelas ideologias socialistas, as quais contrapunham à mentalidade burguesa da época, condenando a extenuante exploração que a ideologia do Capitalismo Industrial infligia à classe operária. Os pensadores revolucionários desse período, desde os utópicos como Moses Hess, Weitling e Heine, na Alemanha, e Fourier, Saint-Simon e Proudhon, na França, e depois com Karl Marx e Friedrich Engels, considerados estes socialistas científicos, por irem na raiz do problema e encontrarem no sistema capitalista as verdadeiras causas da exploração do homem pelo homem, forneceram os ideais de contestação e repúdio à opressão reinante. Seus pontos de vista, suas teorias político-social-filosóficas conscientizaram, uniram e engajaram os proletariados contra a classe burguesa que os espoliavam, em busca de melhores condições de trabalho e remuneração, nesse novo estágio do capitalismo (MALUF, 1995, p. 129 e ss.).

Esses novos direitos agora reclamados caracterizam-se por serem prestacionais, pois buscam outorgar aos cidadãos direitos a prestações sociais estatais. São designados pela doutrina por direitos fundamentais de segunda dimensão, tendo conotação complementar em relação aos direitos de primeira dimensão e não de substituição destes, exigindo, assim, do Poder Público, políticas públicas que proporcionem o direito à assistência social, à ordem econômica, à saúde, à educação, à igualdade material e não meramente formal, ao trabalho (SARLET, 2008, p. 55).

Importa observar que esses direitos fizeram-se constar, não obstante de forma embrionária e sem a menor efetividade, nas Constituições Francesas de 1793 e 1848; na Constituição Alemã de 1849; e, até mesmo, na Constituição Brasileira de 1824. Todavia, é somente na segunda década do século XX, já num ambiente do constitucionalismo social, que surgem as primeiras constituições que consignam os direitos econômicos, os direitos sociais e a função social da propriedade, onde o Poder Estatal agora terá uma atuação positiva e participativa na consecução da justiça social e do bem-estar de toda sociedade. Nessa perspectiva, registra-se a notável Constituição Mexicana de 1917, que, a despeito de disciplinar os direitos dos trabalhadores, a função social da propriedade e cuidar da reforma agrária, teve pouca repercussão internacional. Também, nesse mesmo contexto, sublinha-se a Constituição de Weimar, de 1919, da Alemanha, na qual encontra-se constitucionalizado os direitos individuais, os direitos sociais, entre os quais destacam-se os direitos à educação e à cultura (BERCOVICI, 2005, p. 13 e ss.)

Assinala-se que os direitos fundamentais da segunda dimensão não se restringiram apenas aos direitos de cunho positivo, pois constatam-se no rol desses direitos as conhecidas liberdades sociais, consistentes na liberdade de sindicalização, do direito de greve, bem assim no reconhecimento de direitos fundamentais dos trabalhadores, a exemplo do direito a férias, ao repouso semanal remunerado, à garantia de um salário mínimo, à limitação da jornada de trabalho, dentre outros que importam na manutenção do mínimo existencial e dão substancialidade ao princípio da dignidade da pessoa humana (SARLET, 2008, p. 56).

Assim, é nessa perspectiva da ideologia constitucional, de formatação de um novo Estado, isto é, visando estabelecer uma ordem política estatal que se comprometa eticamente com a promoção da justiça social e do bem-estar da comunidade, que o Simples Nacional se insere. Ou seja, nada mais representa que uma das faces das várias políticas públicas que o Estado prestacional brasileiro hodierno quer implantar no domínio econômico e social do país.

Deixa-se de registrar os direitos de terceira dimensão, como o direito à paz, ao meio ambiente equilibrado, à democracia etc., ou mesmo para alguns aos direitos de quarta dimensão como a defesa do patrimônio genético, à informação,

em especial às redes mundiais de computadores, por não estarem diretamente relacionados com o objeto de estudo dessa dissertação.

2.1.2 A trajetória da Constituição Econômica no Brasil e o Simples Nacional

A Constituição de 1934, sob forte influência da Constituição de Weimar, foi a primeira constituição do Brasil a dedicar um capítulo exclusivo para a Ordem Econômica e Social (Título IV, arts. 115 a 143). Constitucionalmente falando, inicia-se com esta Lei Fundamental do país o Estado do bem-estar social brasileiro, pois nenhuma outra havia consignado os direitos econômicos e sociais, da segunda dimensão. Destaca-se que leis infraconstitucionais já cuidavam desses direitos, mormente, os inerentes ao trabalho, como o Decreto n. 21.175/32, que instituiu a carteira profissional, o Decreto n. 19.770/31, que regulava a sindicalização das classes patronais e dos operários.

No que tange aos direitos econômicos, o art. 115, da Carta de 1934, estabelecia que a ordem econômica seria organizada pelos princípios da Justiça e das necessidades da vida nacional, visando possibilitar existência digna a todos. O art. 116 rezava que, por motivo de interesse público, a União poderia monopolizar determinada indústria ou atividade econômica. Também, à guisa de exemplo, o art. 121 dispunha que a lei promoveria o amparo à produção, bem como estabeleceria as condições do trabalho na área urbana e rural.

Leciona José Afonso da Silva que:

“... No Brasil, a Constituição de 1934 foi a primeira a consignar princípios e normas sobre a ordem econômica, sob a influência da Constituição alemã de Weimar.¹ Isso não quer dizer que, nessa disciplina, se colhe necessariamente um "sopro de socialização". Não, aqui, como no mundo ocidental em geral, a ordem econômica consubstanciada na Constituição não é senão uma forma econômica capitalista,² porque ela se apoia inteiramente na apropriação privada dos meios de produção e na iniciativa privada (art. 170). Isso caracteriza o modo de produção capitalista, que não deixa de ser tal por eventual ingerência do Estado na economia nem por circunstancial exploração direta de atividade econômica pelo Estado e possível monopolização de alguma área econômica, porque essa atuação estatal ainda se insere no princípio básico do capitalismo que é a apropriação exclusiva por uma classe dos meios de produção, e, como é essa mesma classe que domina o aparelho estatal, a participação deste na economia atende a interesses da classe dominante.

A atuação do Estado, assim, não é nada menos do que uma tentativa de pôr ordem na vida econômica e social, de arrumar a desordem que provinha do liberalismo.” (SILVA, 2008, p. 786).

Assim, a partir da Constituição de 1934, as sucessivas Leis Fundamentais do país dedicaram um capítulo exclusivo para a Ordem Econômica e Social, prescrevendo a intervenção do Estado na economia e disciplinando os direitos trabalhistas. A Carta outorgada de 1937 cuidou da ordem econômica e social nos arts. 135 a 155. A Constituição democrática de 1946, por sua vez, normatizou esta matéria no Título V, nos arts. 145 a 162. Por seu turno, a Constituição de 1967 regrou esta disciplina no Título III, nos arts. 157 a 166. A Constituição de 1988 rompeu com essa sistemática, apartando, em títulos distintos, a atuação estatal nesses dois setores, estabelecendo, no Título VII, nos arts. 170 a 192, a Ordem Econômica e Financeira, e, no Título VIII, nos arts. 193 a 232, cuidou da Ordem Social.

Observa Gilberto Bercovici que coube à Constituição de 1946 a consolidação da estrutura cooperativa do federalismo brasileiro, vez que a de 1934 já a estabelecia. Nessa perspectiva, torna-se imperativo reduzir os desequilíbrios regionais, a despeito daquela Constituição erigir um poder federal forte, estimula-se a cooperação e integração nacional. É nesse contexto que a “Questão Regional”, tema bastante em voga no meio político nacional na década de 1950, desperta a atenção e o debate em âmbito nacional, resultando assente que o desenvolvimento do país, no sentido de suprimir as desigualdade regionais, só se realizaria mediante a atuação firme do poder estatal através de investimentos materiais e, segundo o planejamento estabelecido pela Comición Econômica para América Latina (CEPAL), órgão recém-fundado, para auxiliar os países latinos a desenvolverem-se econômica e socialmente (BERCOVICI, 2005, p. 25).

Durante a Constituição de 1946, os trabalhos desenvolvidos pela CEPAL tiveram forte influência no debate político do país, mormente, nos idos de 1949 a 1964, período em que o Estado deixa de atuar como simples prestador de serviço e passa a ser a força propulsora e de transformação das estruturas econômicas, configurando no principal catalisador da industrialização. Todavia, o processo de industrialização pelo qual passou os países latino-americanos não foi capaz de reduzir as desigualdades sociais, levando a CEPAL rever seus projetos e

reconhecer que essas duas plataformas políticas "... deveriam ser executadas conjuntamente, ou seja, o desenvolvimento Econômico não viria antes do desenvolvimento social, mas seriam interdependentes" (BERCOVICI, 2005, p. 27).

Já a política econômica e social implementada pelos governos militares, auto-denominados salvaguardas da pátria, sob a égide da Constituição de 1967, não foi capaz de alavancar o tão esperado desenvolvimento econômico e social. Ao contrário, a política econômica do presidente Castelo Branco, posta em execução por Roberto Campos, seu Ministro do Planejamento, e por Octávio Gouveia de Bulhões, seu então Ministro da Fazenda, provocou grande concentração de capital, bem como a política de congelamento de salários desencadeou a maior crise de recessão que o país já enfrentou. Não menos desastrosa foi a política de crédito deste governo, vez que "...sacrificou as pequenas, médias e até parte das grandes empresas brasileiras. A maioria das empresas nacionais associou-se ou foi absorvida/incorporada pelos grandes grupos nacionais ou transnacionais. A outra alternativa para grande parte das restantes era a falência" (BERCOVICI, 2005, p. 28).

Todavia, seria leviano deixar de consignar os diversos diplomas legais editados nos governos militares, com nítido viés de intervenção do Estado brasileiro dessa época na ordem econômica e social do país, com vistas a implementar políticas públicas de promoção e fomento das micros e pequenas empresas, os quais, se não produziram os resultados almejados, demonstraram o inequívoco propósito político do governo de beneficiar esse segmento empresarial, ainda que se deram no ocaso desse regime ditatorial. Aliás, como auxílio desta sustentação, valem-se da legislação compendiada e das ponderações vertidas na dissertação de mestrado de Carlos Renato Cunha¹.

¹ "... No entanto, os primeiros passos de maior relevância deram-se com propostas do Ministério da Desburocratização, por volta de 1979, que redundaram em algumas medidas. Dentre elas, o que nos interessa mais proximamente é o Decreto-Lei n. 1.780, de 14 de abril de 1980, que previu isenção de imposto sobre a renda para pequenas empresas, assim como dispensa de "obrigações acessórias", - com posteriores modificações e implicações dos Decretos-Lei n. 1.973, de 30 de novembro de 1982, n. 2.064 de 19 de outubro de 1983 e 2.065, de 26 de outubro de 1983.

A Lei Federal n. 6.939, de 9 de setembro de 1981, estabeleceu o regime sumário de registro e arquivamento no Registro do Comércio para as firmas individuais e sociedades mercantis, sob determinadas condições.

Em 1984 foi promulgada a Lei Federal n. 7.256, de 27 de novembro de 1984, que instituiu o Estatuto da Microempresa, prevendo um tratamento jurídico diferenciado, e "[...] que se notabilizou como o mais importante texto legislativo sobre o tema, no período anterior à Constituição de 1988".

O referido texto legal previa, além da definição de microempresa, benefícios tributários em relação a tributos federais e em relação a deveres instrumentais, assim como nos campos administrativo,

Nos governos militares, a participação do Estado brasileiro na economia foi num contínuo crescimento, propiciando as condições ideais para aumentar e desenvolver o setor privado, principalmente, beneficiando a classe empresarial estrangeira ao lhe facilitar o acesso ao crédito para que pudesse expandir-se no país. O quadro empresarial da sociedade brasileira transforma-se, no Regime Militar, posto encontrar-se sob o domínio de grandes conglomerados transnacionais, o que intensificou a dependência da economia brasileira de investimentos externos e, novamente, está o Governo tendo que se sujeitar às ingerências em sua economia, vez que os poderes de direção e decisão da política econômica encontram-se ao sabor e a reboque de grupos internacionais (BERCOVICI, 2005, p. 29).

Já com a Constituição cidadã de 1988, a ordem econômica assenta-se na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, bem como tem por fim garantir existência digna a todos, mediante a consecução da justiça social, norteando-se pelos princípios elencados no art. 170. Entre esses princípios, sublinhem-se a soberania nacional, a propriedade privada e sua decorrente função social, a livre concorrência, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e, mormente para os propósitos desse trabalho, o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Os arts. 172 a 181 dispõem sobre a organização da ordem econômica e sobre a atuação do Estado no domínio econômico, estabelecendo a estruturação de uma ordem econômica aberta para a edificação de uma sociedade de bem-estar social.

Conquanto o nosso atual ordenamento constitucional juridicamente bem sistematizar a política de intervenção do Estado brasileiro no domínio econômico e social, observa José Afonso da Silva que os princípios do art. 170 e o próprio discurso constitucional visam materializar a ordem capitalista, sentenciando que "...Não nos enganemos, contudo, com a retórica constitucional. A declaração de

trabalhista, previdenciário, crédito e de desenvolvimento empresarial, "[...] sem revogar os dispositivos anteriores concedendo isenções e estímulos nos aspectos especificamente não cogitados no texto respectivo.

À época, vigente a Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 17 de outubro de 1969, podia a União instituir isenção heterônoma, nos termos de seu artigo 19, § 2º. E o fez, através da Lei Complementar n. 48, de 10 de dezembro de 1984, isentando do Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM e do Imposto sobre Serviços - ISS, de competência dos Estados-membros e do Município, respectivamente; - que foi posteriormente modificada pela Lei Complementar n. 57, de 18 de dezembro de 1987." (CUNHA, 2010, p. 230-232)

que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos existência digna, só por si, não tem significado substancial, já que a análise dos princípios que informam essa mesma ordem não garante a efetividade daquele fim” (SILVA, 2008, p. 788).

Eros Roberto Grau também pontua que a representação política da classe proprietária no Poder Legislativo, e, em especial, na estrutura administrativa do Executivo, busca a defesa de seus próprios interesses e organiza a distribuição de favores, arrematando que:

“É nesse quadro que se insere a questão da estatização. O Estado brasileiro, como produto histórico, cumpriu sua tarefa com grande brilhantismo, dentro dos limites impostos pelas formas de estratificação e de dominação social que o engendraram. Em seu trabalho de impulsionar o capitalismo e a industrialização, o Estado brasileiro assumiu uma postura escancaradamente oligárquico-privatista. Esmerou-se na concessão de favores, incentivos, estímulos, sem exigir contrapartida. A seleção dos beneficiários dependeu sempre de critérios pessoais, estranhos às regras da competição e da igualdade de oportunidades. 'Para os amigos, tudo, para os inimigos, a lei' — é uma frase de conteúdo profundamente antiliberal e também, de passagem, antidemocrático.

A intervenção do Estado na economia foi a marca comum da industrialização dos países retardatários europeus e asiáticos e desta sina não escapou nenhum dos retardatários de segunda geração, como Brasil, México, Coreia, Taiwan. Cada Estado, à sua moda.” (GRAU, 2005, p. 142)

Contudo, nesse evoluir da história político-econômica do Brasil, e, em especial, no que toca e se insere a política pública do Simples Nacional, no quadro dos pressupostos princípios constitucionais de fomento ao setor econômico, pode-se sustentar que, dado o seu caráter de inegável inclusão social, abarcando a maior parcela da classe empresarial brasileira, qual seja, a dos micros e pequenos empresários, esta política constitui o resgate de um compromisso ético do Estado brasileiro para com seus cidadãos, tornando menos abstrato o sonho de uma justiça social. Isto porque o Simples Nacional representa a reorientação ou retomada da intervenção do Poder Público na atividade econômica com o propósito de desenvolvimento das micros e pequenas empresas, mediante a simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, se é que na história do país é possível constatar tão claro e deliberado programa de apoio à classe empresarial brasileira menos abastada, onde, até aqui, o que se viu foi favorecimento do capital estrangeiro, como ocorreu no processo da privatização das

estatais. Aliás, neste particular, oportuna a observação de Gilberto Bercovici, *in verbis*:

“... As empresas públicas e privadas foram estimuladas a captar recursos no exterior, com o Estado assumindo a responsabilidade cambial. Boa parte das deformações atuais do Estado brasileiro são consequência da sua subordinação a um desenvolvimento que patrocinou transnacionais e serviu a uma minoria, reforçando a exclusão da maioria da população.” (Bercovici, 2005, p. 30)

2.1.3 A Constituição Econômica na atualidade

Com o advento do constitucionalismo social, cujas aspirações por justiça social e por maior intervenção no domínio econômico e social são melhor sistematizadas nas constituições do pós guerra, seja na Europa, sejam nos países da América Latina, o debate em torno da Constituição Econômica cingiu-se em reconhecer que as Leis Fundamentais atuais não se conformam com a estrutura econômica e social herdada, mas procuram imprimir mudanças que a possibilite criar as condições para promoção do bem-estar social. Nesse sentido, aludidas Constituições, ao visarem determinados objetivos na ordem econômica, como um programa a ser cumprido, denotam o seu viés de acentuado dirigismo estatal, não aceitando mais a máxima liberal que apregoa a não intervenção do Estado no domínio econômico, vez que para esta política o mercado auto se regula.

Nessa perspectiva, ensina Gilberto Bercovici que:

“... As Constituições Econômicas do século XX buscam a configuração política do Econômico pelo Estado. Deste modo, a característica essencial da atual Constituição Econômica, uma vez que as disposições Econômicas sempre existiram nos textos, é a previsão de uma ordem Econômica programática, estabelecendo uma Constituição Econômica diretiva, no bojo de uma Constituição Dirigente.” (Bercovici, 2005, p. 34)

Desse modo, conforme se infere da doutrina da Constituição Dirigente, a Constituição não consiste na mera garantia da situação existente, mas almeja estabelecer um programa para o futuro. Nessa medida, a Constituição, ao traçar o esboço das políticas no âmbito econômico-social, promove a interação e a vinculação mútua entre Estado e sociedade, o que outra coisa não significa senão alteração da realidade pelo direito. Assim, a ordem jurídica constitucional

materializa-se pelo contínuo processo de transformação social e, por conseqüência, de mudança da sociedade.

Por esse encadeamento de raciocínio, é correto sustentar que a Constituição de 1988 consubstancia numa verdadeira Constituição Dirigente, o que pode ser facilmente demonstrado pelos objetivos fundamentais da República insertos em seu art. 3º, *in verbis*:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

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

2.1.4 O Simples Nacional como política pública

Conceber a idéia de política pública como decorrente da instituição do Estado de bem-estar, o qual tem como traço distintivo a intervenção no social e na economia para consecução do seu fim de promotor da justiça social, num momento em que se tem como certo a proposição da exaustão desse Estado, constatável não só por autores neoliberais, torna-se tormentoso e pouco crível admitir o Estado contemporâneo como implementador de políticas públicas. Todavia, sentencia Maria Paula Dallari Bucci que:

“... a noção de política pública é válida no esquema conceitual do Estado social de direito, que absorve algumas das figuras criadas com o Estado de bem-estar, dando a elas um novo sentido, agora não mais de intervenção sobre a atividade privada, mas de diretriz geral, tanto para a ação de indivíduos e organizações, como do próprio Estado.” (BUCCI, 2006, p. 247)

Admitindo, assim, que as políticas públicas configuram diretrizes gerais decorrentes da sistemática de um Estado social de direito, o qual abarca traços do Estado de bem-estar que emergiu no século XX, resta saber, nessa medida, se o Simples Nacional é uma política pública. Aceitando que o seja, insta, então, conceituar o que seja política pública e demonstrar que esse amplo programa de favorecimento diferenciado dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte enquadra-se nas balizas desse conceito e que é matéria de interesse do

Direito Público. Para tal mister, valer-se-á ainda do magistério de Maria Paula Dallari Bucci, seja na conceituação, seja apoiando em sua doutrina para inferir e sustentar que se trate de uma política pública de alcance nacional. Assim, eis sua lição a respeito:

“... Políticas públicas são programas de ação governamental visando a coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Políticas públicas são "metas coletivas conscientes" e, como tais, um problema de direito público, em sentido lato.” (BUCCI, 2006, p. 241)

Sentencia Gilberto Bercovici que, a despeito das políticas públicas apresentarem-se de significativa importância para a epistemologia individualista do Direito Administrativo, não é razoável conceber a atividade do Estado numa sistemática de desenvolvimento especificamente sob a perspectiva das políticas públicas, tendo em vista que elas circunscrevem em setores determinados de programação, concluindo que a colisão existente opera-se “...entre a visão global e a de territorialidade, que é a do desenvolvimento e do planejamento, com uma visão setorial e fragmentada, que é a das políticas públicas (BERCOVICI, 2005, p. 62-63).

Todavia, em sentido oposto à idéia de princípio, a política pública quer significar um protótipo de conduta que visa atingir metas determinadas e de cunho coletivo, em especial destinadas à melhoria na área econômica, política, ou social da sociedade. Nesse sentido, observa o seu propósito de transcender a noção da norma geral e abstrata da qual se depreende da máquina administrativa do Estado, levando para o Direito Público a compreensão de política pública como um plano, um projeto de ação (BUCCI, 2006, p. 252-253).

Tendo conceituado o instituto da política pública, cumpre agora demonstrar que o Simples Nacional apresenta os caracteres que, uma vez exteriorizados, revele-o como tal, de sorte a ser reconhecido e aferido pelo sistema jurídico como uma legítima política pública. Maria Paula Dallari Bucci observa que, quando se cria determinado programa, este suscita o aparecimento de interessados, titulares de direitos específicos, discriminados por medidas a serem satisfeitas e estabelecidas pelo programa, antes não contempladas ou estendidas por qualquer motivo, ou por lhes assistirem direitos apenas abstratamente, bem como, pode-se acrescentar, surgem os destinatários da norma. Todas essas características

denunciam, uma vez encontradas num programa, a sua existência jurídica como uma política pública (BUCCI, 2006, p. 256 e ss.).

Nessa perspectiva, é verdadeiro assegurar que o sistema simplificado de arrecadação denominado Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, é uma política pública, posto existirem titulares de direitos e destinatários da norma concretos e determinados. Nesse ponto, cabe assentar que se toma a idéia de titular de direito e destinatário da norma na esteira da doutrina de Ingo Sarlet, o qual leciona que:

“... Titular do direito, notadamente na perspectiva da dimensão subjetiva dos direitos e garantias fundamentais, é quem figura como sujeito ativo da relação jurídico-subjetiva, ao passo que destinatário é a pessoa (física, jurídica ou mesmo ente despersonalizado) em face da qual o titular pode exigir o respeito, proteção ou promoção do seu direito.” (SARLET, 2008, p. 227)

Portanto, uma vez que o legislador constituinte havia previsto no art. 146, parágrafo único, inciso III, letra “d”, bem como no art. 170, inciso IX e no art. 179, todos da Constituição Federal de 1988, a espécie normativa, isto é, lei complementar, que estabeleceria o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, com o objetivo de incentivá-las mediante a simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, tal direito tinha existência apenas abstratamente, pelo menos no sentido de abarcar as três esferas de governos, conjuntamente, num mesmo diploma legal. Antes não se tinha registro, a não ser a ocorrência de forma separada pelas instâncias de governo federal, estadual e municipal, por meio de legislações federal, estadual e municipal e não de uma lei nacional, como a lei complementar do Simples Nacional, que abarcasse espécies tributárias dos três entes tributantes existentes em nossa federação. Todavia, com a promulgação da LC n. 123/2006, a qual veio regulamentar aludido direito, instituindo a sistemática do Simples Nacional, o legislador infraconstitucional deu existência material a essa diretriz constitucional, pois esta lei determinou detalhadamente os titulares do direito, quais sejam, as microempresas, nestas inclusos os microempreendedores individuais, as empresas de pequeno porte, bem assim especificou os destinatários da norma, a saber, os Poderes Públicos da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, restando, assim, comprovado, nos moldes da doutrina

adotada, que se trata de uma política pública de âmbito e projeção em todo território nacional, bem assim a própria LC n. 123/2006, em seus arts. 47 e 76, faz referência ao Simples Nacional como política pública.

2.2 O SIMPLES NACIONAL EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A política pública de minoração e simplificação tributária, trabalhista, previdenciária e processual, destinada à Microempresa e à Empresa de Pequeno Porte, tem sede e substrato constitucional. Nessa medida, o Poder Constituinte Derivado reformador, com vista a não permitir que o princípio da isonomia tributária tivesse existência puramente formal em nossa *Lex Mater* de 1988, introduziu novos dispositivos constitucionais com o fito de fazer valer uma igualdade material, substancial, a este preceito mor de nossa Carta Política, que, em última instância, quer significar em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Para tanto, através da Emenda Constitucional n. 6, de fevereiro de 1995, que alterou a redação do inciso IX do art. 170 (EC n. 6/1995), e da Emenda Constitucional n. 42, de dezembro de 2003 (EC n. 42/2003), por sua vez, incorporou a alínea “d” ao inciso III e um parágrafo único ao art. 146 da Constituição Federal, buscaram-se favorecer as microempresas e as empresas de pequeno porte, dotando-as de regimes especiais ou simplificados de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Exposição de Motivo Interministerial n. 37, de 16 de fevereiro de 1995, dos Ministros de Estado da Justiça, da Fazenda, do Planejamento e Orçamento, da Previdência e Assistência Social, da Administração e Reforma do Estado e de Minas e Energia (EMI n. 37/1995), constante da Proposta de Emenda Constitucional n. 5 de 1995 (PEC n. 5/1995), que deu origem à Emenda Constitucional n. 6, de 1995 (EC n. 6/1995), apresentou nova redação ao inciso IX do art. 170, da CF/1988, cuja justificativa de motivação ateve-se a conferir às empresas de pequeno porte tratamento favorecido, como incentivos e benefícios especiais por ser um setor estratégico da economia nacional, bem como ser esta uma política que vá ao encontro do projeto de desenvolvimento econômico e social de promoção de uma economia moderna, dinâmica e competitiva.

Contudo, já na Exposição de Motivo Interministerial n. 84, do Ministério da Fazenda e do Ministério da Casa Civil (EMI n. 84/MF/C.Civil), constante da Proposta de Emenda Constitucional n. 41 de 2003 (PEC n. 41/2003), que redundou na EC n. 42/2003, no tocante ao ICMS, encontram-se justificativas mais convincentes para a promoção de políticas públicas voltadas para o apoio às microempresas e às empresas de pequeno porte, consistentes na constatação da existência de um quadro dantesco de complexas legislações, onde cada Estado da federação tem a sua própria regulamentação, o que, conseqüentemente, oportuniza uma colcha de retalhos de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes, gerando transtornos para compreendê-las e dissabores para encontrar-se atualizado em face das várias Casas legiferantes. Também é um dado que muito acirra esta situação o fato de existir grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, dando ensejo a um constante estado de beligerância entre os Estados, configurando no famigerado e denominado quadro de “guerra fiscal”.

Nessa perspectiva, a LC n. 123/2006 veio regulamentar a letra “d”, do inciso III, o parágrafo único, ambos do art. 146 e o inciso IX do art. 170, bem como o art. 179, todos da CF/1988, atinentes ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, no tocante à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições de suas competências, mediante regime único de arrecadação, restando revogadas, nesses termos, todas as normas concernentes à tributação das microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito federal, estadual e municipal.

O mote de legitimação para promulgação desta aludida LC n. 123/2006 encontra sua fundamentação na Justificação do Projeto de Lei e Outras Proposições n. 123/2004, (PLP n. 123/2004), de autoria do Deputado Federal Jutahy Júnior, do PSDB da Bahia, que, em linhas gerais, sustenta que o sucesso do Simples Federal (Lei n. 9.317/96) estimulou a reprodução legislativa dessa sistemática simplificadora de arrecadação dos tributos estaduais em 21 Estados-Membros. Todavia, os diversos limites de enquadramento e alíquotas de recolhimento existentes são muito diferentes entre os entes federados. Trouxe, também, como razão de persuasão, dados do BNDES que dão conta que as receitas das microempresas e empresas de

pequeno porte, em 2001, totalizaram a quantia de R\$ 168 bilhões e 200 bilhões, respectivamente, que cerca de 1 milhão e 100 mil destas micros e pequenas empresas tinham, em cada uma delas, pelo menos um empregado registrado e as demais vagas existentes eram ocupadas pelos próprios familiares do empresário ou sócios das empresas, concluindo que 926 mil famílias estavam diretamente envolvidas no negócio, na condição de proprietários ou sócios.

Deixou também consignado na referida Justificação do PLP n. 123/2004 que, segundo dados do BNDES, 98% do total de empresas do país são constituídas de microempresas e empresas de pequeno porte, que representam 93% dos estabelecimentos empregadores, configurando a cerca de 60% dos empregos gerados no Brasil, com participação de 43% da renda total dos setores industrial, comercial e de serviços.

Por fim, conforme a Justificação citada, malgrado esses dados extremamente alentadores, as microempresas e as empresas de pequeno porte pouco têm sido assistidas por políticas públicas que favoreçam o seu desenvolvimento, sejam em sede federal, estadual ou municipal à altura de sua importância para o desenvolvimento nacional, o que, por si só, as fazem merecedoras da implantação do SUPERSIMPLES, que compreenda um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados e Municípios e a unificação da legislação para desburocratizar esse segmento e facilitar a fiscalização e o recolhimento com a instituição desta sistemática unificadora.

Na referência feita ao sucesso da Lei n. 9.317/96 (Simples Federal), na qual o seu art. 4º previa a possibilidade da inclusão do ICMS e do ISS, mediante convênio de adesão da unidade federada detentora da capacidade tributária ativa de seu respectivo tributo, nota-se que houve baixa adesão ao Simples Federal por parte dos entes federados, conforme atestam Silas Santiago (2011, p. 23) e Sérgio Karkache (2009, *apud* CUNHA, 2010).

Silas Santiago observa que:

“... Todavia, essa possibilidade de inclusão do ICMS ou do ISS no Simples Federal não teve efetividade. Raríssimos Municípios fizeram a adesão — pouco mais do que uma centena. Alguns Estados assinaram o convênio, mas nenhum permaneceu.” (SANTIAGO, 2011, p. 23)

Já em suas considerações, Sérgio Karkache pontua que:

“... Não obstante inicialmente muitos Estados e Municípios tenham aderido ao SIMPLES Federal, celebrando convênios e delegando a Administração, com o passar dos anos esta adesão reduziu significativamente [...]. Os autores apontam como possíveis causas deste fenômeno fatores como o desinteresse das entidades descentralizadas em abrir mão de sua atividade fiscal (em especial do poder de legislar) e também o receio de terem sua autonomia mutilada. É possível lembrar outros, tais como: a) falta de flexibilidade e de atualização dos critérios de adesão no SIMPLES Federal. [sic] b) ausência de sintonia com as diferenças sócio-econômicas regionais no Brasil; c) ineficiência crescente do SIMPLES Federal na tarefa de desonerar as pequenas empresas, em especial em determinados setores econômicos.” (2009, *apud* CUNHA, 2010, p. 236)

De todo o arrazoado ostentado, tanto nas duas exposições de motivos apresentadas quanto na justificção do PLP n. 123/2004, restou comprovado a importância das microempresas e das empresas de pequeno porte para o desenvolvimento da sociedade brasileira como um todo, configurando despidendo levantar qualquer outro dado de arrematação. Contudo, esta dissertação, em seu capítulo 5, além de analisar, precipuamente, o comportamento da arrecadação do ICMS no Estado de Goiás, buscará confirmar se nesse Estado, através de dados, principalmente, extraídos da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, apresentam-se, proporcionalmente, nos mesmos percentuais encontrados em nível nacional, ou ainda que sejam discrepantes, para servir como mais uma informação à disposição dos gestores públicos goianos como referencial para empreender políticas públicas de apoio à inclusão social, além das já estampadas na LC n. 123/2006, bem assim como sugestão de adequação desta lei complementar à realidade dos Estados-membros, seja por, possivelmente, ferir princípios caros de nossa constituição, mormente o princípio federativo.

2.2.1 Características e natureza jurídica do Simples Nacional

Antes da instituição do Simples Nacional, a União, o Distrito Federal e os Estados-Membros, estes segundo suas realidades socioeconômicas, buscaram dar materialidade jurídica infraconstitucional aos comandos contidos no inciso IX, do

art. 170 e na norma programática contida no art. 179, ambos da CF/1988.² Nessa senda, tanto a União quanto os Estados-Membros já vinham implementando políticas públicas norteadoras com este viés inclusivista de privilegiar este segmento empresarial, tanto que em sede legislativa federal foram editadas as Leis n. 8.864/94 (Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte), n. 9.317/96 (Simples Federal) e n. 9.841/99 (Estatuto da Pequena Empresa). Já, em instância estadual, no Estado de Goiás, instituiu-se a Lei n. 13.270, de 29 de maio de 1998, para dar um tratamento tributário diferenciado aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte goianas, no que tange ao recolhimento do ICMS. Todavia, constatou-se que a previsão de sistemas simplificados de tributação estabelecidos pelos entes federados trouxe distorções no sistema tributário e um plexo normativo federal e estadual confuso e que pecava pela falta de uniformização. Nesse contexto, visando unificar a legislação e simplificar a sistemática de tributação, bem como desatar os entraves burocráticos da microempresa e empresa de pequeno porte, e, dessa forma, criar as condições necessárias, para a existência de uma efetiva integração federativa no âmbito tributário, foi aprovada a EC n. 42/2003, a qual inseriu a letra “d” ao inciso III e um parágrafo único ao art. 146³, da CF/1988. Também, visando

² “... 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 n. 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.”

³ “... 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 n. 42, de 19.12.2003)

...
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 n. 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)

intensificar o desenvolvimento da política de apoio às micros e pequenas empresas, a EC n. 42/2003 inseriu o inciso XXII, no art. 37⁴ da CF/1988.

Nessa perspectiva, o Congresso Nacional, ao ocupar-se da edição da LC n. 123/2006, atuou em prol da Nação, em nome e na competência do Estado Federal, ao produzir esta norma nacional, e não da União enquanto ente federativo, como o fez na edição da Lei n. 9.317/96 (Simples Federal). A Lei Complementar do Simples Nacional consiste em genuína Lei Nacional, seja em razão da matéria, seja da forma, por expressa autorização constitucional, como se vê estampado nas retrocitadas normas constitucionais, tendo seus arts. 88 e 89, plena efetividade para revogar as leis federais e todas dos Estados-membros que tratassem do regramento tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, sem qualquer nódoa ou vício de inconstitucionalidade que se possa alegar por invasão de competência, ainda que tais revogações não viessem determinadas no art. 94 do ADCT. Se haveria alguma inconstitucionalidade a ser arguida, esta deveria circunscrever-se a questionar a constitucionalidade das citadas emendas constitucionais, quais sejam, EC n. 6/1995 e n. 42/2003, mas não a LC n. 123/2006, que seguiu a risca e se ateve nos limites destes preceitos constitucionais.

Helena Taveira Torres, ao tratar do alcance da lei complementar e das diversas competências legislativa do Congresso Nacional, observa que:

“... Por determinação constitucional, no Brasil, o Congresso Nacional exerce três funções legislativas distintas: é i) constituinte derivado, ao discutir e votar Emendas à Constituição, e é o legislador ordinário da União, sob duas modalidades: ii) legislador federal, exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno, plenamente autônoma; e iii) legislador nacional, ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, nas matérias previstas no art. 24, da CF, e em outras previstas no corpo da Constituição.

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; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)”

⁴ “... XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)”

Percebe-se, assim, que a Constituição atribuiu funções distintas a um mesmo órgão legislativo, sob a forma de competências típicas: ao exercer o poder de reforma, com poderes para alterar a fisionomia constitucional, criando ou modificando inclusive suas próprias competências e das demais pessoas políticas, desde que não afete as chamadas cláusulas pétreas do art. 60, IV, CF; e como legislador ordinário, a partir das atribuições materiais de competência, estabelecendo as tipificações das condutas, por lei específica, bipartindo-se em legislador federal e legislador nacional.” (TORRES, 2005, p. 148)

A LC n. 123/2006, que instituiu o Simples Nacional, estabeleceu a unificação de toda legislação relativa às referidas empresas, disciplinando, dentre outras matérias:

- a) definição de microempresa e de empresa de pequeno porte (art. 3º);
- b) os limites e as vedações para que tais empresas possam ingressar no Simples Nacional (arts. 3º e 17);
- c) tratamento diferenciado e favorecido no que tange:
 - c1) à abertura, ao registro, ao funcionamento e à baixa (arts. 4º a 11);
 - c2) ao acesso ao crédito, aos mercados e às exportações (arts. 42 a 63);
 - c3) à preferência de contratação nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos (art. 44);
 - c4) à simplificação nas relações de trabalho (arts. 50 a 52);
 - c5) à fiscalização orientadora no tocante aos aspectos trabalhistas, metrológico, sanitário, ambiental e de segurança (art. 55);
 - c6) ao associativismo (art. 56);
 - c7) ao incentivo à inovação tecnológica (arts. 64 a 67);
 - c8) ao acesso à Justiça do Trabalho, aos Juizados Especiais, à conciliação prévia, à mediação e à arbitragem (arts. 74 e 75).
- d) a instituição do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de

Pequeno Porte, ora denominado Simples Nacional (art. 12).

Assim, o Simples Nacional, instituído pela LC n. 123/2006, consiste num regime jurídico-tributário unificado dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, que apresenta os caracteres abaixo:

- sistema unificado e compartilhado de apuração, de arrecadação, de fiscalização e de cobrança, que abrange 8 (oito) espécies tributárias, conforme dispõe o art. 13 da LC n. 123/2006, a saber:

- . Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
 - . Imposto sobre Produto Industrializado (IPI);
 - . Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
 - . Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
 - . Contribuição para o PIS/Pasep;
 - . Contribuição Patronal Previdenciária (CPP);
 - . Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e
 - . Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).
- gestão compartilhada a cargo do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), órgão colegiado ligado ao Ministério da Fazenda e composto por 8 (oito) representantes, conforme estabelece o art. 2º, da LC n. 123/2006, quais sejam:
- . 4 (quatro) da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo que um destes preside o aludido comitê;
 - . 2 (dois) dos Estados-Membros e do Distrito Federal, indicados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ; e
 - . 2 (dois) dos Municípios, indicados, um pela entidade representativa das Secretarias de Finanças das Capitais e outro

pelas entidades de representação nacional dos Municípios brasileiros.

- autonomia das unidades parcelares para operacionalizarem a arrecadação, fiscalização e cobrança de todas as espécies tributárias constantes do Simples Nacional, relativas às microempresas e às empresas de pequeno porte sob suas respectivas circunscrições.

Como visto acima, o art. 13 da LC n. 123/2006 disciplina os tributos e os fatos jurídicos abrangidos pelo Simples Nacional. Contudo, no que toca ao ICMS, o inciso XIII, do § 1º, desse artigo, traz os fatos jurídicos relativos ao ICMS que estão fora da incidência da sistemática de tributação do Supersimples, em relação aos quais será observada a legislação aplicável aos Estados-Membros. Eis abaixo os fatos jurídicos não abrangidos, *in verbis*:

“... § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

...

XIII - ICMS devido:

- a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
- b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
- c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
- d) por ocasião do desembarço aduaneiro;
- e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;
- f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;
- g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:
 - 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;
 - 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
- h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

Tais fatos jurídicos têm causado grande celeuma por parte da doutrina pela a extensa abertura concedida pelo aludido inciso XIII aos Estados para legislarem no sentido de excepcionar o ICMS da sistemática simplificada de tributação do Simples Nacional, mormente, na exceção prevista na letra “a”, ou seja, nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, a qual, com certa freqüência, vários Estados, inclusive o Estado de Goiás, têm lançado mão desse dispositivo para que o ICMS seja recolhido na sistemática do regime normal de tributação e diretamente para seu erário. Estas permissões, uma vez levadas às últimas conseqüências, estimuladas que são pela guerra fiscal reinante entre os Estados, podem colocar em risco o almejado sucesso dessa política pública de integração e simplificação tributária nacional. Nesse particular, eis a observação de Silas Santiago abaixo:

“... Nunca é demais lembrar que havia esse problema no que tange ao ISS, nas hipóteses previstas de retenção na fonte do tributo, quando estavam sujeitas às alíquotas de retenção determinadas pelo Município. Corrigiu-se o problema com a edição da LC n. 128/2008, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2009, modificando-se a redação do § 4º do art. 21 da LC n. 123/2006. A alíquota de retenção na fonte passou a ser equivalente ao percentual do ISS ao qual a empresa está sujeita no Simples Nacional. Deixou de haver, a partir daí, o prejuízo à empresa optante prestadora de serviços. Até então ela podia sofrer retenção de ISS em percentual superior ao que estava sujeita no Simples Nacional.” (SANTIAGO, 2011, p. 88)

Todavia, colhem-se das lições de Carlos Renato Cunha (2010, p. 323-324) contra-argumentos jurídicos. Esse autor observa que os incisos XIII e XIV, do § 1º, do art. 13, da LC n. 123/2006, respectivamente, para o ICMS e o ISS, constituem irônicas “permissões”, autorizadas pelo legislador nacional, para que Estados-Membros e os Municípios exerçam suas competências legislativas sobre seus próprios impostos fora da sistemática do Simples Nacional. Competência esta, diga-se de passagem, estabelecida pelo legislador constituinte originário a tais pessoas políticas, vez que semelhantes generosidades, na realidade, antes de constituir um ato de benevolência daquele, mais configura uma deslavada ofensa à autonomia federativa das unidades parcelares, ainda que sustente que aludida prescrição benevolente, contida na lei complementar do Simples Nacional, encontra-se amparada no art. 146, III, “d”, e seu parágrafo único e nos arts. 170, IX, e 179, todos

do Magno Texto. Ou então, que se argumente que referidas pessoas políticas estejam representadas no Comitê Gestor do Simples Nacional, não sana o vício de inconstitucionalidade, posto que essa instituição não passa de um órgão administrativo, o qual não tem a menor legitimidade para substituir os poderes legislativos de vinte e sete Estados-Membros, do Distrito Federal e dos mais de cinco mil Municípios.

Realmente, a forma como o Estatuto do Simples Nacional, instituído pela LC n. 123/2006, estabeleceu a restrição da competência legislativa dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim a maneira como a capacidade tributária ativa de tais entes federados foi delegada à União, sem atos legislativos desses delegando-a, de igual modo o poder regulamentar atribuído ao Comitê-Gestor, configuram questões jurídicas assaz delicadas por, à primeira vista, consistirem em violação ao pacto federativo e ao princípio da reserva legal (arts. 1º e 150, I, da CF/1988), as quais serão melhores enfrentadas no quarto capítulo, oportunidade em que se discutirá “O Simples Nacional e os Princípios Constitucionais Denunciados no Supremo Tribunal Federal”.

Para desfecho dessa sub-seção, assinala-se que a LC n. 123/2006, em seu art. 12, instituiu e definiu o Simples Nacional como “... o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, comete-se dois erros de linguagem técnica jurídica. O primeiro ao veicular “Tributos e Contribuições”, como se as contribuições não se tratassem de uma espécie tributária. O correto seria adotar uma de duas opções, vale dizer, ou apenas tributos ou então impostos e contribuições. Contudo, tal impropriedade encontra-se retificado, nesta segunda opção, logo no art. 13 seguinte. O segundo ao expressar “regime especial unificado de arrecadação de tributos”, quando se observa que este sistema tributário unificado tem alcance bem maior, isto é, trata-se de um “regime especial e compartilhado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos”.

2.2.2 A implementação do Simples Nacional

Uma vez adequado o ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional para que se implementasse o regime especial unificado de

simplificação tributária dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, a próxima fase agora é a de administrar e regulamentar o Simples Nacional e, para tal mister, foi criado o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), art. 2º da LC n. 123/2006. No tocante à atribuição regulamentar deste Comitê, a qual vem prevista no art. 2º, § 6º, da LC n. 123/2006, alguns doutrinadores têm destacado, como assinalado acima, vício de inconstitucionalidade deste dispositivo, sobretudo quanto ao princípio da reserva legal, esculpido no art. 150, I, da CF/1988. Eis o entendimento a respeito de Carlos Renato Cunha, vertido em sua dissertação de mestrado:

“... Para DÉBORA SOTTO, algumas de tais atribuições são “[...] de duvidosa constitucionalidade, dada a violação do princípio da estrita legalidade tributária.” Não é nosso objeto a análise da problemática aqui apenas localizada, mas, recordemos que “[...] o sistema jurídico pátrio não admite essa espécie de regulamento [...]”, seja pela previsão do artigo 2º da CR/88, seja pelo artigo 25 do ADCT.” (CUNHA, 2010, p. 257-258)

O § 4º, do art. 2º da LC n. 123/2006 dispõe que “Os Comitês de que tratam os incisos I e III do *caput* deste artigo elaborarão seus regimentos internos mediante resolução”. Assim, as resoluções emanadas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) têm força imperativa e coercitiva e, dessa forma, orientam, vinculam e obrigam os entes parcelares, União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, e os contribuintes optantes do Simples Nacional, no sentido de se conduzirem na conformidade das disposições nelas contidas. Todavia, a resolução tem caráter regulamentar, o que significa dizer que uma resolução não pode extrapolar os ditames e limites decorrentes da LC n. 123/2006, objeto de sua regulamentação, sob pena de incorrer em execrável vício de ilegalidade. Ademais que tais resoluções somente regulamentam os tributos que integram o Simples Nacional e, mesmos estes, há exceções quanto alguns fatos jurídicos, como os expressos, à guisa de exemplo, nos incisos XIII e XIV, do § 1º, do art. 13, da LC n. 123/2006, os quais, pelo menos por ora em que não há lei complementar dispendo em sentido contrário ou alterando esta lei complementar, não podem ser normatizados por estas resoluções, em relação aos quais observar-se-á a legislação aplicável da pessoa jurídica que detém a competência de tributá-los.

Observa Silas Santiago que vários foram os desafios enfrentados para efetivar a integração entre os entes federados, quais sejam, União, Estados-

Membros, Distrito Federal e Municípios, destacando, entre eles, os concernentes à autonomia, à penetração territorial e geográfica, bem como à segurança e o compartilhamento dos dados cadastrais tributários declarados e recolhidos, que agora passam a ser manejados por diversas administrações tributárias sem a necessidade de estabelecer convênios, posto que aludidas administrações têm titularidade ativa, de suas respectivas espécies tributárias, para manuseá-los (SANTIAGO, 2011, p. 24-26).

Nesse passo, uma oportuna digressão a ser consignada, mas que visa deixar claro as incorreções que alguns doutrinadores andam cometendo ao enumerar ou elencar os entes federados, deixando de incluir a União entre tais entes parcelares, dentre os quais cita-se o próprio autor referenciado no parágrafo anterior. Admite-se que possa soar estranho para alguns, quando, propositadamente, em dois parágrafos distintos acima, registrou-se a União como um ente subnacional. E assim procedeu para espancar qualquer dúvida e que o faz com lúdima razão, para tanto apoia-se nas lições da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen, em conformidade com o corte epistemológico adotado, bem como valendo-se do raciocínio lógico extraído da teoria dos conjuntos, da Álgebra.

A República Federativa do Brasil é formada pela **união** indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, conforme *caput* art. 1º, da CF/1988. Kelsen observa que a teoria tradicional, de forma equivocada, confunde federação com Estado federal total. A União que representa a comunidade jurídica central consiste em uma das comunidades jurídicas existentes no Estado federal total ao lado das comunidades jurídicas locais, que, no nosso caso, as ordens jurídicas locais dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ou seja, internamente, a União é um ente federado como as demais unidades federativas, apenas, externamente, é que ela representa o Estado federal total, isto é, a República Federativa do Brasil. A Constituição de um Estado federal biparte-se em duas cartas distintas, total e da União. Kelsen observa que a coletividade central e as coletividades-membros são iguais juridicamente, coexistindo numa relação de coordenação, encontrando-se apenas subordinadas à comunidade total, concluindo haver certa parcela de autonomia constitucional aos Estados-membros (KELSEN, 1992, p. 310 e ss.).

Da teoria dos conjuntos, extrai-se a lição de que o número de subconjuntos das partes de um conjunto, indicado por $IP(A)$, obtem-se da potência

de 2^n , onde “n” corresponde ao número de elementos de um determinado conjunto. Assim, se um conjunto tem três elementos, ele terá 8 subconjuntos e que tal conjunto é subconjunto dele mesmo. Exemplo: se $A = \{a,b,c\}$, com três elementos, o conjunto das partes de A terá $IP(A) = 2^3 = 8$, os quais seguem representados por $IP(A) = \{\emptyset, \{a\}, \{b\}, \{c\}, \{a,b\}, \{a, c\}, \{b,c\}, \{a, b, c\}\}$ (GIOVANNI, 1992, p. 19). Logo, a República Federativa do Brasil, no plano interno, que constitui a união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, é um subconjunto dela mesmo, ou seja, um ente federado.

Nessa perspectiva, o art. 1º de nossa atual Constituição instituiu uma federação onde se observa a coexistência harmônica de um conjunto maior de normas nacionais hierarquicamente superior às demais normas infraconstitucionais de nosso ordenamento, o qual contém em seu interior um conjunto de normas federais ao lado de um conjunto de normas estaduais e de um conjunto de normas municipais, estando estes três conjuntos normativos no mesmo nível hierárquico, contudo, com âmbito de competência distintos, delineado nos arts. 22, 24 e 30 de nossa Lei Maior. José Afonso da Silva entende que os Municípios não representam um ente federado, sob o argumento de que eles não têm representação no Congresso Nacional, não participando assim da formação da vontade nacional; não possuem território próprio, vez que seu território encontra-se sob o domínio dos Estados-membros, sendo o território um traço distintivo da autonomia federativa; a intervenção municipal está a cargo dos Estados e não da União; bem como a criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de municípios far-se-ão por lei estadual e arremata que o sistema constitucional ascendeu os Municípios ao *status* de entidades autônomas, ou seja, entidades portadoras de organização e governo próprios e exclusivas competências (SILVA, 2008, p. 639-648).

Em retorno ao que se tratava do Comitê Gestor, ressalta-se, por oportuno, que esta entidade não tem atribuição operacional, ou seja, não age efetivamente, tendo apenas função deliberativa, cumprindo às administrações tributárias da Secretaria da Receita Federal do Brasil, das Secretarias de Fazendas dos Estados-Membros, das Secretarias de Finanças do Distrito Federal e dos Municípios a competência operacional, as quais, concorrentemente, destacam-se:

“... a) autorizam empresas a optar pelo regime, por meio do mecanismo de deferimento dos pedidos de opção;

- b) praticam atos de ofício de inclusão e de exclusão de empresas;
 - c) efetuam a cobrança administrativa dos valores declarados e não pagos;
 - d) fiscalizam empresas para verificar o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias;
 - e) conduzem o contencioso administrativo relativo aos processos de indeferimento de opção, exclusão de empresas e de ações fiscais.”
- (SANTIAGO, 2011, p. 27)

No que toca a integração entre os entes federados, em que pese seja de elementar conhecimento que a forma federativa de Estado constitui cláusula pétrea, não passível de reforma constitucional, todavia, nunca é demais assinalar que aludidos entes têm plena autonomia, tanto administrativa, financeira, tributária, judiciária, como legislativa, não havendo hierarquia entre os mesmos, mas rigorosa distribuição constitucional de competências. Nessa medida, tendo a LC n. 123/2006 criado este regime unificado de tributação, conseqüentemente, instala-se uma administração conjunta indissociável de cobrança e fiscalização tributária, vale dizer, quando qualquer administração tributária federal, estadual ou municipal promove a arrecadação ou fiscalização de suas respectivas espécies tributárias constantes do Simples Nacional, ela o faz em nome de todos, não se limitando a arrecadar e fiscalizar o seu próprio tributo.

Nota-se que tal fato constitui um negócio assaz confortável e vantajoso para União por, no mínimo, dois fortes argumentos. Primeiro, porque das 8 (oito) espécies tributárias que integram a sistemática de arrecadação unificada do Simples Nacional, a saber, IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISS, conforme art. 13 da LC n. 123/2006, seis espécies tributárias são da competência da União, isto é, 75% das espécies tributárias. Nessas circunstâncias, quando a administração tributária de um Estado-Membro promove a cobrança ou a fiscalização de seu ICMS no Simples Nacional, ele de quebra arrecada e fiscaliza as seis outras para União, não tendo a máquina administrativa tributária desta o menor dispêndio de custo para arrecadá-las ou fiscalizá-las. Segundo, o qual decorre do primeiro, uma vez que as Delegacias Fiscais da Receita Federal encontram-se instaladas nas capitais dos Estados, ou quando muito nas cidades com densidade populacional considerável, isto é, sua administração tributária padece da falta de capilaridade social, o que não ocorre com os Estados-Membros e os Municípios, os quais estão bem estruturados administrativamente em seus territórios. Assim, a

cobrança e fiscalização das espécies tributárias da União, constantes do Simples Nacional, em localidades situadas fora da capital, na ausência desta sistemática unificada de arrecadação, ficariam na boa vontade do contribuinte em pagá-las ou não. Com esta nova sistemática, a União passa a ter autoridades fiscais, estaduais, distritais e municipais, dispersas e instaladas nas mais remotas localidades do país para arrecadá-las, fiscalizá-las e cobrá-las, e, repita-se, sem o menor custo. Ou seja, trata-se de uma parceria bastante lucrativa para União e não tão quanto para as demais unidades federativas, cujas representações no CGSN ostentam um desequilíbrio a toda prova condenável, por favorecer em demasia União, com 50% dos representantes, além de possuir a presidência, bem como extremamente desfavorável para as demais unidades federadas que sequer podem presidir este comitê.

Acresce-se ao fato de que ainda nem sequer tem notícia de quando CGSN irá dar os primeiros passos para implementar e fazer cumprir as disposições constantes do art. 37, XXII, da CF/1988, no sentido de dotar as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de recursos para a realização de atividades conjuntas de fiscalização, mediante sistema único de autuação, compartilhamento de cadastros e dados fiscais, nos termos da lei.

2.2.3 Critérios constitutivo e econômico para definição de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte

Nesse ponto, cabe ressaltar que a LC n. 123/2006, em seu art. 3º, estabeleceu definições distintas para microempresa (ME) e empresa de pequeno porte (EPP), bem como trouxe, em seu art. 17, as vedações de enquadramento no regime de tributação do Simples Nacional, ainda que determinadas empresas serem legalmente ME e EPP. Ou melhor explicando, uma empresa pode atender os requisitos legais de uma ME ou de uma EPP estabelecidos no referido art. 3º, todavia, pode encontrar-se impossibilitada de optar pelo Simples Nacional, por apresentar qualquer das proibições constantes do já citado art. 17. Ou então, mesmo que não apresente qualquer óbice para enquadrar-se, prefere por razões próprias não fazer a opção, seja, por exemplo, porque no regime normal de tributação a carga tributária lhe seja mais favorável. Em suma, a opção ou não pelo Simples Nacional, não lhe retira a condição da empresa de ser ME ou EPP.

Assim colocado, observa-se agora o que estabelece o art. 3º da LC n. 123/2006 para constituir-se como ME e EPP e ter a potencialidade normativa para optar para o regime do Simples Nacional, *in verbis*:

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

Primeiramente, destaca-se que o citado art. 3º, já no início expressa “Para os efeitos desta Lei Complementar”, deixando antever a possibilidade de existir outras definições legais de ME ou EPP para outras finalidades não tratadas pela LC n. 123/2006. Contudo, para o Simples Nacional, considera-se ME ou EPP: a) sociedade empresária; b) a sociedade simples; c) a empresa individual de responsabilidade limitada; e d) o empresário a que refere o art. 966 do Código Civil.

A LC n. 139/2011 alterou o *caput* do art. 3º da LC n. 123/2006, do Simples Nacional, para inserir a figura da empresa individual de responsabilidade limitada, a qual consiste na mais nova modalidade de pessoa jurídica de direito privado prevista pelo Código Civil (Lei n. 10.406/2002), modalidade esta criada pela recente Lei n. 12.441, de 11 de julho de 2011, cujo traço peculiar denota-se pelo fato de ser constituída por um único integrante, conservando a distinção do patrimônio da empresa como de exclusiva responsabilidade pelas obrigações contraídas decorrentes do exercício de suas atividades, protegendo o patrimônio pessoal do empresário, nos moldes do regime das sociedades de responsabilidade limitada.

No que toca ao empresário a que refere o art. 966 do Código Civil, a LC n. 128/2008 fez constar o art. 18-A⁵ da LC n. 123/2006, criando a figura do microempreendedor individual – MEI, e, por sua vez, a LC n. 139/2011, ao alterar a

⁵ “... Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI o empresário individual a que se refere o art. 966 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo.”

redação do art. 68⁶ da LC n. 123/2006, fez considerar o MEI como microempresa e alargou a margem de receita bruta anual de R\$ 36.000,00 para R\$ 60.000,00, possibilitando que um maior número de microempresários recolham mediante reduzidos valores tributários fixos e com elementares obrigações tributárias acessórias. Ambos artigos, como se depreende da transcrição abaixo, dão à política pública do Simples Nacional um contorno nitidamente de inclusão social ao visar tirar da informalidade microempreendedores e proporcionar-lhes a cidadania empresarial.

O critério econômico para definição de ME e EPP vem disposto nos incisos I e II, do art. 3º,⁷ da LC n. 123/2006, os quais tiveram suas redações alteradas pela LC n. 139/2011, elevando as receitas brutas anuais máximas de R\$ 240.000,00 para R\$ 360.000,00 e de R\$ 2.400.000,00 para R\$ 3.600.000,00, respectivamente, para as microempresas e empresas de pequeno porte, disciplinando os parâmetros de receitas brutas permitidas para poderem optar pela sistemática de tributação do Simples Nacional.

Acerca das possíveis situações que vedam as pessoas jurídicas de se aderirem ao Supersimples, Marins e Bertoldi (2007, p. 112-114) identificam quatro grupos de vedações, a saber: a) por ramo de prestação de serviços; b) por tipo de produto; c) por modelo societário ou por sócio impedido; e d) por restrições no cadastro fiscal”.

O § 4º, do art. 3º,⁸ da LC n. 123/2006, estabelece as vedações jurídicas

⁶ Art. 68. Considera-se pequeno empresário, para efeito de aplicação do disposto nos arts. 970 e 1.179 da Lei n. 10.406, de 2002, o empresário individual caracterizado como microempresa na forma desta Lei Complementar que aufera receita bruta anual até o limite previsto no § 1º do art. 18-A.”

⁷ “Art. 3º ...

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

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

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

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

⁸ “Art.. 3º ...

plenas para usufruir dos benefícios do Simples Nacional. Tais regras excludentes têm o claro objetivo de impedir que empresas que auferem receita bruta superior ao limite estabelecido pela lei possam gozar dos atrativos benefícios do Simples Nacional. Estas restrições não objetivam apenas impedir ao benefício tributário simplificado, mas também aos demais benefícios disciplinados pelo novo sistema, tratando-se de uma vedação plena.

Por fim, a LC n. 123/2006 traz, no art. 17,⁹ um rol de pessoas jurídicas

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

- I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* deste artigo;
- IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* deste artigo;
- V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* deste artigo;
- VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- IX - 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;
- X - constituída sob a forma de sociedade por ações.”

⁹ “... Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

- I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*assetmanagement*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
- II - que tenha sócio domiciliado no exterior;
- III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- IV - (REVOGADO)
- V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;
- X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
 - a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
 - b) bebidas a seguir descritas:
 - 1 - alcoólicas;
 - 2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

que não poderá recolher impostos e contribuições nos termos dispostos pelo Simples Nacional. As ME e EPP, aqui elencadas, sujeitam-se ao regime normal de tributação, isto é, pagamento individualizado de tributos. Todavia, podem usufruir dos benefícios não relacionados à sistemática de tributação da lei, configurando apenas em vedação parcial, ou seja, estão vedadas de servirem-se do regime tributário simplificado.

2.3 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS

Não pairam dúvidas acerca da importância de promoção de justiça social, do alcance territorial para quiçá pôr um fim na guerra fiscal, bem como do forte caráter diretivo de inserção social estampado na política pública do Simples Nacional. As iniciativas de integração nacional, de minoração da carga tributária, de possibilitar o ingresso de mais de 90% dos estabelecimentos comerciais, prestacionais e industriais do país, com maior capacidade de criação de postos de trabalho, conforme dados do BNDES, bem assim pela simplificação das obrigações tributárias principais e acessórias, presentes no programa do Supersimples, aclamam-no como um marco histórico na sistemática de tributação do país, o qual poderá ser considerado um germe ou um projeto experimental que muito contribuirá na deflagração da tão esperada reforma tributária que instituirá o imposto único nacional, pelo fato da sistemática do Simples Nacional aproximar dessa perspectiva de tributo, há décadas emperrada no processo legislativo do Congresso Nacional.

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 - cervejas sem álcool;

XI - 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;

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - que realize atividade de consultoria;

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no *caput* deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no *caput* deste artigo.”

Distorções e arestas, contudo, precisam ser aparadas, como criar mecanismos que possibilitem efetivamente maior representação dos Estados-Membros, dos Municípios e de representantes das microempresas e empresas de pequeno porte no Comitê Gestor do Simples Nacional, com vistas a reduzir a histórica sanha centralizadora da União e aplacar sua voracidade tributária, bem como que tal Comitê não se arvore em usurpar a competência legislativa atribuída pelo Poder Constituinte Originário às pessoas políticas dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos mais de cinco mil Municípios

CAPÍTULO 3

A DISCUSSÃO JUDICIAL DO SIMPLES NACIONAL NO STF

Sumário: **3.1** – Considerações iniciais; **3.2** – Análise e discussão judicial do Simples Nacional em sede de controle difuso de constitucionalidade: **3.2.1** – A Reclamação n. 10866 MC/MG interposta no STF; **3.2.2** – Os Agravos de Instrumentos interposto no STF; **3.2.3** – Os Recursos Extraordinários interpostos: RE n. 612.102/RS, RE n. 630.507/PR, RE n. 655.709/DF, RE n. 627.543/RS e RE n. 632.783/RO; **3.2.4** – A Suspensão de Segurança n. 4134/PA; **3.3** – Análise e discussão judicial do Simples Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade: **3.3.1** – ADI n. 3.906-7/DF, **3.3.2** – ADI n. 3933/DF, **3.3.3** – ADI n. 2006/DF, **3.3.4** – ADI n. 3.903/DF, **3.3.5** – ADI n. 4.214/TO, **3.3.6** – ADI n. 4.384, **3.3.7** – Análise da ADI n. 3.910-5/DF – Princípio Federativo, Regra da não-cumulatividade do ICMS e **3.3.8** – Análise da ADI n. 4.033/DF – Contribuição sindical patronal; **3.4** – Considerações parciais.

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Neste capítulo, serão analisadas as ações, tanto em sede de controle difuso de constitucionalidade quanto no concentrado, em que o Supremo Tribunal Federal fora chamado a se manifestar acerca da inédita sistemática de arrecadação criada com a implantação do Simples Nacional, objetivando conhecer o estado da arte processual no que tange às questões mais polêmicas envolvendo a política pública denominada por muitos de Supersimples. Importa consignar que as decisões e acórdãos aqui discutidos não significam a jurisprudência do Pretório Excelso no assunto, posto que, se assim entendesse, estaria a confundir jurisprudência com acórdão ou decisões monocráticas, o que se afigura em intolerável equívoco.

Nota-se, com certa freqüência, no dia a dia da prática forense, a transcrição de acórdãos ou decisões como se estas externassem a jurisprudência do tribunal donde promanam, como se decisões isoladas, por si sós, tivessem o condão de a conceberem. Todavia, jurisprudência aqui está sendo empregada como o entendimento que se tem do exame de diversas decisões de um tribunal a indicar o seu posicionamento hermenêutico acerca de alguma questão jurídica. Nesse sentido, jurisprudência está, tradicionalmente, ligada à construção de uma compreensão jurídica que potencialmente serve como regra geral de aplicação.

Assinala Maria Helena Diniz que o termo jurisprudência consiste no “... conjunto de decisões uniformes e constantes dos tribunais, resultantes da aplicação de normas a casos semelhantes, constituindo uma norma geral aplicável a todas as hipóteses similares ou idênticas. É o conjunto de normas emanadas dos juízes em sua atividade jurisdicional” (DINIZ, 2008, p. 295).

A despeito de tais ponderações, o propósito de se estudar as ações que tramitam ou tramitaram no STF não é outro senão o de buscar a compreensão da realidade a partir da experiência extraída da análise de tais ações como forma de se aferir o estado da arte processual do Simples Nacional na seara constitucional, posto ter-se a firme convicção de que se trata de um procedimento lógico, razoável e que decorre do método indutivo para se chegar a uma ou mais conclusões possíveis ao se empregar esta metodologia epistemológica na análise da questão.

Feitas estas considerações iniciais, como já destacado na introdução desta dissertação, ao minuciosamente compulsar, pesquisar e levantar o rol de ações que tramitam ou tramitaram no Supremo Tribunal Federal, abordando questões jurídico-constitucionais concernentes ao Simples Nacional, constatou-se, até o término desta dissertação, a existência de, no controle difuso, 7 (sete) Agravos de Instrumento, 25 (vinte e cinco) Recursos Extraordinários e 1 (uma) Reclamação, e, no controle concentrado de constitucionalidade, 8 (oito) Ações Diretas de Inconstitucionalidade, destas apenas três têm acórdãos prolatados, quais sejam, ADI n. 4.033/DF, ADI n. 3.906 AgR/DF e ADI n. 2.006/DF, as demais ou estão com o relator para manifestar ou foram pedidos vistas por algum ministro. Cumpre relatar que, dos vinte e cinco recursos extraordinários, dois tiveram a repercussão geral reconhecida pela Suprema Corte. Verifica-se também a existência de uma Suspensão de Segurança da Presidência do STF¹⁰.

¹⁰ - 7 (sete) Agravos de Instrumento: AI n. 801751/MG, AI n. 811088/PR, AI n. 776723, AI n. 776720/PR, AI n. 842888/RS, AI n. 807063/RS e AI n. 845635/SC;

- 25 (vinte e cinco) Recursos Extraordinários: RE n. 598518/RS, RE n. 602783/PR, RE n. 590941/PR, RE n. 612102/RS, RE n. 601495/RS, RE n. 630507/PR, RE n. 633795/RS, RE n. 627543/RS, RE n. 628169/RS, RE n. 630609/RS, RE n. 612102/RS, RE n. 634581/PR, RE n. 627566/RS, RE n. 630446/PR, RE n. 599961/SC, RE n. 631097/PR, RE n. 631599/RS, RE n. 635493/RS, RE n. 630387/RS, RE n. 628674/DF, RE n. 627438/RS, RE n. 655709/DF, RE n. 527957 AgR/PR, RE n. 561019/SC, RE n. 540695 AgR/PR, RE n. 632783/RO;

- 1 (uma) Reclamação: Rcl n. 10866 MC/MG;

- 1 (uma) Suspensão de Segurança: SS n. 4134/PA; e

- 8 (oito) Ações Diretas de Inconstitucionalidade: ADI n. 3.933/DF, ADI n. 2.006/DF, ADI n. 3.906/DF, ADI n. 3.903/DF, ADI n. 4.384/DF, ADI n. 4.033/DF, ADI n. 4.214/TO e ADI n. 3.910-5/DF.

Primeiramente, serão estudadas as ações em sede de controle difuso de constitucionalidade e, dentre estas, inicia-se a análise da única Reclamação encontrada, depois examinam os Agravos de Instrumentos, seguidos dos Recursos Extraordinários e da Suspensão de Segurança, para depois, já em sede de controle concentrado de constitucionalidade, discutir as Ações Diretas de Constitucionalidade.

3.2 ANÁLISE E DISCUSSÃO JUDICIAL DO SIMPLES NACIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE

Antes, esclareça-se acerca dos sistemas de controle de constitucionalidade, pontuando que diversos são os modelos de fiscalização e garantidores da constitucionalidade, como por exemplo, o brasileiro, o francês, o alemão, o espanhol, o belga, o português, o mexicano, o japonês etc. Todavia, sistemas de controle de constitucionalidade das leis ou atos normativos só existem dois, a saber, o americano e o austríaco. Aquele inaugura o controle difuso de constitucionalidade e este institui, na Constituição da Áustria, em 1º de outubro de 1920, o controle concentrado de constitucionalidade.

No que concerne ao sistema americano de controle difuso de constitucionalidade, cuja formalização ocorrera em 1803, quando John Marshall, *Chief Justice* da Suprema Corte dos Estados Unidos da América do Norte, julgou o *leading case* William Marbury *versus* James Madison, lançando, desde então, as bases formais desse sistema (BULOS, 2010, p. 188).

Importa observar que o controle difuso não inaugura com o *leading case* William Marbury *versus* James Madison, de 1803, haja vista que antes já existiam decisões de várias cortes dos estados confederados declarando que leis conflitantes com a constituição reputavam-se írritas, sem efeito. A Justiça do Estado de New Jersey, em 1780, bem como vários juízes do Estado da Virgínia, em 1782, e a Suprema Corte da Carolina do Norte, por sua vez, no ano de 1787, todos já haviam assentados julgados onde declaravam, de plano, que disposições contrárias aos artigos da Confederação eram inválidas *ab initio*, atingindo-as no berço. Ou seja, a inconstitucionalidade produz efeitos *ex tunc*, retroativos (BULOS, 2010, p. 188).

Pontua-se, por oportuno, que o próprio Alexander Hamilton, em seu

artigo de Número LXXVIII, em “O Federalista”, consignou que nenhum ato legislativo em contradição com a Constituição teria validade, conforme transcrição abaixo, *in verbis*:

“...Não há posição fundada em princípios mais claros que aquela de que todo ato de um poder delegado que contrarie a mandato sob o qual é exercido é nulo. Portanto, nenhum ato legislativo contrário à Constituição pode ser válido. Negar isto seria afirmar que o delegado é maior que o outorgante; que o servidor está acima do senhor; que os representantes do povo são superiores ao próprio povo; que homens que atuam em virtude de poderes a eles confiados podem fazer não só o que estes autorizam, mas o que proíbem”. (HAMILTON, MADSON, JAY, 1993, p. 480).

Todavia, a importância atribuída ao caso *Marbury versus Madson* decorre do amadurecimento que há muito vinha se fortalecendo com o advento das Revoluções Americana de 1776 e Francesa de 1789, no sentido de um processo incipiente de substancializar e dar validade material aos direitos e garantias individuais agora prescritos em uma Carta Magna, como porto seguro a servir de ancoradouro e socorro para leva de almas humanas aflitas e espoliadas pelo jugo do *Ancien Regime* e que ora não mais toleram e admitem a ilimitabilidade do poder estatal. John Marshall, ao prolatar sentença no caso *Marbury versus Madson*, interpretou e desenvolveu a Carta Política norte-americana, servindo-se de um legítimo e autêntico exercício de construção constitucional (*construction*).

Nessa perspectiva, reconheça-se que a decisão de John Marshall, em 1803, representou a fundamentação do controle judicial de constitucionalidade, a ratificação do princípio da supremacia da Constituição sobre as atividades legislativa e administrativa do Poder Estatal, e, por meio desse seu julgado, demonstrou e assentou a competência do Poder Judiciário para conhecer, julgar e declarar a invalidade de quaisquer disposições que a contraponham, sejam atos de natureza política ou não, oriundos do Congresso ou do Executivo, evidenciando, assim, que o juiz é o intérprete último da *Lex Mater*. Enfim, esta sistemática norte-americana de controle de compatibilidade das leis em face da Constituição proveio da jurisprudência americana e não de uma expressa disposição constitucional decorrente do Poder Constituinte Originário ou Derivado daquele país.

Em síntese, pode-se sustentar que o controle difuso de constitucionalidade criado pela sistemática americana legou valiosa contribuição à

ordem política mundial, ao conceder a qualquer juízo ou tribunal a competência para declarar a inconstitucionalidade de emendas constitucionais, de leis e quaisquer atos normativos incompatíveis com a Lei Maior de um país, atribuindo ao Poder Judiciário, de forma difusa, apurar, fiscalizar e julgar, em face do caso concreto, a incompatibilidade vertical dessas aludidas espécies normativas com a Magna Carta. Com efeito, esse sistema possibilitou a qualquer das partes, quando do curso da ação judicial proposta, alegar a inconstitucionalidade de lei que a parte adversa se vale e fundamenta o seu pedido para tutela de seu pretense direito. A decisão ao proferir a inconstitucionalidade da lei terá eficácia declaratória e produzirá efeitos *ex tunc*, ou seja, retroativos. (BULOS, 2010, p. 190).

O ordenamento jurídico constitucional brasileiro prevê o controle difuso, repressivo ou posterior à promulgação e publicação do ato normativo, o qual também pode ser denominado de controle pela via de exceção ou defesa, consistente num controle aberto e exercitável por qualquer juízo ou tribunal do Poder Judiciário, segundo, é claro, as regras de competência processual. Ressalta-se, em boa hora, que o controle difuso terá lugar quando, no caso concreto, a declaração de inconstitucionalidade se der de forma incidental, prejudicialmente à análise do mérito. Nos tribunais, o art. 97 da CF/1988 estabelece que "... Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público". Tal preceito constitui na propalada cláusula de reserva de plenário.

3.2.1 A Reclamação n. 10.866 MC/MG¹¹ interposta no STF

A Reclamação¹², expediente processual utilizado para resguardar a

¹¹ Decisão monocrática publicada no DJe n. 037 em 24/12/2011, Rel Min. Celso de Mello.

¹² Acerca da natureza jurídica do instituto da Reclamação, há vários entendimentos doutrinários. Alguns processualistas, como Pontes de Miranda, José da Silva Pacheco, Alexandre Moreira Tavares dos Santos, Leonardo Lins Morato etc., sustentam que a Reclamação comporta-se como uma verdadeira ação, posto que possui os três elementos básicos da ação, quais sejam, partes, reclamante e reclamado; pedido, vez que preserva a competência do Tribunal ou o cumprimento de suas decisões; e, causa de pedir, que é a usurpação da competência ou a garantia da autoridade da decisão proferida. Outros entendem-na como recurso ou sucedâneo recursal (Moacyr Amaral Santos, Alcides de Mendonça Lima etc.). Também há quem observa ser o instituto da reclamação um remédio incomum, como sublinha Orozimbo Nonato. Por sua vez, Moniz de Aragão reconhece na Reclamação um incidente processual. José Frederico Marques consigna que a Reclamação é uma medida de direito processual constitucional. Já, o Ministro Djaci Falcão tem-na como medida processual de caráter excepcional. Por seu turno, o Ministro Marco Aurélio sentencia que a Reclamação é um instrumento de extração constitucional e, a despeito de sua origem pretoriana, visa a resguardar a

competência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, bem assim de assegurar o cumprimento das decisões dessas Cortes, vem previsto nos artigos 102, inciso I, letra “l” e 105, inciso I, letra “f”, da Constituição Federal de 1988, regulamentada na Lei n. 8.038/90 e nos regimentos internos dos tribunais.

I – O Caso

A reclamante, Escolinha Arco-Íris Ltda., microempresa optante pelo Simples Nacional, ajuizou reclamação, perante o Supremo Tribunal Federal, para cassar a decisão do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, ora reclamado, que a condenou a recolher a contribuição sindical patronal referente ao ano de 2009, sob o argumento de que aludida sentença desconsiderou o acórdão prolatado pelo Supremo Tribunal Federal, diga-se de passagem, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, na ADI n. 4.033/DF, que reconheceu a constitucionalidade do art. 13, § 3º, da Lei Complementar n. 123/2006, o qual, para a reclamante, isenta as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional do recolhimento da contribuição sindical patronal.

II – Fundamentos Normativos

O reclamado, Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, ao prestar informações solicitadas nos autos desta reclamação, manifestou “... que a Egrégia Oitava Turma deste Tribunal, ao examinar o recurso ordinário interposto em face dos autos do processo 00578-2010-109-03-00-5, deu-lhe provimento parcial para condenar a Recorrida, Escolinha Ardo Íris Ltda., ao pagamento de contribuição sindical patronal referente ao exercício de 2009, com os acréscimos legais a que se referem o ‘caput’, do art. 600 da CLT e com aplicação dos juros de mora a partir do ajuizamento da ação. A d. Turma assim decidiu, ao fundamento de que o art. 53, inciso II, da Lei Complementar 123/2006, que dispensava as microempresas integrantes do SIMPLES do pagamento da contribuição sindical patronal, foi

competência e fazer valer as decisões do STF e do STJ. O magistério de Ada Pellegrini Grinover é no sentido de não conceber a Reclamação como uma ação, pois não visa rediscutir a demanda com um terceiro, bem como não entende como um recurso, posto que a relação processual já está terminada e não se pretende reformar a decisão, mas tão-somente requerer, perante o próprio órgão que proferiu uma decisão, o seu fiel e total cumprimento (PEREIRA, F. H. U., 2006). Assim, na perspectiva de Ada Pellegrini Grinover, o instituto da reclamação consiste num instrumento de viés mandamental e de natureza jurídica constitucional.

revogado pelos art. 3º, inciso III e art. 4º da Lei Complementar 127/2007. Por tal motivo, o recurso ordinário foi parcialmente provido e a Recorrida condenada ao recolhimento da indigitada contribuição sindical” (Rcl 10866 MC/MG).

III – Decisão

O Relator, Ministro Celso de Mello, ao examinar a possível inobservação da autoridade da decisão exarada nos autos da ADI n. 4.033/DF, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, pela E. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, entendeu não existir na decisão reclamada desrespeito à autoridade da Suprema Corte, ostensivo ou disfarçado, que afronte a constitucionalidade do art. 13, § 3º, da Lei Complementar n. 123/2006, alegando que o reclamado restringiu-se a proferir na decisão reclamada a inaplicabilidade da isenção prevista no art. 53, inciso II, da Lei Complementar n. 123/2006, pelo simples fato deste comando normativo, que dispensava as microempresas optantes do Simples Nacional de recolherem a contribuição patronal, encontrar-se revogado por força do art. 3º, inciso III e art. 4º, ambos da Lei Complementar n. 127/2007.

Nesse sentido, argumenta o Ministro Celso de Mello que o Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região sequer manifestou algum juízo de constitucionalidade ou inconstitucionalidade do § 3º, do art. 13, da Lei Complementar n. 123/2006, não tendo, assim, cabimento sustentar que ele tenha invocado, em sua razão de decidir, qualquer inteligência contrária ao prolatado no aludido acórdão da Suprema Corte, o que, por si só, subtrai sua decisão da pecha de desrespeito à autoridade do pronunciamento decisório do Supremo Tribunal Federal, e, por conseqüência, inviabiliza à reclamante de valer-se da via reclamatória.

Para arremate da decisão denegatória do segmento desta reclamação e, em conseqüência, do pedido de medida cautelar, o Ministro Celso de Mello sustenta que o instituto processual da reclamação não é instrumento hábil para servir de substituto de recurso próprio ou de ação rescisória, bem como ele deve ajustar-se, “com exatidão e pertinência”, aos julgamentos da Corte Suprema que serviram de paradigmas de confronto, com vista a possibilitar a análise comparativa e verificar sua conformação, o que nesses autos não ocorre, citando várias reclamações que nesse sentido tem sido o entendimento da Corte Constitucional do país, como as Rcl 6.534-AgR/MA, Rcl 5.684-AgR/PE, Rcl 5.465-ED/ES e outras.

Em suma, o art. 53, II, da LC n. 123/2006, que dispensa as empresas optantes do Simples Nacional, que auferem receita bruta anual até R\$ 36.000,00, do pagamento das contribuições sociais, foi revogado pela LC n. 127/2007. Contudo, o art. 13, § 3º, da mesma lei, que também dispõe sobre a mesma questão, desobriga os micros e pequenos empresários do recolhimento da contribuição sindical patronal, o qual foi declarado constitucional pelo STF, na ADI n. 4.033/DF. Assim, a decisão do STF, nesta reclamação, afigura-se, no mínimo contraditória, pois se o Pretório Excelso julga a constitucionalidade do art. 13, § 3º e, por corolário, faz valer este dispositivo que dispensa aludidas empresas do recolhimento desta contribuição e não reforma a decisão do TRT da 3ª Região, que condena a reclamante a recolher a contribuição sindical patronal, declarando este Tribunal, de forma implícita e indireta, a inconstitucionalidade do art. 13, § 3º, da LC n. 123/2006, em clara afronta à decisão estampada na ADI n. 4.033/DF.

O veto presidencial do § 4º, do art. 13, da LC n. 123/2006, o qual excetuava a contribuição sindical patronal da dispensa de diversas contribuições prevista no referido § 3º, do mesmo artigo, fundou-se no simples fato de nosso ordenamento jurídico já há muito ter previsto tal dispensa, desde a promulgação do Simples Federal (Lei Federal n. 9.317/1996), com vista a materializar o princípio da praticabilidade tributária no sentido de buscar dar tratamento diferenciado e favorecido aos micros e pequenos empresários. Por tudo, caso não houvesse o veto presidencial do § 4º, do art. 13, da LC n. 123/2006, e a declaração de constitucionalidade do § 3º do art. 13, desta mesma lei, consistiria um retrocesso imperdoável do Simples Nacional em relação ao Simples Federal.

3.2.2 Os Agravos de Instrumentos interpostos no STF

O recurso de Agravo de Instrumento (AI)¹³ encontra-se previsto no artigo 544 do Código de Processo Civil e nos artigos 313 a 316 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

¹³ O Recurso de Agravo de Instrumento é cabível contra decisão do presidente do tribunal que inadmite o recurso extraordinário, obstando o segmento dos autos extraordinários ao STF, os quais devem ser interpostos no tribunal *a quo*. Visa-se com o recurso de agravo de instrumento possibilitar o envio do recurso extraordinário para que a Suprema Corte discuta, em última instância, a questão constitucional levantada no processo (MARINONI, 2011, p. 592-594).

No AI n. 776.723/RS¹⁴, julgado em 23/02/2011, interposto por Churrascaria e Lancheria Plataforma Ltda, a agravante, no mérito, alega que a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal, ao não admitir recurso extraordinário que denuncia a inconstitucionalidade do inciso V, do art. 17, da Lei Complementar n. 123/2006, sobretudo quando este comando normativo prescreve a vedação de recolhimentos dos impostos e contribuições na sistemática do Simples Nacional à microempresa e a empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa, feriu o princípio da isonomia tributária, encartado nos arts. 150, inciso II e 179, de nossa Magna Carta. Contudo, o Ministro Dias Toffoli negou acolhimento do agravo de instrumento sob o argumento de que a agravante manejou este recurso para reformar decisão de juízo de primeiro grau que indeferiu pedido de tutela antecipada, visando suspender a exigibilidade do tributo por ela devido, vez que o STF já assentou entendimento no sentido de ser incabível o recurso extraordinário contra decisão ou acórdão que defere ou indefere medida liminar, salientando que a Corte Suprema até já editou súmula nesse sentido, a saber, súmula n. 735, a qual dispõe: “Não cabe recurso extraordinário contra acórdão que defere medida liminar”.

Quanto aos AI n. 807.063¹⁵, AI n. 842.888¹⁶, AI n. 811.088¹⁷ e AI n. 776.720¹⁸, julgados nas datas respectivas 18/10/2011, 26/04/2011, 23/02/2011 e 04/04/2011, os Ministros Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, também respectivamente nesses agravos, reconheceram a existência de repercussão geral na matéria versada na constitucionalidade ou não do inciso V, do art. 17, da Lei Complementar n. 123/2006, ao prescrever a vedação de recolhimentos dos impostos e contribuições na sistemática do Simples Nacional à microempresa e a empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa. Dessa forma, todos quatro agravos mereceram acolhimento, contudo, os autos foram devolvidos ao tribunal de

¹⁴ Decisão monocrática publicada no DJe n. 045 em 10/03/2011, Rel. Min. Dias Toffoli.

¹⁵ Decisão monocrática publicada no DJe n. 204 em 24/10/2011, Rel. Min. Dias Toffoli.

¹⁶ Decisão monocrática publicada no DJe n. 080 em 02/05/2011, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

¹⁷ Decisão monocrática publicada no DJe n. 049 em 16/03/2011, Rel. Min. Marco Aurélio.

¹⁸ Decisão monocrática publicada no DJe n. 071 em 14/04/2011, Rel. Min. Marco Aurélio.

origem, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal já havia reconhecido a repercussão geral para esta temática constitucional no RE n. 627.543/RS, cujo relator trata-se do próprio Ministro Dias Toffoli, resguardando, assim, por via reflexa, a economia processual ao se evitar que a Corte Constitucional brasileira perca tempo com questões repetidas, tudo em conformidade com o disposto no art. 328, parágrafo único do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (RISTF) e em observância ao preceituado no art. 543-B, do CPC.

Por seu turno, no AI n. 801.751/MG¹⁹, julgado em 28/05/2010, o Ministro Ricardo Lewandowski reconheceu a repercussão geral na temática versada na constitucionalidade ou não do art. 13, § 1º, XIII, g, item 2, da Lei Complementar n. 123/2006, posto que este dispositivo disciplina o recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS, e, por conseqüência, fora da forma de arrecadação do Simples Nacional, bem como pelo fato do Decreto n. 44.650/2007, do Estado de Minas Gerais, alterar o Regulamento do ICMS mineiro e não disciplinar a compensação do recolhimento antecipado decorrente do aludido diferencial de alíquotas, suscitando, assim, em potencial ofensa ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, I, da Carta Magna. Nesse sentido, o aludido Ministro deu provimento ao agravo de instrumento para admitir o recurso extraordinário e determinou a subida dos autos principais para melhor análise da matéria.

Por último, no AI n. 845.635/SC²⁰, julgado em 23/11/2011, a Ministra Cármen Lúcia reconheceu a existência de repercussão geral na questão levantada pela agravante, Nicósia Perfumes e Cosméticos Ltda – ME, quando esta sustenta que o parágrafo único, do art. 2º, da Lei Federal n. 10.147/2000, ao vedar às empresas optantes pelo Simples Nacional de terem suas alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins reduzidas a zero, estaria afrontando os arts. 5º, *caput*, 37, *caput*, 146, III, letra “d”, 150, incisos II e IV e 179, consubstanciadores, dentre outros, dos princípios da igualdade, da moralidade administrativa, da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Nesse sentido, ainda que o Supremo Tribunal já tivesse debatido situação análoga ao desta ação, afastando a pecha de inconstitucionalidade do § 5º, do art. 5º, da Lei n. 9.317/96 (proibição às empresas optantes pelo Simples Federal de se creditarem do Imposto sobre Produtos

¹⁹ Decisão monocrática publicada no DJe n. 106 em 14/06/2010, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

²⁰ Decisão monocrática publicada no DJe n. 230 em 05/12/2011, Rel. Min. Cármen Lúcia.

Industrializados) nos RE n. 523.416-AgR, RE n. 630.171 e RE n. 525.712, a Ministra deu provimento ao agravo de instrumento para admitir o recurso extraordinário e determinou a subida dos autos principais para melhor exame da matéria.

3.2.3 Os Recursos Extraordinários (RE)²¹ interpostos

²¹ O recurso extraordinário trata-se de um mecanismo processual estatuído para viabilizar o exame de questões constitucionais suscitadas difusamente em processos que tramitaram por diversos juízos e tribunais até alcançar o Supremo Tribunal, como última instância a dizer o direito em matéria constitucional, no exercício de seu nobre mister de guardião supremo da Constituição Federal. Todavia, para que o recurso alcance a Suprema Corte, exige-se que o jurisdicionado tenha exercitado todos os meios processuais ordinários disponíveis e antes tenha percorrido os demais órgãos jurisdicionados antes de chegar ao Pretório Excelso, no controle difuso, para pôr termo à controvérsia constitucional questionada (MARINONI, 2011, p. 580 e ss.).

A EC n. 45/2004 incluiu o § 3º ao artigo 102, da CF/1988, para exigir do recorrente que demonstre, no recurso extraordinário, a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, a fim de que o Tribunal analise a admissão do recurso, o qual só poderá recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. Esta exigência justifica-se para filtrar apenas os recursos que realmente tenham relevância para a sociedade como um todo e não se circunscreva a examinar as querelas meramente intrapartes no caso sub judice, mesmo porque não se pode esquecer que a composição do STF é limitada a onze ministros, com jurisdição nacional. Em outro dizer, para Corte Suprema desembocam recursos de todas as partes do território brasileiro, o que em boa hora otimiza-se seletivamente, com a repercussão geral, esse afluxo processual, passando a excelsa Corte a ocupar-se apenas com questão que impacta a vida dos cidadãos (MARINONI, 2011, p. 583 e ss.).

Todavia, para que o requisito da repercussão geral tivesse força coativa, fazia-se necessário a sua regulamentação, o que aconteceu com a promulgação da Lei n. 11.418/06, estabelecendo as normas processuais acerca dessa matéria. Assim, aludida lei acrescentou os artigos 543-A e 543-B ao Código de Processo Civil (CPC) para regulamentar o instituto da repercussão geral no recurso extraordinário, conforme previsto no art. 102, § 3º da Constituição Federal. Eis abaixo o conteúdo do art. 543-A, do CPC:

“... Art. 543-A O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.”

Pois bem, nessa altura desta tratativa, cumpre aclarar qual o significado da expressão “repercussão geral”, posto que, de sua demonstração e de sua constatação nos autos extraordinários, decorrerá a admissibilidade do recurso para análise da questão na Corte Constitucional. Coube, então, ao § 1º, do aludido art. 543-A disciplinar, como atributo de uma autêntica interpretação, vez que proveio do próprio legislador, o seu conteúdo e sentido, nesses termos: “Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa”.

Conclui-se, então, que a matéria para ser discutida em sede de recurso extraordinário deverá ter o caráter de relevância para a sociedade e não se ater aos meros interesses subjetivos dos recorrentes, devendo, assim, ser demonstrado pelo impetrante em preliminar do recurso, nos termos do disposto no art. 543-A, § 2º, do CPC. Também, para compreensão cabal do instituto da repercussão geral, o § 3º, deste mesmo artigo, dispõe que: “Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal”. Nessa perspectiva, infere-se que da leitura desse § 3º que, além das possíveis ofensas diretas à Constituição Federal, o recurso extraordinário será cabível sempre que houver contestação acerca da interpretação do texto constitucional concebida pelo próprio Supremo Tribunal Federal em forma de súmula ou jurisprudência dominante.

Por último, também, com claro propósito de barrar ao máximo a subida dos processos à Suprema Corte, o art. 543-B, do Código de Processo Civil, em seu caput e § 1º assim disciplinou esta matéria: “ Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.

A Constituição Federal, em seu art. 102, III, enumera as situações que ensejam a propositura do recurso extraordinário, a saber:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...)

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição;
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal”.

Discute-se agora as controvérsias jurídico-constitucionais suscitadas com a instituição do regime especial estabelecido pelo Simples Nacional em sede desse recurso. Como já observado alhures, foram interpostos 25 (vinte e cinco) Recursos Extraordinários, os quais serão aqui analisados, primeiramente, pelos que foram obstados o segmento para exame pela Suprema Corte, e, depois, estuda-se aqueles em que se reconheceram a repercussão geral, partindo-se das situações estabelecidas pela Lei Complementar n. 123/2006 com o menor número de interposições extraordinárias para os que mais insatisfação provocaram aos contribuintes.

RE n. 612.102/RS²² – Rio Grande do Sul, julgamento ocorrido em 1/12/2010, Ministra Cármen Lúcia.

I – O Caso

A recorrente, Máquinas Ebert Ltda., microempresa proibida de optar ao Simples Nacional, interpôs recurso extraordinário fundado no art. 102, inciso III, letra a, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que não declarou a inconstitucionalidade do art. 17, inciso V, da Lei Complementar n. 123/2006, o qual veda a possibilidade de opção ao Simples

§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte”.

¹⁵ Decisão monocrática publicada no DJe n. 243 em 14/12/2010, Rel. Min. Cármen Lúcia.

Nacional pelas microempresas e empresas de pequeno porte com débitos fiscais sem exigibilidade suspensa.

II – Fundamentos Normativos

A recorrente entende que esta decisão feriu os arts. 5º, XIII, 146, inciso III, alínea d, 150, inciso II, 170, parágrafo único e 179, todos da Constituição da República, vez que o legislador constituinte derivado não estabeleceu, na Constituição, qualquer condição que obstasse a microempresa ou empresa de pequeno porte de terem tratamento diferenciado através de benesses fiscais, a não ser sujeitar o enquadramento da pessoa jurídica segundo a observação dos limites de renda previstos no art. 3º da Lei Complementar n. 123/2006. Alega também que, discriminar contribuintes detentores de débitos tributários dos que estejam com regularidade fiscal, configura tratamento desigual odioso a ferir de morte o princípio constitucional da isonomia tributária (art. 150, II, CF/1988).

III - Decisão

A Ministra Cármen Lúcia apresentou, em suas razões de decidir, os argumentos sustentados pelo Desembargador Relator do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual observou que os arts. 146 e o inciso IX do art. 170, assim como o art. 179, todos da Constituição Federal, estabeleceram diretrizes gerais para que se fosse criado, por meio de lei complementar, tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, no tocante à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições de suas competências, mediante regime único de arrecadação, restando revogadas expressamente a Lei n. 9.317/96 (Simples Federal), bem como que tais disposições constitucionais incumbiram à Lei Complementar n. 123/2006 a competência para disciplinar quais pessoas jurídicas poderiam aderir a esses benefícios fiscais, sublinhando não haver impedimento ou limitação ao exercício da atividade econômica da recorrente, mas tão-somente pressuposto legítimo e razoável estabelecido pelo legislador infraconstitucional, que o fez no exercício genuíno de sua atribuição legiferante conferida pela Carta Política do país.

Nesse sentido, com supedâneo nos raciocínios jurídicos acima expendidos, bem assim com base em dois agravos de instrumentos não acolhidos pela Corte Suprema por ofenderem apenas indiretamente a Constituição (AI 760.346-AgR e AI 632.223-AgR), posto que, em sede de apelo extremo, o recurso para ser admitido exige-se ofensa direta à Lei Maior, a Ministra Cármen Lúcia negou segmento desse recurso extraordinário, em conformidade com o disposto no art. 557, *caput*, do Código de Processo Civil e no art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, os quais negam o segmento do pedido que contrariar jurisprudência dominante ou a Súmula do Tribunal.

RE n. 630.507/PR²³ - PARANÁ, julgamento ocorrido em 26/11/2010, Ministro Celso de Mello.

I – O Caso

A recorrente, Locadora de Veículos e Transportes de Passageiros Vargastur Ltda., interpôs recurso extraordinário fundado no art. 102, inciso III, letra a, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná que não declarou a inconstitucionalidade do art. 17, inciso VI, da Lei Complementar n. 123/2006, o qual veda a opção ao Simples Nacional pelas microempresas e empresas de pequeno porte prestadoras de serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros.

II – Fundamentos Normativos

A recorrente sustenta que esta decisão feriu os arts. 150, inciso II e 179, da Magna Carta, ao excluir as empresas que desenvolvem atividade econômica de transporte de passageiros das benesses fiscais estatuídas pela Lei Complementar n. 123/2006. Alega também que o art. 179 citado prescreve a competência conjunta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de dispensarem tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, no sentido de incentivá-las com a implementação de sistemas simplificados de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e

creditícias, ou pela eliminação ou redução destas. Conclui que a vedação deste segmento empresarial configura ofensa ao princípio da isonomia tributária.

III - Decisão

O Ministro Celso de Mello negou provimento ao recurso interposto pela recorrente sob o argumento de que não há falar em violação ao princípio da isonomia tributária quando a lei, por motivos extrafiscais, dispõe tratamento desigual a microempresa e empresas de pequeno porte com distinta capacidade contributiva, excluindo determinados segmentos empresariais das benesses do regime especial simplificado por entender que determinados empresários têm plenas condições de concorrerem no mercado sem os auspícios do Estado. Também, observa que já existe ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, ou seja, que declara a constitucionalidade de lei que prescreve a vedação de optar pelo regime simplificado a empresas que atuam em determinadas atividades econômicas, qual seja, ADI n. 1.643/DF. Outrossim, sentenciou que a Suprema Corte já manifestou esse entendimento em sucessivas decisões²⁴. Por último, advertiu a impossibilidade do Poder Judiciário imiscuir-se na função de legislador positivo, o que, a toda vista, consistiria em verdadeira usurpação de competência a configurar em clara ofensa ao princípio constitucional da separação de poderes.

RE n. 655.709/DF²⁵ – Distrito Federal, julgamento ocorrido em 04/10/2011, Ministra Cármen Lúcia.

I – O Caso

O recorrente, Restaurante Trio Campanelli Ltda., microempresa optante do Simples Nacional, interpôs recurso extraordinário fundado no art. 102, inciso III, letra a, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que não declarou a inconstitucionalidade suscitada da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 06/2009, no ponto em que proíbe o acesso ao parcelamento

²³ Decisão monocrática publicada no DJe n. 241 em 13/12/2010, Rel. Min. Celso de Mello.

²⁴ AI 452.642-AgR/MG, AI 520.195/RS, RE 279.002/RS, RE 286.218/RS, RE 288.064/RS.

²⁵ Decisão monocrática publicada no DJe n. 211 em 07/11/2011, Rel. Min. Cármen Lúcia.

especial previsto pela Lei n. 11.941/2009 às empresas optantes pelo Simples Nacional.

II – Fundamentos Normativos

A recorrente sustenta que o Tribunal de origem, assim agindo, contrariou os arts. 59, 146, inciso III, letra “d”, e 179 da *Lex Mater*, haja vista que a proibição das empresas optantes do Simples Nacional de terem direito ao parcelamento decorreu de Portaria Conjunta n. 6/09, a qual, ao regulamentar a Lei n. 11.941/09, extrapolou seus poderes, vez que estabeleceu inovações em seus termos, e, como se não bastasse, excluiu do parcelamento especial os contribuintes com débitos inscritos no Supersimples, os quais, por força das prescrições constitucionais citadas, são destinatárias de regimes especiais ou simplificados que lhes proporcionem tratamento diferenciado e favorecido.

III - Decisão

A Ministra Cármen Lúcia negou acolhimento ao apelo extremo interposto pelo recorrente, alegando não lhe assistir razão jurídica, e fundamentou sua decisão na esteira do arrazoado pelo Desembargador Relator do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, sentenciando que inexistente ilegalidade na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 06/2009, na seção que veda o direito ao parcelamento especial previsto na Lei n. 11.941/2009 às empresas optantes pelo Supersimples, tendo em vista que não cabe à lei ordinária normatizar parcelamento de tributos pendentes de titularidade de Estados e Municípios, sob pena de transgredir o art. 146, III, letra “d”, da Constituição da República. O parcelamento dos débitos tributários relacionados ao Simples Nacional só pode ser estabelecido por lei específica (art. 155-A, do CTN). Observa também a ministra que é vedado o exame de normas infraconstitucionais em sede de recurso extraordinário, bem como sublinha que o recorrente não promoveu o necessário prequestionamento com a interposição de embargos de declaração, inviabilizando admissão do apelo extremo.

Assim, com supedâneo nos argumentos jurídicos acima sustentados, a Ministra Cármen Lúcia negou segmento desse recurso extraordinário, em conformidade com o disposto no art. 557, *caput*, do Código de Processo Civil e no

art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, os quais negam o segmento do pedido que contrariar jurisprudência dominante ou a Súmula do Tribunal.

RE n. 627.543/RS²⁶ – Rio Grande do Sul, julgamento ocorrido em 03/02/2011, Ministro Dias Toffoli.

A controvérsia da constitucionalidade do inciso V, do art. 17, da Lei Complementar n. 123/2006, que veda o recolhimento de impostos e contribuições na sistemática do Simples Nacional, por microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual, Distrital ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa, também é objeto de discussão em outros recursos extraordinários²⁷.

Assim, tendo em vista que o Plenário da Corte Suprema, no exame do RE n. 627.543/RS, ora em estudo, concluiu pela existência da repercussão geral desse polêmico dispositivo do Supersimples, posto possuir densidade constitucional e transcender os limites subjetivos das partes, aludidos ministros, cientes do reconhecimento desta repercussão e, com vista a evitar que o Tribunal perca tempo com questões repetidas, determinaram a devolução dos citados recursos extraordinários aos Tribunais de origem, para que a decisão a ser prolatada no RE n. 627.543/RS sirva como paradigma de solução para os demais recursos, na conformidade do art. 328, parágrafo único, do Regimento Interno da Suprema Corte e para os efeitos do artigo 543-B, do Código de Processo Civil.

²⁶ EMENTA: TRIBUTÁRIO. MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE/TRATAMENTO DIFERENCIADO. SIMPLES NACIONAL. ADESÃO - DÉBITOS FISCAIS FENDENTES LC n.123/06. A controvérsia relativa à constitucionalidade das normas contidas no inciso V do artigo 17 da LC n. 123/06 as quais impedem o recolhimento de impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto do Seguro Social (INSS) ou com as fazendas públicas federal, estadual ou municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa - possui densidade constitucional e extrapola os limites subjetivos das partes. Existência de repercussão geral.

²⁷ RE n. 633.795/RS e RE n. 628.169/RS, de relatoria da Ministra Ellen Gracie; RE n. 635.493/RS e RE 631.599/RS, de relatoria do Ministro Ayres Britto; RE n. 630.609/RS e 628.674/DF, de relatoria do Ministro Marco Aurélio; RE n. 630.387/RS, RE n. 601.495/RS e RE n. 627.438/RS, de relatoria do Ministro Dias Toffoli; e RE n. 631.097/PR, RE n. 599.961/SC, RE n. 630.446/PR, RE n. 627.566/RS e RE n. 634.581/PR, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski.

Outrossim, salienta-se que, no julgamento do RE n. 598.518/RS, ocorrido em 24/09/2010, o qual também versa sobre a polêmica constitucionalidade do inciso V, art. 17, da Lei Complementar n. 123/2006, o relator, Ministro Marco Aurélio, constatando a existência no Supremo Tribunal de ação direta de inconstitucionalidade, autuada sob n. 3.910-5/DF, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, na qual discute a constitucionalidade deste dispositivo no controle concentrado, determinou o sobrestamento do processo para aguardar o pronunciamento definitivo desta matéria na Corte.

I – O Caso

A recorrente, Lona Branca Cobertura e Materiais Ltda., microempresa optante do Simples Nacional, interpôs recurso extraordinário fundado no art. 102, inciso III, letra a, da Constituição Federal, contra acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual não declarou a inconstitucionalidade do inciso V, do art. 17, da Lei Complementar n. 123/2006, que impede a adesão ao regime tributário especial do Simples Nacional às micros e pequenas empresas que possuam débitos fiscais.

II – Fundamentos Normativos

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Apelação n. 2007.71.00.047111-1/RS, sentenciou a constitucionalidade do inciso V, do art. 17, da Lei Complementar n. 123/2006, sob o argumento que o tratamento diferenciado e favorecido, estabelecido pela Carta Política do país, não isenta as microempresas e empresas de pequeno porte do cumprimento das obrigações tributárias, razão pela qual não há qualquer transgressão aos princípios da isonomia tributária e da livre iniciativa econômica. Por derradeiro, observa que não compete ao Poder Judiciário ordenar a inclusão de pessoa jurídica com débitos fiscais no programa do Simples Nacional, sob pena de ferir o princípio da separação de poderes ao usurpar função legislativa.

A recorrente sustenta que o Tribunal *a quo*, ao rejeitar o apelo interposto, violou os arts. 5º, incisos XXXV e LV, e 146, inciso III, letra d, e parágrafo único, da Constituição Federal. Assevera também que aludida vedação, estatuída na

Lei Complementar n. 123/2006, arma o Fisco com poderosa ferramenta velada para haver débitos tributários de contribuintes que possam ou têm o interesse de se aderirem a esse regime simplificado e favorecido de arrecadação tributária. Sublinha a recorrente atender todos os requisitos para enquadrar-se ao Simples, contudo, débitos tributários pendentes não poderiam configurar óbice ao seu desiderato de adesão, posto que este sistema de arrecadação seria de grande contribuição para o desenvolvimento de sua atividade econômica. Comprova o não provimento dos embargos declaratórios interpostos contra o acórdão. Por fim, alega haver repercussão geral em seu pedido, tendo em vista que a causa extrapola os interesses subjetivos das partes, vez que se trata de matéria de elevada importância social e jurídica.

III – Decisão do Supremo Tribunal Federal

A Suprema Corte reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional levantada nos autos extraordinários, sob o argumento de que a matéria contém densidade constitucional e ultrapassa os limites subjetivos das partes, quais sejam, Lona Branca Coberturas e Materiais Ltda., recorrente, e União, recorrida. Esta transcendência dá-se em virtude da elevada importância da matéria para todos os contribuintes que se enquadram na condição de microempresas ou na de empresas de pequeno porte, posto poderem desfrutar de tratamento constitucional diferenciado de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias ou, então, pela eliminação ou redução destas, contudo, estão vedadas de gozarem tais benefícios por motivo de exigências legais (art. 17, inciso V, da LC n. 123/2006). Também assentou, como razão de decidir, a existência de inúmeras causas similares em trâmite por diversas instâncias do Poder Judiciário brasileiro, sendo este recurso emblemático para representar a controvérsia ora suscitada, possibilitando ao Supremo Tribunal a promoção, em definitivo, do julgamento da questão sob o pálio do instituto da repercussão geral, bem assim dos benefícios dela advindos.

Assim, como o mecanismo do recurso extraordinário trata-se de uma preliminar processual, o Ministro Dias Toffoli não avançou no mérito, todavia, como exercício de “prognose judicial”, é possível sustentar que a Suprema Corte não irá declarar a inconstitucionalidade do inciso V, do art. 17, da Lei Complementar n.

123/2006, haja vista que na ADI n. 1.643/DF, bem assim em sucessivas decisões²⁸, quando da vigência do Simples Federal (Lei n. 9.317/96), o Pretório Excelso, na época, manifestou o entendimento de ser, plenamente, constitucionais as disposições legais que obstam o recolhimento de impostos e contribuições na sistemática do Simples Federal, por microempresa ou empresa de pequeno porte que possuíssem débito com o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS ou com a Fazenda Pública Federal, cuja exigibilidade não estivesse suspensa.

Não apresentaram manifestação os Ministros Cezar Peluso, Luiz Fux, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa e Ayres Britto.

RE n. 632.783/RO²⁹ - Rondônia, julgamento ocorrido em 02/02/2012, Ministro Joaquim Barbosa

A controvérsia da constitucionalidade dos arts. 13, § 1º, XIII, 23 e 24, da Lei Complementar n. 123/2006, os quais versam sobre a vedação de se apropriar de créditos relativos ao ICMS pelas empresas optantes do Simples, também é objeto de discussão em outros apelos extremos³⁰.

I – O Caso

A recorrente, D’Grife Comércio de Importação e Exportação Ltda., microempresa optante do Simples Nacional, interpôs recurso extraordinário fundado

²⁸ AI 452.642-AgR/MG, AI 520.195/RS, RE 279.002/RS, RE 286.218/RS, RE 288.064/RS

²⁹ EMENTA: Tributário. Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual. Aplicação de metodologia de cálculo conhecida como diferencial de alíquota à empresa optante pelo Simples Nacional. Alegadas usurpação da competência da União para estabelecer o tratamento favorecido das micro e das pequenas empresas (art. 146-A da Constituição) e da regra da não-cumulatividade (art. 155, § 2º da Constituição). Encaminhamento de proposta pela existência de repercussão geral. Tem repercussão geral a discussão sobre a cobrança de ICMS de empresa optante pelo Simples Nacional, na modalidade de cálculo conhecida como diferencial de alíquota.

³⁰ RE n. 527.957 AgR/PR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli; RE n. 602.783/PR, RE n. 590.941/PR, RE n. 561.019/SC e RE n. 540.695 AgR/PR, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Aludidos ministros, constatando a existência no Supremo Tribunal de ação direta de inconstitucionalidade, autuada sob n. 3.910-5/DF, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, na qual discute a constitucionalidade destes dispositivos no controle concentrado, determinaram o sobrestamento de tais processos para que se aguarde o pronunciamento definitivo desta matéria na Corte. Registra-se que referida ação será analisada quando se estiver estudando a repercussão do Supersimples em sede de controle concentrado de constitucionalidade na seção 3.3.

no art. 102, inciso III, letra a, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, o qual não declarou a inconstitucionalidade do artigo 13, § 1º, inciso XIII, da Lei Complementar n. 123/2006, que veda as empresas optantes do Supersimples do aproveitamento dos créditos de ICMS pagos nas operações interestaduais com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento desse imposto.

II – Fundamentos Normativos

A Primeira Câmara Especial do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, no julgamento da apelação interposta pela recorrente, consignou que o art. 13, § 1º, inciso XIII, da Lei Complementar n. 123/2006, não veicula vedação ao pagamento antecipado do diferencial de alíquotas dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, mas tão-somente possibilita o recolhimento em guia única. Deixou também assentado que, deferir benefícios fiscais não previstos na aludida lei complementar, tal decisão consistiria em explícita afronta ao princípio da isonomia.

A recorrente sustenta que o Tribunal de origem, ao negar o apelo interposto, afrontou os arts. 146-A e 155, § 2º, da Constituição da República. Observou o engano presente na decisão deste Tribunal, vez que o artigo 13, § 1º, inciso XIII, da Lei Complementar n. 123/2006, não se trata de pagamento antecipado do ICMS nas situações de fatos geradores decorrentes de operações efetuadas pela própria pessoa jurídica. Consigna que este comando normativo, quando proíbe as empresas optantes do Simples Nacional de se creditarem do ICMS pago nas operações interestaduais com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento desse imposto, estaria violando o princípio da não cumulatividade. Sentencia que a repercussão geral desta matéria transcende os interesses subjetivos das partes em virtude do elevado número de contribuintes inscritos nesse regime simplificado de tributação dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte. Comprova o não provimento dos embargos declaratórios interpostos contra o acórdão.

III – Decisão do Supremo Tribunal Federal

A Corte Suprema, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio e seguindo a manifestação do Ministro Joaquim Barbosa, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional levantada nos autos extraordinários, sob o raciocínio, primeiramente, da existência de julgamento assentando a usurpação da competência da União pelos Estados-Membros quando regulamentam matéria prevista no art. 13, § 1º, XIII, da Lei Complementar n. 123/2006, a qual constitui assunto próprio de normas gerais tributárias, a inferir juízo de inconstitucionalidade direta, conforme RE n. 377.457, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Ademais, a Constituição, seja em seu corpo principal ou mesmo no ADCT, é minuciosa ao tratar de legislação tributária. Segundo, registrou que a tensão entre os entes da federação extrapola os limites subjetivos das partes, não se circunscrevendo aos contribuintes locais nem às Fazendas diretamente envolvidas no litígio, mas, ao contrário, tem plena capacidade potencial para abalar o equilíbrio político, bem como por disseminar a insegurança jurídica acerca das obrigações tributárias que devem ser uniformemente atendidas em todo território nacional. Terceiro, observou que a obediência ao princípio da não cumulatividade é um preceptivo constitucional para se cobrar o ICMS, ainda mais quando o legislador constitucional procurou dar à microempresa e empresa de pequeno porte um tratamento tributário simplificado e favorecido. Quarto, alegou que a insatisfação da recorrente nos autos extraordinários, *prima facie*, pode acarretar prejuízos a dois significativos direitos constitucionais distintos, vale dizer, a capacidade contributiva (não-cumulatividade) e a criação de um ambiente que promova o aumento de reais postos de trabalho e de um mercado fornecedor harmônico (fomento das pequenas empresas). E, por último, o Tribunal chamou a atenção da relevância de se discutir em sede deste recurso, e, em sentido contrário ao destacado na razão segunda, que a centralização tributária ocasiona prejuízo nominal da capacidade arrecadatória do ente subnacional, bem assim que o deslinde desta questão, repercutirá na configuração federativa do país de igual intensidade aos interesses individuais das partes.

Aqui também, como o instrumento do recurso extraordinário trata-se de uma preliminar processual, o Ministro Joaquim Barbosa não avançou no mérito, todavia, como exercício de “prognose judicial”, é possível sustentar que o Pretório

Excelso não irá declarar a inconstitucionalidade dos arts. 13, § 1º, XIII, 23 e 24, da Lei Complementar n. 123/2006, os quais versam sobre a vedação de se apropriar de créditos relativos ao ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional, tendo em vista que o Supremo Tribunal já houvera debatido, em situação análoga ao desta ação, e, na oportunidade, declarou a constitucionalidade do § 5º, do art. 5º, da Lei n. 9.317/96 (Simples Federal), o qual vedava às empresas optantes pelo Simples Federal de se creditarem do Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme fazem prova os RE n. 523.416-AgR, RE n. 630.171 e RE n. 525.712.

Não apresentaram manifestação os Ministros Cezar Peluso, Ayres Britto, Gilmar Mendes, Rosa Weber e Cármen Lúcia.

3.2.4 A Suspensão de Segurança n. 4.134/PA

O fundamento normativo do instituto da Suspensão de Segurança³¹, disciplinado nas Leis n. 12.016/09, n. 8.437/92, n. 9.494/97 e no art. 297 do RISTF, autoriza que a Presidência do Supremo Tribunal Federal suspenda a execução de decisões concessivas de segurança, de liminar ou de tutela antecipada, prolatadas em única ou última instância, pelos tribunais locais ou federais, desde que a controvérsia tenha conotação constitucional.

I – O Caso

O Estado do Pará formulou pedido de suspensão de segurança, inicialmente, em face do Superior Tribunal de Justiça, com o fim de interromper os

³¹ O instituto da Suspensão de Segurança trata-se de um meio para suspender decisão judicial, nas ações interpostas contra o Poder Público ou seus agentes, nas situações de manifesto interesse público ou de flagrante ilegitimidade, a fim de obstar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia pública. Havendo natureza constitucional na discussão, justifica a competência da Suprema Corte para apreciar o pedido de contracautela (ALVIM, E. A., 2011).

No tocante à natureza jurídica da Suspensão de Segurança, há vários entendimentos doutrinários discrepantes. Cristina Gutierrez, em seu magistério acerca desse instituto, faz uma compilação acerca da concepção doutrinária de inúmeros autores: a) uns entendem-no como “ato de caráter administrativo” exercido pelo Presidente do Tribunal; b) há quem diz tratar-se de pedido de suspensão como recurso; c) alguns observam que se trata de incidente processual; d) outros como sucedâneo recursal; e) também outros sustentam que ele tem natureza cautelar, forte na instrumentabilidade e provisoriedade (GUTIERREZ, 2000, p. 47).

Contudo, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é que se trata de incidente processual de contracautela, conforme pacífica jurisprudência da Corte Constitucional, destacando-se os seguintes julgados: Rcl-AgR n. 497, Rel. Carlos Velloso, DJ 6.4.2001; SS-AgR n. 2.187, Rel. Maurício Corrêa, DJ 21.10.2003; e SS n. 2.465, Rel. Nelson Jobim, DJ 20.10.2004.

efeitos do acórdão proferido pelas Câmaras Cíveis Reunidas do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, o qual, nos autos do Mandado de Segurança n. 2009.3.010655-2, reconheceu o direito líquido e certo de inúmeras empresas de não recolherem a exação estabelecida pelos Decretos Estaduais n. 1.717/2009 e n. 1.812/2009, fundados no art. 13, § 1º, XIII, g, item 2, da Lei Complementar n. 123/2006, que disciplina o recolhimento do ICMS incidente nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação de recolhimento do imposto, nas aquisições interestaduais. Conforme se depreende da exordial, diversas associações de microempresas e empresas de pequeno porte impetraram mandado de segurança coletivo, com pedido de liminar, objetivando a declaração de inconstitucionalidade das disposições que impunham a observação pelas empresas optantes pelo Simples Nacional ao regime de antecipação do ICMS instituídos pelos aludidos decretos.

II – Fundamentos Normativos

As empresas que impetraram mandado de segurança coletivo observaram que a Lei Complementar n. 128/2008, ao estabelecer alterações na Lei Complementar n. 123/2006, incorreu em vício de inconstitucionalidade, posto que facultou aos Estados-Membros e ao Distrito Federal a cobrança das empresas optantes pelo Simples Nacional do ICMS incidente nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação de recolhimento do imposto, nas aquisições interestaduais. Entendem que essa exação tributária fere os princípios da não cumulatividade, da vedação à dupla tributação, da legalidade tributária, da anterioridade e da irretroatividade, além de instaurar uma situação de desvantagem concorrencial para as microempresas e empresas de pequeno porte em relação aos demais setores empresariais. Sustentam que aludida exação criada pelo Governo do Estado do Pará contraria os benefícios fiscais instituídos com a sistemática do Simples Nacional.

Por unanimidade de votos, o Tribunal de Justiça do Estado do Pará concedeu a segurança, bem como reconheceu o direito ao não recolhimento da cobrança tributária, alegando que referida exação só teria cabimento se estivesse sido instituída por lei.

Por seu turno, o requerente, Estado do Pará, fundamenta sua tese alegando grave lesão à ordem e à economia pública, bem assim sublinha que a decisão fustigada cria óbice ao regular exercício das funções típicas da Fazenda Pública. Salienda, ademais, que aludida decisão impugnada privaria o Erário Estadual de considerável parcela de sua mais relevante fonte de receita, a saber, a arrecadação do ICMS, acarretando transtornos irreparáveis para a adequada prestação de essenciais serviços públicos para sociedade.

III – Decisão do STF

A Presidência do Supremo Tribunal Federal entendeu que o caso em tela trata-se de interpretar e aplicar os arts. 150, incisos I, II; e 155, incisos VII, VIII, da Constituição Federal, o que reveste a matéria de inegável viés constitucional, bem assim observou ser cabível um juízo mínimo de delibação acerca das questões jurídicas levantadas na ação principal, consoante se tem posicionado a jurisprudência da Suprema Corte nas decisões SS-AgR 846, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence e na SS-AgR 1.272, de relatoria do Ministro Carlos Velloso. Pondera que o juízo de delibação dos elementos da causa não só se mostra possível para aferir sua existência de lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas, mas também por ser necessário para o exame da suspensão requerida, como bem sentenciou o Ministro Sepúlveda Pertence, *in verbis*:

“(...) ainda que não se cuide de recurso, o deferimento do pedido de suspensão de segurança não prescinde de todo da delibação do mérito da controvérsia subjacente à decisão concessiva da liminar ou do mandado de segurança. Com efeito, não obstante suas peculiaridades, a suspensão de segurança é medida cautelar: visa, afinal de contas, a salvaguardar dos riscos da execução provisória do julgado os qualificados interesses públicos - os relativos à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas - que a justificam, com vistas à eventual reforma da decisão mediante o recurso cabível. Por isso, tenho acentuado: se, de plano, se evidencia a inviabilidade do recurso interposto ou anunciado, perde sentido a suspensão da segurança concedida (...)” (SS 1.001, DJ 21.03.1996).

A Presidência da Suprema Corte reconheceu a plausibilidade das razões expendidas pelas Câmaras Cíveis Reunidas do Tribunal de Justiça do Estado do Pará na decisão impugnada, consignando que o acórdão prolatado não violou a ordem ou a economia públicas, mas, ao contrário, tutelou o direito fundamental dos

contribuintes de fazer valer o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da Constituição), tendo em vista que não é desarrazoado admitir que os Decretos Estaduais n. 1.717/2009 e n. 1.812/2009 majoraram a carga tributária incidente sobre as microempresas e empresas de pequeno porte estabelecidas no Estado do Pará.

A Presidência da Corte Constitucional finaliza sua decisão de indeferimento do pedido de suspensão de segurança observando que grave lesão à economia pública ocorreria se o acórdão impugnado fosse suspenso, vez que a repentina elevação da carga tributária imposta pelos aludidos decretos estaduais, a princípio, caminha na contramão dos objetivos perseguidos pela política pública do Simples Nacional, acarretando conseqüências desastrosas para o desenvolvimento e exercício das micros e pequenas empresas estabelecidas no território do Estado do Pará.

3.3 ANÁLISE E DISCUSSÃO JUDICIAL DO SIMPLES NACIONAL EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE

Aqui também, seguindo a mesma linha de raciocínio desenvolvida anteriormente de tecer considerações preliminares acerca do controle difuso de constitucionalidade, convém fazer o mesmo para o controle concentrado de constitucionalidade, assinalando, logo de início, que a contribuição de Kelsen para a sistemática de fiscalização da constitucionalidade das espécies normativas de determinado ordenamento jurídico é de singular importância, colocando-o, juntamente com John Marshall, *Chief Justice* da Suprema Corte dos Estados Unidos da América do Norte, como os criadores dos dois sistemas de controle de constitucionalidades hoje existentes.

O sistema austríaco, que alastrou por todo continente europeu, proveio da Constituição da Áustria de 1º de outubro de 1920, a qual normatizou um novo modelo de controle de constitucionalidade, baseado na fiscalização concentrada de normas, encarregando um órgão de cúpula do Poder Judiciário, o Tribunal Constitucional, para promover a fiscalização concentrada de normas através de requerimento especial. Aludida Carta Política austríaca de 1920, idealizada por Hans Kelsen, consistiu na primeira, entre as nações politicamente organizadas, a constituir

um Tribunal Constitucional, o qual atua como legislador negativo. Observa-se abaixo o pensamento jurídico de Kelsen acerca de atos de legislação negativa, *in verbis*:

“... A anulação de uma lei é uma função legislativa, um ato — por assim dizer — de legislação negativa. Um tribunal que é competente para abolir leis — de modo individual ou geral — funciona como um legislador negativo.

...

A possibilidade de uma lei emitida por um órgão legislativo ser anulada por outro órgão constitui uma restrição digna de nota, do poder deste primeiro órgão. Tal possibilidade significa que existe, além do legislador positivo, um legislador negativo, um órgão que pode ser composto segundo um princípio totalmente diferente daquele do parlamento eleito pelo povo. Então, um antagonismo entre os dois legisladores, o positivo e o negativo, é quase que inevitável. Esse antagonismo pode ser diminuído estabelecendo-se que os membros do tribunal constitucional serão eleitos pelo parlamento”. (KELSEN, 1992, p. 261)

O constitucionalista Uadi Lammêgo Bulos leciona que “... Kelsen foi o grande teórico do modelo europeu de Tribunal Constitucional: no dizer de Eduardo Garcia de Enterría, o sistema austríaco de controle da constitucionalidade foi obra pessoal sua (*La constitución como norma y el tribunal constitucional*, p. 56) (BULOS, 2010, p. 190).

Dentre as principais características do controle concentrado da constitucionalidade das normas, engendrado por Kelsen, sublinhem-se que todas as espécies normativas podem ser objeto de controle constitucional, como leis federais, estaduais, bem como os atos normativos decorrentes das autoridades administrativas; apenas as normas em vigor sujeitam-se à fiscalização na via abstrata, posto que as leis revogadas subordinam-se ao controle concreto, isto é, submetem-se na via de exceção. Nota-se que o sistema Kelseniano é fortemente normativista, posto que não há espaço para juízos subjetivos na fiscalização da constitucionalidade das espécies normativas, expurgando quaisquer valorações políticas e invocações de princípios jusnaturalistas como paradigmas de controle. Para Kelsen uma lei inconstitucional não se apresenta nula *ab initio*, mas se afigura anulável. Ou seja, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade iniciam a partir da data em que a decisão foi publicada, isto é, tem eficácia *ex nunc*, não ocorrendo a retroatividade de seus efeitos. Todavia, a declaração de inconstitucionalidade no caso concreto, pela via de exceção, tem caráter retroativo, volvendo no tempo e

desfazendo os efeitos dos atos contrários à Constituição. Nesse particular, pondera Kelsen:

“...A decisão tomada pela autoridade competente de que algo que se apresenta como norma é nulo *ab initio* porque preenche as condições de nulidade determinadas pela ordem jurídica é um ato constitutivo; ele tem um efeito jurídico definido, fora e antes desse ato, o fenômeno em questão não pode ser considerado "nulo". Portanto, a decisão não é "declaratória", ou seja, ela não é, da maneira como se apresenta, uma declaração de nulidade; ela é uma anulação verdadeira, uma anulação com força retroativa. Deve existir algo juridicamente existente ao qual essa decisão se refere. Daí o fenômeno em questão não poder ser algo nulo *ab initio*, ou seja, juridicamente nada. Ele tem de ser considerado uma norma anulada com força retroativa pela decisão que a declara nula *ab initio*. Do mesmo modo em que tudo o que era tocado pelo rei Midas tornava-se ouro, tudo a que se refere o Direito torna-se Direito, i.e., algo juridicamente existente. O caso de nulidade absoluta está fora do Direito.” (KELSEN, 1992, p. 162)

O modelo de controle concentrado de constitucionalidade na ordem constitucional do Estado brasileiro sofreu, como nos demais países ocidentais, forte influência do pensamento jurídico kelseniano, aprimorado, consoante à realidade nacional, com a Constituição Federal de 1988. Por oportuno, denomina-se controle concentrado em virtude da constitucionalidade de lei ou ato normativo ser processado e julgado, originariamente, de forma a concentrar-se em um único tribunal, o qual, em nossa sistemática de fiscalização constitucional, compete ao Supremo Tribunal Federal, como guardião de nossa Magna Carta (art. 102, *caput*, CF/1988). Na Constituição Federal de 1988, existem cinco situações de controle concentrado, a saber:

- a) ADI (ação direta de inconstitucionalidade) genérica — art. 102, I, "a";
- b) ADPF (arguição de descumprimento de preceito fundamental) — art. 102, § 1º;
- c) ADO (ação direta de inconstitucionalidade por omissão) — art. 103, § 2º;
- d) ADI interventiva (ação direta de inconstitucionalidade interventiva) — art. 36, III (com modificações introduzidas pela EC n. 45/2004);
- e) ADC (ação declaratória de constitucionalidade) — art. 102, I, "a", e as alterações inseridas pelas ECs. ns. 3/93 e 45/2004.

As ações diretas de inconstitucionalidade propostas contra dispositivos da Lei Complementar n. 123/2006, que instituiu o Simples Nacional, foram todas ADI

genéricas, cujos procedimentos processuais vêm previstos nos §§ 1º e 3º, do art. 103 da CF/1988, nos arts. 169 a 178 do RISTF, bem como nas disposições da Lei n. 9.868/99, que tratam do processo e julgamento tanto da ação direta de inconstitucionalidade quanto da ação declaratória de constitucionalidade perante a Suprema Corte.

Desenvolvidas essas considerações iniciais acerca do controle concentrado de constitucionalidade, convém, nesse passo, analisar as ações diretas de inconstitucionalidade relativas à nova sistemática de arrecadação instituída com a implementação do Simples Nacional.

3.3.1 ADI n. 3.906-7/DF³²

Na ADI n. 3.906-7/DF, a Confederação dos Servidores Públicos do Brasil – CSPB sustenta a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 123/2006 sob a inteligência de que aludido diploma legal, ao instituir a administração e fiscalização centralizada de impostos e contribuições pela União das principais fontes de receitas dos Estados e de mais de cinco mil Municípios da federação, quais sejam, o ICMS e o ISS, estaria arruinando a autonomia financeira desses entes federados e aniquilando a atuação dos servidores públicos, mormente, os auditores-fiscais estaduais e municipais. O Supremo Tribunal Federal julgou improcedente o pedido de declaração de inconstitucionalidade da aludida lei complementar por não haver pertinência temática entre o objeto social da Confederação Nacional dos Servidores Públicos do Brasil, vale dizer, tutela dos interesses dos servidores públicos civis, e as disposições impugnadas, que tratam da sistemática de arrecadação do Supersimples, bem como negou provimento ao agravo regimental interposto, também por ausência de pertinência temática.

³² EMENTA: Agravo regimental em ação direta de inconstitucionalidade. Confederação dos Servidores Públicos Brasil e Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Ausência de pertinência temática. 1. Não há pertinência temática entre o objeto social da Confederação Nacional dos Servidores Públicos do Brasil, que volta à defesa dos interesses dos servidores públicos civis, e os dispositivos impugnados, que versam sobre o regime de arrecadação denominado de “Simples Nacional”. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

3.3.2 ADI n. 3.933/DF³³

Na ADI n. 3.933/DF, a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito (CONTEC) alega a inconstitucionalidade do art. 17, § 1º, inciso XXVII, da Lei Complementar n. 123/2006, o qual dispõe:

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

...

§ 1º. As vedações relativas a exercício de atividades previstas no *caput* deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades seguintes ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no *caput* deste artigo:

...

XXVII - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.”

Sustenta a autora que esta vedação viola os princípios da isonomia e igualdade entre os contribuintes participantes em processo de licitações públicas, bem como que as empresas que atuam no ramo de serviços de conservação e limpeza não devem ser excluídas das benesses fiscais trazidas com a lei complementar que institui o Simples Nacional. Tal proibição, além de ferir o princípio da isonomia, mormente, nos processos de licitações públicas, instaura um ambiente de concorrência desleal.

O Supremo Tribunal Federal julgou improcedente o pedido de declaração de inconstitucionalidade da aludida lei complementar, na parte em que veda determinadas empresas por atuarem com específicas atividades econômicas, por carência de ação, tendo em vista não haver também pertinência temática entre o objeto social da Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito (CONTEC), qual seja, coordenar e defender os direitos e interesses das categorias profissionais dos trabalhadores nas empresas de crédito, ao passo que as disposições impugnadas tratam da vedação das empresas de se recolherem impostos e contribuições na forma do Simples Nacional aferível às microempresas e empresas de pequeno porte, no caso em tela, às empresas que atuam no serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

³³ Decisão monocrática publicada no DJe n. 087 em 24/08/2007, Rel. Min. Cezar Peluso.

3.3.3 ADI n. 2.006/DF³⁴

Inicialmente, assinala-se que a ADI n. 2.006/DF, proposta pela Confederação Nacional do Comércio, apenas de forma reflexa faz referência ao Supersimples. Salienta-se que o objeto de discussão, em sede de ação direta de inconstitucionalidade, trata-se de pedido para declarar inconstitucionais o § 4º, do artigo 3º da Lei n. 9.317/96 (Simples Federal), bem assim o § 6º, do art. 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 9/99 (IN da SRF n. 09/99), na parte que isentam as microempresas e empresas de pequeno porte de recolherem a contribuição sindical patronal. Contudo, a Lei Complementar n. 123/2006, revogou, expressamente, toda a Lei n. 9.317/96, a partir de 1º de julho de 2007 e regulou toda matéria tratada por esta, o que levou a Suprema Corte julgar prejudicada esta ação direta de inconstitucionalidade por perda de objeto.

3.3.4 – ADI n. 3.903/DF³⁵

A ADI n. 3.903/DF, interposta pela Associação Nacional dos Procuradores de Estado (ANAPE), teve por objeto discutir, em sede de ação direta de inconstitucionalidade, a constitucionalidade do art. 41 da LC n. 123/2006, tendo em vista que este dispositivo, ao determinar que os processos relativos às espécies tributárias contidas no Simples Nacional, dentre as quais também integram os impostos estaduais e municipais, passariam a ser ajuizadas, centralizadamente, em face da União, até mesmo a cobrança de créditos tributários deles decorrentes, teria violado o princípio federativo, gravado no art. 1º, do Magno Texto, bem assim o seu art. 132 que estabelece ser atribuição de tais servidores a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas.

³⁴ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. QUESTÃO DE ORDEM. ARTIGO 3º, § 4º, DA LEI N. 9.317/96. IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DA AÇÃO DIRETA. PREJUDICIALIDADE. REVOGAÇÃO DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO POR LEI POSTERIOR. PERDA SUPERVENIENTE DO OBJETO DA AÇÃO. 1. A Lei Complementar n. 123, de 14 dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Micro Empresa e da Empresa de Pequeno Porte, nos termos dos dispostos no art. 89, revogou expressamente, a partir de 1º julho de 2007, a Lei n. 9.317, de 05 de dezembro de 1996. 2. A jurisprudência desta Corte a firme no sentido de que a revogação do ato normativo impugnado por outro ato superveniente prejudica a análise da ação direta. Precedente. 3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada.

³⁵ Decisão monocrática publicada no DJe n. 079 em 05/05/2008, Rel. Min. Cezar Peluso.

O Ministro Relator, Cezar Peluso, extinguiu o feito sem exame do mérito, pois constatou vício de representação da aludida associação, ante a ausência de juntada da procuração pela peticionante.

3.3.5 – ADI n. 4.214/TO³⁶

No tocante à ADI n. 4.214/TO, o procurador-geral da República, Antônio Fernando Souza, ajuizou esta ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de liminar, no Supremo Tribunal Federal, contra a Lei n. 1.609/05, do Estado de Tocantins, a qual reestrutura o quadro de pessoal da Secretaria da Fazenda Estadual. A lei transferiu os servidores dos cargos de agente de fiscalização e arrecadação e de auditor de rendas, que exigem nível médio, para a carreira de auditor fiscal da receita, de nível superior. Nesse sentido, aludido diploma estadual viola o artigo 37, inciso II, da Constituição da República, que determina a realização de concurso para a investidura em cargo público.

Todavia, a importância desta ação direta de inconstitucionalidade para o estudo do Simples Nacional ocorre porque, no curso desta ação, o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO NACIONAL), por meio da Petição n. 138.515, requereu sua admissão, nesta ação, na qualidade de *amicus curiae*, haja vista que o art. 12, da lei objeto desta ADI, bem como a Lei n. 1.727/2006, do mesmo Estado, admitiram que os agentes fiscais do Estado de Tocantins, nas hipóteses de mercadorias em trânsito, constituíssem o crédito tributário em relação à microempresa e empresa de pequeno porte em relação aos tributos de competência tributária estranha a sua, inclusive tributos federais. Como se não bastasse, observa aludido Sindifisco Nacional que a Lei Complementar n. 123/2006, em seu art. 33, estabeleceu uma espécie de competência de fiscalização conjunta inédita com a sistemática de arrecadação do Simples Nacional, das obrigações tributárias principais e acessórias, ao se atribuir à Secretaria da Receita Federal, às Secretarias da Fazenda dos Estados Membros e do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, quando houver prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, também às Secretarias de Finanças do respectivo município. Como o Simples Nacional agrupou

³⁶ Decisão monocrática publicada no DJe n. 018 em 01/02/2010, Rel. Min. Dias Toffoli.

diversas receitas tributárias, de competências tributárias distintas, em recolhimento mensal, através de documento único de arrecadação, inclusive tributos federais (IRPJ, IPI, CSLL, PIS PASEP e COFINS), os quais só poderiam ser fiscalizados por autoridade competente, sob pena de, havendo procedimento contrário, configurar ilegal invasão de competência privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal.

O Ministro Dias Toffoli, nos termos do art. 7º, § 2º, da Lei n. 9.868/99, tendo em vista a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, admitiu a intervenção do Sindifisco Nacional na condição de *amicus curiae*. A ação será examinada pelo Ministro Menezes Direito, relator do caso no Supremo Tribunal Federal.

3.3.6 ADI n. 4.384³⁷

I – O caso

A Confederação Nacional dos Dirigentes Lojistas (CNDL) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.384 contra a Lei Complementar n. 123/06, na redação dada pela Lei Complementar 128/08 ao artigo 13, parágrafo 1º, inciso XIII, alínea g, item 2, e alínea h. A CNDL alega que os dispositivos legais guerreados violam o disposto no art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”, da Constituição Federal, vez que tal comando, ao dispor sobre a incidência do ICMS em relação às operações e prestações interestaduais de bens e serviços, somente permite a exação de diferencial de alíquotas pelo Estado de destino na venda realizada para contribuinte do ICMS, quando este for consumidor final e jamais para contribuinte desse imposto que adquire mercadoria de outro Estado da federação com a finalidade de revenda. Em outros termos, no entender da CNDL, esta aludida previsão legal do Simples Nacional, de cobrança de diferencial de alíquota, fere preceptivo constitucional citado que veda a exação da diferença entre alíquota interna (maior) e interestadual (menor) do ICMS, quando da aquisição de bens com o propósito de revenda ou industrialização. Observa também que não se trata de antecipação de pagamento do ICMS, mas inequívoco propósito de se permitir a diferença de alíquota de ICMS nas operações interestaduais.

³⁷ Autos conclusos ao relator, Min. Luiz Fux, desde o dia 27/06/2011, conforme consulta ao site do STF em 30/08/2012 (www.stf.jus.br).

II – Situação da ADI n. 4.384 no STF

A Presidência do Supremo Tribunal Federal, visando instruir o julgamento da ADI n. 4.384, encaminhou o Ofício n. 3100/R – STF/2010 à Advocacia-Geral da União (AGU) para que a Presidência da República, em sede de informações, manifeste acerca da constitucionalidade ou não do texto impugnado, nos termos do artigo 12 da Lei n. 9.868/99. O Advogado-Geral da União, Dr. Luís Inácio Lucena Adams, opinou em demonstrar a constitucionalidade das disposições do artigo 13, § 1º, XIII, letra “g”, item 2, e letra “h”, da Lei Complementar n. 123/2006, com a nova redação dada pelo artigo 2º, da Lei Complementar n. 128/2008, nas razões que seguem.

A AGU, conforme Informações n. AGU/SF – 07/2010, sustentou que a Emenda Constitucional n. 6, de fevereiro de 1995, que alterou a redação do inciso IX do art. 170 (EC n. 6/1995), e a Emenda Constitucional n. 42, de dezembro de 2003 (EC n. 42/2003), por sua vez, incorporou a alínea “d” ao inciso III e um parágrafo único ao art. 146 da Constituição Federal, buscando tais disposições constitucionais atribuírem competência à lei complementar para estabelecer tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, dotando-as de regimes especiais ou simplificados de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A Lei Complementar n. 123/2006 regulamenta as exigências desses preceptivos constitucionais e, assim, estabelece as normas gerais desse regime conjunto e único de cobrança e arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante um documento único de arrecadação de todos esses tributos. Alega também que a nova sistemática do Simples Nacional foi inspirada no bem-sucedido Simples Federal (Lei n. 9.317/96), contudo, contrariamente ao Supersimples, aquele sistema apenas facultava que os Estados, o Distrito Federal e Municípios aderissem a esta sistemática através de convênios, incluindo o ICMS e o ISS. Atualmente, em virtude do artigo 146, parágrafo único, inciso I, da Constituição Federal (EC n. 42/2003), o regime único de arrecadação de impostos e contribuições federais só é opcional para os contribuintes. Na vigência da Lei Federal n. 9.317/1996 (Simples Federal), vários entes federados aderiram a esta sistemática agrupando o ICMS e ISS ao Simples Federal. Outros, porém, buscaram

instituir seu próprio Simples, acarretando diversas definições legais de micro e pequena empresa e outras tantas formas de recolhimento de seus tributos, motivo pelo qual surgiu o Simples Nacional para pôr fim a esse emaranhado de legislação com a instituição de recolhimento unificado e centralizado, possibilitando que a arrecadação, a fiscalização e a cobrança pudessem ser compartilhada pelas unidades parcelares.

A Lei Complementar n. 123/2006, respaldada nas disposições constitucionais retrocitadas, disciplina normas legais de tributação interestadual do ICMS de modo especial, assim como de forma diversa ao disposto para o regime de tributação normal do ICMS, estabelecido no artigo 155, § 2º, VII, letra “a”, da Constituição Federal. Sentencia que a CNDL ainda não se deu conta que o regime especial do Simples Nacional é facultativo para os contribuintes do ICMS e, por isso, nada mais justo que a legislação do Supersimples estabeleça condições tributárias específicas para a fruição dos optantes por um tratamento fiscal especial, em sua totalidade, muito mais vantajoso e simplificado, ainda que se crie hipóteses excepcionais mais gravosas, no seu bojo, que subsumam ao estabelecido no regime geral do ICMS, todavia, no todo, seja inegavelmente mais favorável às micros e pequenas empresas. Assim, qualquer interpretação desse assunto deve partir de uma análise que abarque o regime do Simples Nacional em sua integralidade, consistindo impraticável e ilógico conduzir o estudo de uma forma seccionada de um dispositivo do regime, não levando em consideração toda a sistemática favorável constante no subsistema.

Por fim, a AGU manifesta pela decretação de improcedência do pedido formulado pela CNDL, com a declaração de constitucionalidade das normas do artigo 13, § 1º, XIII, “g”, item 2, e “h”, da Lei Complementar n. 123/2006, conforme nova redação trazida pelo artigo 2º, da Lei Complementar n. 128/2008.

A ação será analisada pelo Ministro Luiz Fux, relator do caso no Supremo Tribunal Federal.

3.3.7 Análise da ADI n. 3.910-5/DF³⁸ – Princípio Federativo, Regra da não-cumulatividade do ICMS

I – O caso

A Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE) interpôs Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.910-5, tendo por objeto as seguintes disposições normativas: o art. 1º, *caput*, inciso I e parágrafo 1º; art. 2º, inciso I, parágrafos 1º, 2º e 4º; art. 3º, parágrafo 11; art. 5º, *caput*, art. 13, *caput*, incisos VII e VIII; art. 18, *caput*, parágrafos 1º a 4º, incisos I a V, parágrafo 5º, incisos I a VI, parágrafos 7º, 8º, 12 a 14, inciso I, alíneas “a”, “b” e “c”, inciso II e alíneas “a” e “d” e parágrafos 16 a 20; art. 19, *caput*, incisos I a III e parágrafo 3º; art. 20, *caput* e parágrafos 2º e 3º; art. 21, parágrafo 4º; art. 22, incisos I e II; art. 23; art. 24; art. 25, *caput*; art. 26, inciso I parágrafo 1º, incisos I e II e parágrafos 4º e 5º; art. 27; art. 33, parágrafo 4º; art. 35; art. 41, parágrafos 1º ao 3º; e art. 79, todos da Lei Complementar n. 123/2006.

Logo de início, a requerente, FEBRAFITE, de seu extenso arrazoado, manifesta irresignação quanto a contradição existente entre o microssistema tributário instituído com a LC n. 123/2006 e a competência prevista para este fim no comando constitucional do art. 146, inciso III, “d”, da Carta Magna, posto que, ao invés desta lei complementar se ater e assegurar o implemento da norma contida no dispositivo constitucional, o que se viu foi a instituição de uma nova espécie tributária, que abarcou hipóteses tributárias de incidência do ICMS e do ISS, em clara ofensa à autonomia financeira e tributária dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, a quem compete a instituição e manutenção de regimes simplificados de tributação destinados às micros e pequenas empresas.

Nessa perspectiva lógica, a requerente observa, em suas razões de pedir, que a implantação de um regime jurídico único de arrecadação de espécies tributárias, pertencentes às unidades federadas distintas, para manter incólume o princípio federativo, sem ferir os arts. 1º; 18; 30, inciso III; 60, § 4º, inciso I; 145, inciso I; e 151, inciso III, da Constituição Federal, o microssistema tributário a ser criado deveria prever a opção, a faculdade de adesão voluntária não somente para os contribuintes, mas sobretudo para os entes federados, nos precisos termos como

³⁸ Autos conclusos ao relator, Min. Gilmar Mendes, desde o dia 31/05/2010, conforme consulta ao site do STF em 30/08/2012 (www.stf.jus.br).

foi delineado no art. 4º da Lei Federal n. 9.317/1996, que instituiu o Simples Federal, o qual estabelecia:

“Art. 4º. O SIMPLES poderá incluir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal – ICMS ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS devido por microempresas e empresas de pequeno porte, desde que a Unidade Federada ou o município em que esteja estabelecida venha a ele aderir mediante convênio.”

A FEBRAFITE também consigna que a fixação de receita bruta mensal como base de cálculo do Simples Nacional, na forma como vem disposta nos artigos 13 e 18 da LC n. 123/2006, consubstanciaria uma ficção ou inovação jurídica, na medida que nem o ICMS nem o ISS empregam tal dimensão mensuradora, mas, na verdade, utilizam como avaliação do fato tributável o preço da operação relativa à circulação da mercadoria ou do serviço prestado.

A requerente argumenta que a norma inscrita no art. 18, da LC n. 123/2006, da maneira como se determina o valor devido mensalmente pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, ou seja, o *quantum debeatur* a ser recolhido ao final de cada mês, implica em ostensiva renúncia fiscal, porquanto as alíquotas fixadas nos Anexos desta Lei Complementar são inferiores às atualmente praticadas.

No que toca à inconformidade com o art. 23 da LC n. 123/2006, o qual veda as empresas optantes do Supersimples da apropriação e transferência de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, a requerente sustenta que esta vedação viola o preceptivo constitucional previsto no inciso I, do § 2º, do art. 155, do Texto Máximo, o qual determina que o ICMS sujeita-se à regra da não-cumulatividade, segundo a qual compensa-se o imposto devido em cada operação ou prestação com o valor do imposto recolhido nas operações ou prestações anteriores.

Por fim, além de tantos outros questionamentos, de forma subsidiária ao requerimento de declaração de inconstitucionalidade das disposições guerreadas, postula a requerente pedido no sentido de conferir à Lei Complementar n. 123/2006 interpretação conforme a Constituição, de modo que tal instituto tributário só seja aplicado aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, mediante adesão facultativa decorrente de suas competências legislativas, e, nessa medida,

possam optar ou não por essa norma simplificadora, através de leis tributárias próprias.

II – Situação da ADI n. 3.910-5/DF no STF

A Presidência do Supremo Tribunal Federal, buscando instruir o julgamento da ADI n. 3.910-5, nos termos do artigo 12 da Lei n. 9.868/99, encaminhou os autos para Presidência da República para colher desta informações, o que a fez, às fls. 105/126, oportunidade em que manifesta pelo não conhecimento da ação, em face da inexistência de impugnação de todo o complexo normativo em que se inserem as disposições hostilizadas, bem assim ante a ilegitimidade ativa da requerente, e, no mérito, pela improcedência do pedido.

No que se refere à ilegitimidade ativa, o Presidente da República sentencia que a competência tributária e a autonomia administrativa financeira garantem o sistema federativo, não contemplando os direitos dos servidores fazendários dos Estados-Membros e dos Municípios, motivo pelo qual não se verifica, no caso em tela, o requisito da pertinência temática.

Quanto ao alegado pela requerente de que o Simples Nacional havia instituído um novo tributo, assevera que o estatuto das micros e pequenas empresas, criado pela Lei Complementar n. 123/2006, fora instituído nos moldes disciplinados pela Lei Federal n. 9.317/96, que implantou o Simples Federal, cujas disposições, posteriormente, foram alteradas pela Lei n. 11.307/2006, para estabelecer a faculdade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de se aderirem a então sistemática de simplificação tributária destinados aos micros e pequenos empresários, com vista a fazer valer as diretrizes da norma constitucional prevista no art. 146, parágrafo único, inciso I, da Constituição da República, consoante o qual o assentimento pela adesão ou não ao regime passou a ser uma faculdade apenas para os contribuintes.

Por fim, no que toca à questão da renúncia fiscal ou isenção heterônoma sustentada pela FEBRAFITE nos autos de ação direta de inconstitucionalidade, a Presidência da República assevera que o estatuto do Simples Nacional não estabeleceu qualquer renúncia ou isenção fiscal, mas apenas se ateve, nos precisos termos determinado pela art. 146 da Carta Magna, a criar o

regime tributário especial, diferenciado e favorecido para as micros e pequenas empresas.

Após a manifestação da Presidência da República, os autos foram encaminhados ao Advogado-Geral da União (AGU), o qual sustentou suas razões, às fls. 129/155, na esteira das argumentações daquela, vez que pugnou pelo não conhecimento da ação direta, em virtude da ilegitimidade da requerente, posto que a FEBRAFITE reúne apenas parte de uma categoria funcional e não representa uma classe, o que a desqualifica para propor ação direta de inconstitucionalidade. Contudo, ultrapassada a preliminar e uma vez o relator decidindo pelo conhecimento desta ação indireta de inconstitucionalidade, o AGU ponderou que esta seja julgada improcedente, tendo em vista que a requerente faz confusão entre os conceitos competência e capacidade tributária. A capacidade tributária, conforme estabelecido no art. 146 da Constituição da República e no art. 7º do Código Tributário Nacional, é plenamente delegável. Nessa medida, a transferência da capacidade tributária para a União para a cobrança das espécies tributárias que integram o microsistema do Simples Nacional não configura qualquer violação ao Texto Magno. Por fim, em relação à obrigatoriedade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de aderirem ao Supersimples, o AGU asseverou que a faculdade de adesão ou não é permitida apenas para os contribuintes. Contudo, o estatuto do Simples Nacional, em seu art. 18, parágrafo 20, garantido às unidades federadas citadas a possibilidade de concederem isenções e reduções de alíquotas mediante legislação estadual e municipal.

Colhidas as manifestações do AGU, os autos foram remetidos à Procuradoria Geral da República (PGR) para que desse seu parecer. Também, seguindo as razões da Presidência da República e da Advocacia Geral da União, a PGR ressalta a ilegitimidade ativa da requerente e, vencida esta preliminar, manifesta pela improcedência do pedido. Argumenta que a simplificação tributária, previdenciária, creditícia e trabalhista destinada às micros e pequenas empresas decorre de diretriz constitucional, determinada pelo próprio poder constituinte originário, como se depreende dos arts. 170, inciso IX e 179, em sua redação original. Visando dar materialidade a tais comandos constitucionais, foi promulgada a Lei do Simples Federal, todavia, observou-se, nessa sistemática de adesão facultativa para os entes federados, várias distorções por conta dos Estados-

membros, Distrito Federal e Municípios, haja vista que criaram suas próprias normas simplificadoras sem qualquer unidade ou reciprocidade. O impasse só veio a ser solucionado com a EC n. 42/2003, que inseriu no corpo da Constituição um parágrafo único e a letra “d”, ao inciso III, do *caput* do art. 146, dilatando o rol de matérias a serem uniformizadas pelas unidades federadas, através da fixação de normas gerais, bem assim revogando as demais normas federais, estaduais, distritais e municipais que dispensasse tratamento diferenciado às micros e pequenas empresas.

Sentencia a PGR que a requerente desconhece que a autonomia prevista aos Estados pela configuração federativa do Estado brasileiro não é absoluta, cujos limites estão delineados nos princípios ratificados pela Constituição Federal, mormente, os dispostos no art. 25, *caput*, e no art. 11 do ADCT. Cita trecho do voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia, na ADI n. 3.853, acerca do federalismo brasileiro, *in verbis*:

20. O princípio federativo confere aos entes federados competência privativa, que explicita o espaço constitucional de autonomia de cada qual. Todavia, o texto normativo do art. 25, § 1º, da Constituição brasileira, patenteia que a competência autônoma estadual limita-se pelos princípios da Constituição Federal.

(...)

O princípio da autonomia dos Estados-membros da Federação entende-se, harmoniza-se e conforma-se aos princípios constitucionais, de atendimento obrigatório por todos os entes federados.”

Pondera a PGR que não decorre da Lei Complementar n. 123/2006 a alegada violação de competência dos Estados e Municípios para legislar sobre ICMS e o ISS, tendo em vista que aludida lei complementar estabelece simples delegação da capacidade tributária de arrecadação, a qual não está albergada pelo princípio da indelegabilidade da competência tributária. As demais razões expendidas pela PGR, em seu parecer, pouco ou nada, destoaram do já assentado pela Presidência da República e pelo AGU.

A ação será analisada pelo Ministro Gilmar Mendes, relator do caso no Supremo Tribunal Federal.

3.3.8 Análise da ADI n. 4.033/DF³⁹ – Contribuição sindical patronal

I – O Caso

O Supremo Tribunal Federal discutiu, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.033/DF, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, a validade constitucional do art. 13, § 3º, da Lei Complementar n. 123/2006, na parte em que isenta as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado Simples Nacional, do recolhimento da contribuição sindical patronal.

O texto impugnado contém o seguinte conteúdo:

"Art. 13.

[...].

§ 3º As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo."

³⁹ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL. ISENÇÃO CONCEDIDA ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL ("SUPERSIMPLES"). LEI COMPLEMENTAR 123/2006, ART. 13, § 3º. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS 3º, III, 5º, CAPUT, 8º, IV, 146, III, D, E 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o art. 13, § 3º da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional ("Supersimples"). 2. Rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção (art. 150, § 6º da Constituição), uma vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo. 3. A isenção concedida não viola o art. 146, III, d, da Constituição, pois a lista de tributos prevista no texto legal que define o campo de reserva da lei complementar é exemplificativa e não taxativa. Leitura do art. 146, III, d, juntamente com o art. 170, IX da Constituição. 3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte. 4. Risco à autonomia sindical afastado, na medida em que o benefício em exame poderá tanto elevar o número de empresas a patamar superior ao da faixa de isenção quanto fomentar a atividade econômica e o consumo para as empresas de médio ou de grande porte, ao incentivar a regularização de empreendimentos. 5. Não há violação da isonomia ou da igualdade, uma vez que não ficou demonstrada a inexistência de diferenciação relevante entre os sindicatos patronais e os sindicatos de representação de trabalhadores, no que se refere ao potencial das fontes de custeio. 6. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.

II – Fundamentos Normativos

A Confederação Nacional do Comércio – CNC, autora da ADI n. 4.033/DF, requer que sua pretensão seja julgada procedente no sentido de declarar a inconstitucionalidade do § 3º, do art. 13, da Lei Complementar n. 123/2006, sem redução de texto, contudo, que a expressão “das demais contribuições instituídas pela União” não alcance a “contribuição sindical patronal”, por manifesta ofensa aos arts. 5º, *caput*, 8º I e IV, 146 III, letra ‘d’, 150, II e § 6º, todos da Constituição Federal, sob o argumento de que:

- a) a contribuição sindical prevista no art. 578, da Consolidação das Leis do Trabalho foi recepcionada pela Constituição de 1988, com suporte no art. 8º, IV, de nossa Magna Carta. Assinala que a isenção concedida fere o princípio da reserva de lei específica para concessão de benefícios fiscais, consoante art. 150, § 6º, da Constituição, vez que a LC n. 123/2006 não se ocupa exclusivamente sobre isenção, mas, ao contrário, visa disciplinar assuntos diversos relacionados às microempresas e empresas de pequeno porte (ADI n. 4.033/DF, p. 5);
 - b) a LC n. 123/2006 só poderia disciplinar acerca dos tributos previstos nos arts. 155, II (ICMS), 195, I (Contribuição Social destinada ao Custeio da Seguridade Social e calculada com base no faturamento ou na receita), §§ 12 e 13 (não-cumulatividade da contribuição social) e 239 (Contribuição ao PIS), todos da Constituição. Assim, aludida lei complementar extrapola a autorização constitucional, posto que isenta pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional do recolhimento da contribuição prevista nos arts. 8º, IV e 149, da Constituição (ADI n. 4.033/DF, p. 6);
 - c) a lei complementar, que institui o Supersimples, ao conceder isenção prevista no art. 8º, I e IV, da Constituição, acarreta sérios riscos à manutenção do sindicalismo patronal, haja vista que subtrai uma das fontes de custeio das entidades de representação patronal, o que, inevitavelmente, desestabiliza a autogestão das
-

organizações associativas e sindicais. Esse prejuízo é facilmente constatado pelo simples fato de que as microempresas e empresas de pequeno porte potencialmente beneficiadas pela LC n. 123/2006 (Simples Nacional) correspondem a “quase totalidade das empresas do comércio e serviços do país”, ou seja, 97,6% das empresas comerciais e prestacionais existentes. Acresce ao ora alegado que as contribuições não obrigacionais são extremamente difícil de se arrecadar e insuficientes para manutenção das entidades de representação patronal (ADI n. 4.033/DF, p. 7);

- d) fere, indiretamente, os princípios da isonomia e da igualdade em virtude de colocar em posições antagônicas, de um lado, as entidades patronais, e, de outro, as entidades representativas dos empregados (ADI n. 4.033/DF, p. 7).

III – Argumentos pela Procedência da ADI n. 4.033/DF

O Ministro Marco Aurélio, isoladamente, julgou procedente o pedido formulado pela Confederação Nacional do Comércio, na ADI n. 4.033/DF, para declarar inconstitucional o § 3º, do art. 13, da Lei Complementar n. 123/2006. Para embasar o seu voto, valeu-se de suas razões apresentadas na ADI n. 2006/DF, a qual não teve julgamento conclusivo em virtude da Lei n. 9.317/96 (Simples Federal), guereada, haver sido revogada pela Lei Complementar ora atacada. Observa que, na ADI n. 2006/DF, a Confederação Nacional do Comércio havia requerido que se declarasse a inconstitucionalidade do § 4º, do artigo 3º da Lei n. 9.317/96 (Simples Federal), bem assim o § 6º, do art. 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 9/99 (IN da SRF n. 09/99), na parte que isentam as microempresas e empresas de pequeno porte de recolherem a contribuição sindical patronal. Contudo, a Lei Complementar n. 123/2006, revogou, expressamente, toda a Lei n. 9.317/96, a partir de 1º de julho de 2007 e regulou toda matéria tratada por esta, o que levou a Suprema Corte julgar prejudicada esta ação direta de inconstitucionalidade por perda de objeto.

Concorda o Ministro Marco Aurélio com o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, no sentido de que não se mistura a contribuição prevista no art. 8º, inciso

IV, da Constituição Federal, com a contribuição sindical, haja vista que coexistem em nossa ordem constitucional as contribuições confederativas, previstas na própria Constituição, e a contribuição sindical disposta no artigo 589 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), não havendo a constitucionalização desta. Contudo, sentencia o Ministro Marco Aurélio que o debate deve focalizar outro ponto, qual seja, a contribuição sindical patronal, antes prevista no § 4º do art. 3º, da Lei n. 9.317/96, agora disciplinado no § 3º, do art. 13, da Lei Complementar n. 123/2006, ambos decorreram do previsto no artigo 179 da Constituição Federal (Voto - Min. Marco Aurélio, ADI n. 4.033/DF, p. 25):

“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.”

Assevera que a Lei do Simples Federal (Lei n. 9.317/96), cuja matéria agora encontra-se disciplinada no estatuto do Simples Nacional (LC n. 123/2006), almejou incentivar o desenvolvimento econômico-financeiro das microempresas e empresas de pequeno porte, conforme se depreende do art. 2º da Lei n. 9.317/96:

“Art. 1º Esta Lei regula, em conformidade com o disposto no art. 179 da Constituição, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte, relativo aos impostos e às contribuições que menciona.”

Indaga o Ministro Marco Aurélio sobre a razoabilidade e proporcionalidade da disposição que extingue a contribuição sindical patronal, tendo em vista que esta contribuição apresenta rateio de cinco por cento para a confederação correspondente, isto é, da própria categoria; quinze por cento à federação; sessenta por cento ao sindicato respectivo e vinte por cento à “Conta Especial Emprego e Salário”, conforme dispõe o artigo 589 da CLT. Ou seja, resta inegável que esta contribuição, em equilíbrio com o artigo 149 da Magna Carta, interfere no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, objetivando atuar na defesa de seus direitos. Em suma, a contribuição sindical patronal configura fonte de custeio essencial para a manutenção das entidades

sindicais, ainda mais que as microempresas e empresas de pequeno porte representam a grande parte de contribuinte desse sistema, contribuindo na proporção de seu faturamento. Desconsiderar tais realidades consiste em ignorar objetivo da política do Simples Federal, entenda-se agora Simples Nacional, tornando inviável a organização da categoria econômica (Voto - Min. Marco Aurélio, ADI n. 4.033/DF, p. 26).

Observa também o Ministro Marco Aurélio que o Simples Nacional instituiu uma situação, no mínimo, contraditória, posto que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional nada contribuirão para o custeio da estrutura sindical, ao passo que as empresas prestadoras de serviço optantes, com menor capacidade econômico-financeira, permanecerão contribuindo para o sistema sindical da entidade profissional a que pertencem, ou seja, para o sindicato, federação e confederação. Assim, empresta-se ao § 3º, do art. 13, da Lei Complementar n. 123/2006, interpretação conforme a Constituição da República, exegese que não aceita manter esse sistema sindical, na medida em que a jurisprudência da Suprema Corte não admite a autoaplicabilidade do inciso IV, do artigo 8º, da Constituição Federal, necessitando de regulamentação que preveja aludida contribuição confederativa (Voto – Min. Marco Aurélio, ADI n. 4.033/DF, p. 27).

IV – Argumentos pela Improcedência da ADI n. 4.033/DF

O Relator, Ministro Joaquim Barbosa, conheceu da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.033/DF, postulada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), bem como deferiu o ingresso nos autos, na qualidade de *amici curiae*, os pedidos das Federações do Comércio de São Paulo, Distrito Federal, Bahia, Rio de Janeiro, Mato Grosso, Pernambuco, Santa Catarina, Roraima, Rondônia e de Goiás, contudo, no mérito, a julgou improcedente, no que foi acompanhado pela a maioria dos ministros do STF, dissentindo apenas o Ministro Marco Aurélio.

Inicia o Ministro Relator Joaquim Barbosa seu argumento pela análise da suposta violação do art. 150, § 6º, da Constituição, o qual vem assim expresso:

“... § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)”

Sentencia que o desiderato desse dispositivo é obstar que a apreciação legislativa de matéria de relevante importância para as finanças públicas, como a exoneração tributária, revele-se desrespeitada ou omitida através da inclusão de rabichos e “tome carona” em projeto de lei que verse, precipuamente, acerca de outros assuntos de somenos importância ou banais. Esta sistemática visa proteger o exercício da Função Legislativa, quando da concessão de benefício fiscal ou da isenção, fique dissimulado a ponto de não ser observado esse expediente ardiloso durante o processo de apreciação legislativa (Voto do Relator – Min. Joaquim Barbosa, ADI n. 4.033/DF, p. 12).

Todavia, observa o Ministro Joaquim Barbosa que não é o que se dá com a isenção atacada, primeiramente, porque é inconteste a pertinência entre este benefício e a política pública objeto da LC n. 123/2006, tornando-se evidentemente demonstrado pela leitura do art. 1º desta lei complementar esse claro intento, *in verbis*:

“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;

[...]”.

Consigna que a contribuição sindical trata-se de tributo instituído no âmbito de competência da União, arts. 8º, IV, 149 e 240, da Constituição da República, não tendo razão sustentar, então, que seja tema estranho à aludida lei complementar guerreada, quando esta nada mais se ocupa de instituir o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresas de Pequeno Porte em matéria pertinente à tributação desse segmento empresarial. Tratar desse tema, em sua plenitude, não

se mostra razoável para atacá-la da pretensão de querer ocultar ou disfarçar matéria extremamente importante como a exoneração tributária. Ainda mais quando se observa das informações apresentadas pela Presidência da República, bem assim pelo Congresso Nacional, através do parecer de fls. 388, extraído da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, onde restou registrado que o tema da exoneração fiscal na lei do Simples Nacional foi objeto de ponderações específicas pelos integrantes das Funções Administrativas e Legislativas da Nação. Por tudo, o Ministro Joaquim Barbosa rejeita a alegada afronta do art. 150, § 6º, da Constituição (Voto do Relator – Min. Joaquim Barbosa, ADI n. 4.033/DF, p. 13).

No exame da possível afronta ao art. 146, III, letra “d”, da Constituição, o relator observa que a contribuição sindical patronal não se encontra prevista no elenco de tributos cuja definição esteja no campo de reserva de lei complementar para disciplinar acerca do tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. Ademais, por força do art. 170, inciso IX, de nossa Magna Carta, o fomento à microempresa e empresa de pequeno porte foi alçado à condição de princípio constitucional e para se alcançar tão nobre mister não se revela razoável sustentar que este regime tributário diferenciado deve ater-se a certos tributos, posto que, do contrário, estaria convertendo-o a uma insignificância que o reduziria a um nada, inviabilizando que aludidas empresas pudessem assegurar o pleno acesso à livre-concorrência e à livre-iniciativa. Outrossim, a exegese que se tem do texto do art. 146, III, letra “d”, da Constituição, é que ele tem caráter exemplificativo e não taxativo, quando se pondera de seu alcance para modular o tratamento favorecido dispensado às micro e pequenas empresas. Com esses argumentos, o ministro relator também rejeitou a alegada violação ao art. 146, III, letra “d”, da Constituição (Voto do Relator – Min. Joaquim Barbosa, ADI n. 4.033/DF, p. 14).

Quanto ao risco à autonomia sindical, sentencia o ministro relator que, *a priori*, a perda de uma das fontes de custeio das entidades de representação patronal possa acarretar dificuldade para executar e cumprir as funções de defesa dos interesses que lhes foram conferidas pela Constituição. No entanto, consigna que este benefício fiscal não é novo, bem como a Corte já manifestou, na ADI n. 2.006 – MC/DF, no sentido de considerar a preponderância da finalidade extrafiscal da isenção da contribuição sindical patronal sobre a autonomia e a liberdade sindical. À União compete instituir as contribuições de interesse de categorias

profissionais ou econômica, e, nesse sentido, nada obsta que aludidos tributos destinem-se à função extrafiscal prevista pela Constituição. O fato desse tributo apresentar caráter parafiscal, ou seja, ter por sujeito ativo pessoa distinta do ente tributante competente para instituir a cobrança, não modifica a situação. Não se concebe que as entidades parafiscais se sintam como titulares absolutas ou que tenham direito adquirido sobre o valor arrecadado com essa espécie tributária, a ponto de inviabilizar o implemento de uma política pública econômica que para ter sucesso necessite de sacrifício proporcional em matéria de arrecadação, com vista ao estímulo e desenvolvimento das atividades das microempresas e empresas de pequeno porte, contribuindo, conseqüentemente, com eficácia para a criação de novos postos formais de trabalho. Mesmo porque se o objetivo almejado com a concessão do benefício ao desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte advirão duas salutares conseqüências. Primeiro, o fortalecimento de tais empresas possibilitará que ultrapassem a faixa de isenção e passam a recolher, e, em segundo lugar, o incentivo cria condições para que ocorra a regularização das empresas que estão na informalidade, contribuindo para toda classe de consumidores que contarão com mais ofertas, com o aumento da concorrência no mercado. Ademais, resta saber se tal entidade paraestatal não conta com outras fontes de receita para sua manutenção. Assim, também, o ministro relator rejeitou a alegada ofensa ao art. 8º, da Constituição (Voto do Relator – Min. Joaquim Barbosa, ADI n. 4.033/DF, p. 16/17).

Por último, o Ministro Joaquim Barbosa apresentou suas razões acerca da alegada violação aos princípios da isonomia e da igualdade previstos nos arts. 3º, III, 5º, *caput*, e I, 150, II e 226, § 5º, da Constituição Federal. A autora sustentou que a desoneração das empresas optantes pelo Simples Nacional da contribuição sindical patronal configuraria um tratamento desigual em desfavor dos sindicatos patronais em relação aos sindicatos de representação dos trabalhadores. Todavia, a Confederação Nacional do Comércio não apresentou qualquer argumentação que comprovasse esta sua proposição, deixando de explorar a possível simetria ou assimetria entre os custos de manutenção de uma entidade ou de outra. Na ausência desta demonstração, restou impossível atestar a veracidade da proposição por ela alegada de violação à isonomia ou à igualdade (Voto do Relator – Min. Joaquim Barbosa, ADI n. 4.033/DF, p. 18).

Em face das ponderações acima expendidas, o Ministro Joaquim Barbosa (Relator) conheceu da Ação Direta de Inconstitucionalidade, contudo, a julgou improcedente. Os senhores Ministros Celso de Mello, Cármen Lúcia, Cezar Peluso (Presidente), Ellen Gracie, Gilmar Mendes e Ayres Britto, acompanharam o relator para julgarem a improcedência da ação direta de inconstitucionalidade. Desses ministros que seguiram o voto do relator apenas o Ministro Ayres Britto fundamentou seu voto às fls. 31/33, todavia, não trouxe nada de novo que fosse digno de nota, cingindo-se a repisar as teses sustentadas pelo Ministro Joaquim Barbosa.

3.4 – CONSIDERAÇÕES PARCIAIS

Como se observa, várias ações ainda estão para serem analisadas pelo Pretório Excelso, seja à espera de manifestação da relatoria, seja por haver pedido de vista de algum ministro, bem como por sobrestamento para discussão em sede controle concentrado. Diante desses fatos, no próximo capítulo, serão estudados os princípios constitucionais suscitados nas ações ora estudadas passíveis de terem sido ofendidos com a implantação do Simples Nacional, motivo pelo qual se optou por não manifestar nem decidir por esta ou aquela tese aqui sustentada pelas partes em litígio ou pelas razões de decidir dos ministros, resguardando para o próximo capítulo a análise de temas constitucionais ora debatidos. Exceções apenas, registra-se, em relação à Rcl n. 10.866 MC/MG, p. 68, dessa dissertação, em que se posicionou pela flagrante contradição ali prolatada em cotejo com o que foi decidido no acórdão proferido nesta última ação direta de inconstitucionalidade analisada, qual seja, ADI n. 4.033/DF, por não circunscrever à controvérsia de embates de princípios constitucionais, bem assim nos RE n. 627.543/RS e RE n. 632.783/RO, p. 81 e 84, onde a “prognose judicial” sustentada foi a de que a Suprema Corte possivelmente manifestará pela constitucionalidade dos preceptivos atacados da Lei Complementar n. 123/2006, nestes apelos extraordinários.

CAPÍTULO 4

O SIMPLES NACIONAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DENUNCIADOS NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Sumário: **4.1** – Considerações iniciais; **4.2** – Princípios *versus* Regras; **4.3** – O Simples Nacional instituiu um novo tributo?; **4.4** – A norma jurídica tributária criada com a sistemática do Simples Nacional e o princípio da praticabilidade tributária; **4.4.1** – A norma jurídica tributária do Simples Nacional e sua praticabilidade tributária sob a perspectiva analítica da teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT); **4.4.2** – A norma jurídica de incidência tributária do Simples Nacional e os tributos inclusos nesta sistemática; **4.4.2.1** – A relação existente entre o critério material da hipótese de incidência e a base de cálculo do consequente normativo; **4.4.2.1.1** – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; **4.4.2.1.2** – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; **4.4.2.1.3** – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; **4.4.2.1.4** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; **4.4.2.1.5** – Contribuições para o PIS/PASEP; **4.4.2.1.6** – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP; **4.4.2.1.7** – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS; **4.4.2.1.8** – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS; **4.5** – Considerações finais acerca dos impostos e contribuições estudados e os princípios abordados; **4.5.1** – Os princípios da igualdade, da isonomia tributária e da capacidade contributiva; **4.5.2** – Os princípios da estrita legalidade e da seletividade e a regra da não-cumulatividade; **4.5.3** – O princípio federativo; **4.6** – Considerações parciais.

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Como se pôde observar do capítulo precedente, ao estudar a discussão judicial do Simples Nacional no Supremo Tribunal Federal (STF), visando verificar o estado da arte processual nesta Colenda Corte, esta dissertação ateve-se a descrever as argumentações tecidas pelas partes em litígio, bem assim em transcrever as decisões prolatadas, não se atrevendo em externar qualquer juízo de valor jurídico. Agora, contudo, neste capítulo, o desiderato será diverso, qual seja, o de reunir os princípios citados nas ações interpostas no Tribunal Excelso ou que ali chegaram como derradeiro apelo, vulnerados, de alguma forma, em sua densidade axiológica normativa constitucional, ao se agregarem as oito espécies tributárias no regime unificado de impostos e contribuições do Supersimples, e, como tratado no 2º Capítulo dessa dissertação, p. 48-9, correspondem a um condomínio administrativo de 8 (oito) espécies tributárias entre as pessoas jurídicas detentoras de capacidades tributárias ativas dos mesmos, quais sejam, União, Estados, Distrito

Federal e Municípios, sob a ótica crítica do Direito Constitucional Tributário, bem como analisando-as, uma a uma, separadamente.

Constatou-se que, na maioria das ações interpostas, os argumentos sustentados de eiva de malferirem esse ou aquele princípio constitucional não demonstraram, de forma clara, qual ou quais espécies tributárias constantes do Simples Nacional teve ou tiveram suas integridades constitucionais abaladas, atacando a sistemática como um todo, sem apontar quais e como tais espécies foram vulneradas em sua compostura jurídico-constitucional-tributária, o que ora, nos itens que seguem, buscar-se-á evidenciar sem a mínima pretensão de esgotar o debate. Antes porém de ir direto ao tema, como tem sido a didática e a metodologia adotada nesse trabalho, discorrerá, no item seguinte, acerca do conceito de princípio e a celeuma que paira sobre o alcance e a importância dos princípios como normas jurídicas balizadoras de todo e qualquer ordenamento jurídico, posto que assim dissertando mantém-se fiel ao referencial teórico-epistemológico abraçado.

4.2 PRINCÍPIOS *versus* REGRAS

Por princípio costuma-se definir como o núcleo, a base, a viga mestra, o alicerce, o ponto de partida e fundamento sobre o qual se levanta qualquer processo de um ser, de um devir ou de um conhecer (ABBAGNANO, 2007, p. 928). Na Ciência Jurídica, mormente na seara Constitucional, José Afonso da Silva (2008, p. 92) pontifica que os “...princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são [como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira] ‘núcleos de condensações’ nos quais confluem valores e bens constitucionais”. Uadi Lammêgo Bulos (2010, p. 493), a seu turno, comenta que os princípios “Refletem os valores abrigados pelo ordenamento jurídico, espalhando a ideologia do constituinte, os postulados básicos e os fins da sociedade”.

Já se tornou em dilema bastante recorrente no meio jurídico, a discussão para saber quem terá primazia, como opção de decidibilidade, quando princípios e regras entrarem em rota de colisão. Há plausíveis e persuasivas teses jurídicas tanto de uma comunidade de juspublicistas quanto de outra. Contudo, conforme o corte epistemológico adotado, a escolha por esta ou aquela tese eleita como a mais adequada, a mais razoável e intersubjetivamente aceita, deverá

sempre ser aquela que menos inflija a integridade do sistema ou do ordenamento jurídico em referência, no caso, é claro, o brasileiro.

A celeuma jurídica chegou ao ponto de arrastar e transcender o debate para além dos limites da questão original, levando o assunto para águas mais profundas acerca da Ciência Jurídica, como a infinda querela entre os positivistas ou neopositivistas de um lado e os pós-positivistas, os antipositivistas autocognomeados de neoconstitucionalistas de outro. Talvez, seja porque, na realidade, essa discussão acerca do conflito entre princípios e regras esteja no verdadeiro cerne do referencial epistemológico adotado por uma ou outra escola ou tendência jurídica, considerando ou podendo admitir que os defensores da prevalência das regras sejam mais simpáticos à escola positivista, ao passo para aqueles que vêem a preeminência dos princípios em face da regra sejam afeitos à tese pós-positivista ou neoconstitucionalista.

Nessa perspectiva neoconstitucionalista, distinguem-se os teóricos pós-positivistas como Ronald Dworkin, nos EUA; Robert Alexy, na Alemanha; Gustav Zagrebelsky, na Itália; Carlos Santiago Nino, na Argentina e, no Brasil, Luís Roberto Barroso e o Inocêncio Coelho sobressaem como neoconstitucionalistas de proa, ao sustentarem a existência de uma nova literatura jurídico constitucional nos últimos vinte anos ou um pouco mais distante, a partir do pós 2ª Guerra mundial. Todos defendem que devem dar mais importância aos princípios no lugar de um normativismo obcecado, considerar mais o bom senso em vez de subsunção, aplicar mais direito constitucional e menos conflitos jurídicos inúteis, guiar-se mais pelo trabalho judicial do que pela inflação legislativa, buscando conectar o Direito à moral (BULOS, 2010, p. 82-88).

Acres são as análises de Elival da Silva Ramos acerca do neoconstitucionalismo, o qual ele imprime a alcunha de “modismo intelectual”. Eis as suas ponderações abaixo:

“... O neoconstitucionalismo não chega a caracterizar um movimento ou escola, dada a falta de aglutinação de seus integrantes em torno de um corpo coerente de postulados ou de propostas, constituindo, quando muito, um viés teórico no campo do Direito Constitucional.

...

Quando se procura compreender o que é o neoconstitucionalismo para poder analisá-lo criticamente, aceitando-o ou rejeitando-o, constata-se que se está diante de elaboração imersa em tamanhas fragilidades, que não passa de muito mais do que um "modismo intelectual" (RAMOS, 2010, p.

279)

...

“... A despeito das deficiências jurídico-institucionais vivenciadas no passado, refletindo o subdesenvolvimento socioeconômico do País, o Direito Constitucional brasileiro não começa com a Constituição de 1988, tendo prestado relevantes contribuições sob a Constituição imperial de 1824 e as republicanas de 1891 (basta lembrar a "teoria brasileira do habeas corpus"), 1934 e 1946. Não há, assim, que se falar em "pré-história constitucional brasileira", antes do advento do "neoconstitucionalismo", como fizeram Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, no artigo O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro, Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Fundação Getulio Vargas, 232:141-3, abr./jun. 2003.” (RAMOS, 2010, p. 283).

Prossegue Elival da Silva Ramos com suas admoestações aos neoconstitucionalistas:

“... Quanto ao marco filosófico, intitulam-se os neoconstitucionalistas de pós-positivistas, **como se o positivismo jurídico, com as renovações por que passou e continua passando, tivesse deixado de ser o modelo dominante nos domínios da Teoria do Direito e, conseqüentemente, da Dogmática Jurídica.** Sustenta-se que "a superação histórica do jusnaturalismo e o fracasso político do positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do direito, sua função social e sua interpretação", e que "o pós-positivismo busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto", ou seja, "procura-se empreender uma leitura moral do direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas". Na verdade, os neoconstitucionalistas brasileiros são antipositivistas (e não pós-positivistas), mas preferem dedicar um epitáfio ao positivismo jurídico do que se afirmar em combate com essa variante teórica, que continua extremamente influente no campo da Ciência do Direito (mera estratégia deslegitimadora, portanto, que não faz jus ao brilho intelectual dos que a utilizam). Nesse ponto, não tiveram a coragem e a capacidade teórica de Dworkin, que não apenas assume o seu antipositivismo, como, também, oferece-lhe uma alternativa teórica (o direito como integridade), da qual se pode (e, a meu ver, se deve) discordar, mas não se pode negar a consistência. Vislumbram-se no esboço propositivo neoconstitucionalista as tintas de um fluido moralismo jurídico, que "não despreza o direito posto", mas que o descarta, se necessário for, para que prevaleça a ordem objetiva de valores a que prestam vassalagem. Cuida-se sim de um jusnaturalismo mitigado, em que se propugna o distanciamento de categorias metafísicas ou do subjetivismo axiológico, para buscar na racionalidade argumentativa (à Alexy) ou na experiência histórica (à Dworkin) um mínimo de objetividade ética que permita a superação (em determinadas circunstâncias, apenas) da objetividade do direito legislado.” (RAMOS, 2010, p. 280-281) (grifou-se)

Humberto Ávila, em seu artigo “Princípios e Regras e a Segurança Jurídica, publicado na Revista de Direito do Estado, Ano 1, n. 1, 2006, p. 190, apresenta interessante esquema de classificação onde sublinha diferenças entre princípios e regras sob a perspectiva de duas correntes doutrinárias distintas, a primeira, denominada de distinção fraca e a segunda, de distinção forte. Para os defensores da primeira corrente doutrinária:

“...os princípios são normas portadoras de elevado grau de abstração (destinam-se a um número indeterminado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número indeterminado de pessoas) e, por isso, exigem uma aplicação influenciada por um elevado grau de subjetividade do aplicador, contrariamente às regras, que denotam pouco ou nenhum grau de abstração (destinam-se a um número (quase) determinado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número (quase) determinado de pessoas) e, por isso, demandam uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do intérprete.... É dessa concepção que vem a afirmação de que os princípios são os alicerces, as vigas mestras ou os valores do ordenamento jurídico, sobre o qual irradiam os seus efeitos. Dela também decorrem as assertivas no sentido de que os princípios, em contraposição às regras, veiculam valores.”

De outra sorte, Ávila observa a existência da distinção forte, com a qual se identifica, sentenciando que seus defensores advogam que:

“... enquanto as regras instituem deveres definitivos (deveres que não podem ser superados por razões contrárias) e são aplicados por meio da subsunção (exame da correspondência entre o conceito normativo e o conceito do material fático), os princípios estabelecem deveres provisórios (deveres que podem ser superados por razões contrárias) e são aplicados mediante ponderação (sopesamento concreto entre razões colidentes com atribuição de peso maior a uma delas).” (ÁVILA, 2006, p. 192)

Segundo ainda as lições de Humberto Ávila, o conceito de princípios abarca o seu viés em sentido estrito e a figura dos sobreprincípios, asseverando que os princípios são:

“... instrumentos de garantia da justiça individual, tendo em vista que visam a deixar aberta a solução para um conflito de interesses a ser objeto de decisão, pelo aplicador, mediante a consideração das razões privilegiadas pelos princípios que entrarem concretamente em conflito. Em razão disso, a sua aplicação deve obedecer a critérios específicos que visam a diminuir a arbitrariedade mediante a introdução de estruturas argumentativas intersubjetivamente controláveis”. (ÁVILA, 2006, p. 197)

Quanto às regras, assinala Humberto Ávila que elas:

“... devido ao seu caráter decisório, excluem razões que seriam consideradas não houvesse sido escolhida a técnica de normalização por meio da regra. Vale dizer, se não existisse a regra, o intérprete estaria liberado para decidir a questão levando em conta outras razões, mas como há uma regra posta, essas razões ficam excluídas pela razão imposta pela regra.” (ÁVILA, 2006, p. 198)

Humberto Ávila, em seu livro “Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos”, também refuta a tese neoconstitucionalista que reconhece a hegemonia normativa dos princípios constitucionais em relação à regras de mesmo *status* hierárquico-normativo, ou seja, quando princípios e regras constitucionais colidirem, aqueles devem prevalecer à estas, na perspectiva dos mensageiros do novo constitucionalismo. Eis o seu magistério abaixo:

“... Conexa a essa questão está a concepção doutrinária largamente difundida no sentido de que descumprir um princípio é mais grave que descumprir uma regra. Em geral, o correto é o contrário: descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio. E isso porque as regras têm uma pretensão de decidibilidade que os princípios não têm: enquanto as regras têm a pretensão de oferecer uma solução provisória para um conflito de interesses já conhecido ou antecipável pelo Poder Legislativo, os princípios apenas oferecem razões complementares para solucionar um conflito futuramente verificável. Também relacionado a essa questão está o problema de saber qual norma deve prevalecer se houver conflito entre um princípio e uma regra do mesmo nível hierárquico (regra constitucional *versus* princípio constitucional). Normalmente, a doutrina, com base naquela já referida concepção tradicional, afirma que deve prevalecer o princípio. Assim, porém, não deve suceder”. (ÁVILA, 2007, p. 110)

Em que pese a pertinência, a coerência e a reconhecível força persuasiva, esclarecedora das lições trazidas por Humberto Ávila acerca das distinções entre princípios e regras, para os objetivos dessa dissertação, a distinção fraca revela adequada para o corte epistemológico aqui adotado, e, nessa perspectiva doutrinária, o magistério de Paulo de Barros Carvalho a respeito dos princípios será a doutrina considerada para estudo e análise dos itens que seguem. Assim, para esse autor os princípios são empregados em quatro divisões distintas, a saber:

“... a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição

privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos "princípio" como "norma"; enquanto nos dois últimos, "princípio" como "valor" ou como "critério objetivo". (CARVALHO, 2011, p. 192)

4.3 O SIMPLES NACIONAL INSTITUIU UM NOVO TRIBUTO?

Antes porém de discutir se a norma tributária do Simples Nacional alterou ou não a tipologia jurídica das espécies tributárias que o compõe, cumpre analisar a polêmica levantada pela Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos (FEBRAFITE), na ADI n. 3.910-5, relatada no Capítulo 3º precedente, p. 100, a qual se encontra com o Ministro Relator Gilmar Mendes para manifestação, oportunidade em que a requerente sustenta que o estatuto do Supersimples, criado pela LC n. 123/2006, contrariou a diretriz constitucional prevista no art. 146, inciso III, letra "d", do Texto Magno, ao instituir uma nova espécie tributária, ou seja, um novo tributo que abarcou hipóteses tributárias de incidência do ICMS e do ISS, em inequívoca violação à autonomia financeira e tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a quem compete a instituição e manutenção de sistemas simplificados de tributação destinados às micros e pequenas empresas.

A despeito do magistério de Geraldo Ataliba (2006, p. 65) assinalar que a hipótese de incidência configura um ente lógico-jurídico único e incindível, que se caracteriza na essência nuclear para definir um tributo, não seria correto sustentar que este peculiar traço seria suficiente para asseverar que a reunião, no Simples Nacional, de oito espécies tributárias sob a mesma hipótese de incidência, qual seja, a receita bruta mensal do contribuinte, revelaria a criação de um novo tributo. Ainda que as espécies tributárias agregadas pelo Supersimples encontrem-se sob o mesmo esquema de tributação, insista-se, não seria este fato cabal de per si para afirmar que se evidencie um novo tributo, seja pelas peculiaridades e complexidade que envolve esse sistema.

O Simples Nacional não instituiu uma nova sistemática de imposto único ou contribuição única, nem sequer uma tendência para sê-lo. Cuida-se de um regime especial, unificado, compartilhado entre as unidades federadas detentora de capacidade tributária ativa, que dispensa um tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do

Distrito Federal e dos Municípios, o qual objetiva simplificar a sistemática de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos de entes tributantes distintos, bem como visa reduzir a carga tributária e a burocracia para as empresas optantes desse sistema (ALEXANDRE, 2010, p. 663-664).

Nesse sentido, desponta o magistério de Roque Antônio Carrazza ao apregoar que:

“... Em meio a todas estas questões, uma ideia, porém, precisa ficar clara: a Lei Complementar 123/2006 não instituiu nenhum novo tributo, mas apenas abriu espaço, em favor das microempresas e das empresas de pequeno porte que voluntariamente aderirem ao Simples Nacional, à unificação da fiscalização, do lançamento e da arrecadação de determinados impostos e contribuições.³⁷⁸ Em nenhum momento - convém que se frise - atropelou as garantias formais e materiais, plasmadas pela Constituição Federal, que protegem o contribuinte contra eventuais excessos fazendários.

Dito de outra forma, o Simples Nacional não criou — para as microempresas e as empresas de pequeno porte que a ele voluntariamente aderirem - novas incidências tributárias, mas, pelo contrário, mitigou as existentes, por meio de uma série de reduções de bases de cálculo e de alíquotas, de simplificações contábeis, de isenções e de benefícios fiscais em geral.” (CARRAZZA, 2011, 328)

Na mesma senda, sentencia Débora Sotto em sua lição:

“... Em que pese a relevância dos argumentos em prol da tese do imposto único, em nossa opinião, a Lei n. 9.317/1996, assim como a Lei Complementar n. 123/2006, apenas alterou parcialmente os consequentes das regras-matrizes de incidência dos tributos, abarcados pelo regime único de arrecadação, sem chegar ao extremo de criar novos tributos.” (SOTTO, 2007, p. 134)

Também James Marins e Marcelo Bertoldi fazem coro com os que entendem que o Simples Nacional não instituiu um novo tributo, pois observam que:

“... O regime do Simples não é novo tributo, vez que não institui qualquer imposto ou contribuição que já não esteja vigorando regularmente, nem, a toda evidência, se fez instituir com base em qualquer competência constitucional ainda em aberto. Também não extingue qualquer tributo pré-existente. Tampouco se trata de nova espécie tributária, posto que não cria nenhuma modalidade de tributo que não seja conhecida.” (MARINS, BERTOLDI, 2007, p. 65)

Conquanto a terminologia “Simples Nacional”, esse regime especial unificado apresenta natureza jurídico-tributária complexa, bem como estabelece um mecanismo intrincado de cálculo para recolhimento das já citadas espécies tributárias para as empresas optantes, destacando-se alguns traços peculiares:

- a) condomínio administrativo de 8 (oito) espécies tributárias entre as pessoas jurídicas detentoras de capacidades tributárias ativas dos mesmos, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, observando-se o deslocamento das bases de cálculo dos tributos para a receita bruta auferida (regime de competência) ou efetivamente recebida (regime de caixa);
- b) assim que o contribuinte faz a opção pelo Simples Nacional, a base de cálculo tem novo parâmetro de aferição, vale dizer, passa a ser pelo faturamento da empresa optante;
- c) alíquota única, contudo, particionada entre os tributos que integram o Simples Nacional, conforme o percentual destinado à espécie tributária pertencente ao sujeito ativo da relação tributária; e
- d) faculdade de opção por parte do contribuinte para o novo regime simplificado de arrecadação tributária, conforme art. 16, da LC n. 123/2006. A partir da opção, a incidência tributária na forma do Simples Nacional torna-se compulsória para União, os Estados, o Distrito Federal e o Município, só podendo ser alterada para o regime normal na eventualidade do contribuinte optante incorrer em situação que imponha a exclusão do regime simplificado.

Por fim, em sentido diverso à alegada complexidade do Supersimples, sob a perspectiva do princípio da praticabilidade, especialmente em sua repercussão na seara do Direito Tributário, cuja densidade axiológica consiste na adoção de sistemas e mecanismos simplificados e exequíveis de tributação, englobando medidas legislativas e administrativas que minoram os custos na aplicação da lei, constata-se que o Simples Nacional não criou um imposto único, mas, ao contrário, objetivou com os arts. 1º, 12 e 13 da LC n. 123/2003, à guisa de exemplo, substancializar esse princípio. As previsões constitucionais dos arts. 146, III, “d” e

seu parágrafo único, bem como o 179, da CF/1988, comprovam uma inequívoca intenção por parte do poder constituinte originário e do derivado em prestigiá-lo. Aliás, observa-se a materialização desse princípio na ordem jurídica tributária, mormente, quando se criam regimes especiais, regime de substituição tributária, estabelecem-se pautas de valores, o lançamento por homologação etc. Portanto, pela "... literalidade dos enunciados constantes da LC n. 123/06, parece ser muito claro o intuito de instituição de um regime simplificado, com fulcro na praticabilidade tributária, e não um novo tributo. E tal regime implica o recolhimento conjunto de oito tributos diferentes" (CUNHA, 2010, p. 270).

4.4 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA CRIADA COM A SISTEMÁTICA DO SIMPLES NACIONAL E O PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para saber se as espécies tributárias reunidas no Simples Nacional perderam ou não sua tipologia jurídico-tributária-constitucional originária para se conformar à nova sistemática do Supersimples, levar-se-á em conta se este microssistema tributário, fundado no princípio da praticabilidade tributária, não o fez sem antes ultrapassar os limites para seu emprego, bem assim de outros princípios que informam nossa ordem jurídica constitucional. Noutro dizer, indaga se o legislador infraconstitucional poderá lançar mão de expedientes normativos a tal ponto de excluir determinados contribuintes da sistemática de tributação ordinária em nome da praticabilidade tributária? A princípio, reconheça-se perfeitamente possível, contudo, desde que exista previsão constitucional que autorize a criação de estatutos tributários diferenciados e que haja opção e não imposição para que possam aderir.

Conforme já pontuado acima, a carga normativa axiológica do princípio da praticabilidade tributária visa criar sistemas e mecanismos simplificados e eficazes de tributação, que contemple medidas legislativas e administrativas redutoras de custos na aplicação da lei tributária. As previsões constitucionais dos arts. 146, III, "d" e seu parágrafo único, bem como o 179, da CF/1988, demonstram o firme propósito do legislador constituinte para que aludido princípio tivesse reconhecido sua força e importância como promotor da harmonia e sintonia de toda ordem jurídico-constitucional, bem assim pelo legislador infraconstitucional quando da criação de diversos diplomas legais que precederam e culminaram com a LC n.

123/2006, cujos preceitos deste diploma apontam, de forma evidente, para a instituição de um regime simplificado com espeque na praticabilidade tributária.

Acerca da utilização abusiva desse princípio Sacha Calmon observa:

“... Nas modernas sociedades de massas, a tentação dos Fiscos, escudados nos "grandes números" e em nome da "racionalização", é para "simplificar" a tributação. Fala-se muito, inclusive no princípio da "praticabilidade". Ao nosso sentir, este tal não foi e jamais será princípio jurídico. É simples tendência para igualar e simplificar sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva. E, a não ser que os respeite ou seja benéfico ou opcional para o contribuinte, não poderá prevalecer. Em adversas circunstâncias, o princípio do não-confisco, na medida em que confronta os desvarios fiscalistas, é de grande importância para combater as ficções e presunções fiscais abusivas.” (COELHO, 2010, p. 240)

Todavia, em concepção diametralmente oposta aqui assumida ao desse tratadista, a praticabilidade tributária afigura-se necessária para a instituição de sistemas tributários simplificados que otimize políticas públicas na seara da tributação, sem, contudo, é claro, ofensa à isonomia tributária e ao decorrente respeito à capacidade contributiva, bem como ao valor de justiça ínsitos a todos. Tais princípios só estarão resguardados se os limites para a utilização da praticabilidade tributária não forem transpostos. E quais são esses limites? Carlos Renato Cunha responde que para se valer da praticabilidade tributária três requisitos devem ser acatados, a saber:

“... a) a existência de previsão em lei; b) na utilização de ficção tributária, que inexista impertinência entre o conseqüente e o antecedente normativo, com previsão constitucional ou inserta em norma geral em matéria tributária, vale dizer, que exista um vínculo conceito jurídico fictamente estabelecido na norma inferior e as determinações das normas de competência tributária; e c) a possibilidade de opção do contribuinte pela aplicação do regime de ficção, se houver autorização constitucional para tanto.” (CUNHA, 2010, p. 330)

Orientando-se, nesse passo, por esses requisitos para aferir se aludido princípio sofreu transgressão com a fixação da norma tributária instituidora do Simples Nacional, à qual os micros e pequenos empresários se viram na contingência de aderir a esse novo sistema para que pudessem gozar de todas as benesses fiscais dele advindas. Será, assim, analisado, primeiramente, os itens “a” e

“c”, deixando o item “b” para ser discutido na seção seguinte, quando se verificará a adequação entre o antecedente normativo da aludida presunção tributária, mormente, quanto ao seu critério material, e, no conseqüente, quanto ao seu critério quantitativo, mais precisamente, em seu subcritério da base de cálculo, no tocante à necessidade de um liame conceitual jurídico entre ambos, consoante preconiza o esquema teórico-metodológico da regra-matriz de incidência tributária (RMIT). Referido esquema será, nessa dissertação, utilizado, por consistir em procedimento teórico reconhecido como eficaz para tais análises, bem assim por ser adotado por diversos doutrinadores, especialmente, por Geraldo Ataliba, Alfredo Augusto Becker e Paulo de Barros Carvalho, este último considerado o criador da RMIT, com base em estudo próprio, nos trabalhos teóricos dos dois primeiros tributaristas ora citados e nas lições de Lourival Vilanova acerca das estruturas lógicas (CARVALHO, 2011, p. 321/425).

O acatamento ao primeiro requisito de previsão legal resta atendido, na medida que, tanto em sede constitucional como em infraconstitucional, seja pelo poder constituinte originário que já havia manifestado nos arts. 170, inciso IX, em sua redação original, e 179, todos da CF/1988, a necessidade de dispensar tratamento diferenciado e favorecido para micros e pequenas empresas, bem como seja pelo poder constituinte derivado reformador que, através da EC n. 42/2003, ratificou essa orientação constitucional ao incluir a letra “d”, ao inciso III, do art. 146, e o parágrafo único, estabelecendo essa diretriz constitucional como objetivo da Ordem Econômica. Por sua vez, o legislador infraconstitucional implementou tais comandos constitucionais, ao instituir diversos diplomas legais que precederam e culminaram com a LC n. 123/2006, cujos preceitos deste diploma apontam, de forma evidente, para a criação de um regime simplificado com amparo na praticabilidade tributária.

Quanto ao requisito “c”, o qual observa que a instituição de regime único e simplificado de arrecadação de impostos e contribuições só terá validade jurídica se, e somente se, houver expressa previsão constitucional de adesão opcional por parte do possível sujeito passivo à nova sistemática tributária, o que também, por via da EC n. 42/2003, restou satisfeito com a inserção do inciso I, do parágrafo único, ao art. 146, da CF/1988, estabelecendo que tal regime “será opcional para o contribuinte”. Também, a própria LC n. 123/2006, em seu art. 16,

disciplinou esta determinação constitucional garantindo que a adesão ao regime simplificado do Simples Nacional será facultativo para o contribuinte. Todavia, aludido dispositivo desta lei complementar pecou por ir mais longe do que o fixado constitucionalmente (art. 146, parágrafo único, da CF/1988), posto que estipulou que a opção ao Simples Nacional será irretratável para todo o ano-calendário, despontando aqui uma possível eiva de inconstitucionalidade.

4.4.1 A norma jurídica tributária do Simples Nacional e sua praticabilidade tributária sob a perspectiva analítica da teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT)

Agora, só falta responder a exigência do requisito “b” para saber se o princípio da praticabilidade tributária fora respeitado inteiramente em sua densidade sintático-semântica, haja vista que, como demonstrado acima, os requisitos “a” e “c” que o conformam não sofreram qualquer abalo em seus pressupostos. Nessa perspectiva, detido estudo será empregado para avaliar a pertinência entre o antecedente e conseqüente normativo da norma tributária que instituiu o Simples Nacional. Da análise a ser empreendida, para confirmar, infirmar ou afirmar sua adequação ou não aos cânones constitucionais, utilizar-se-á do esquema teórico-metodológico da regra-matriz de incidência tributária, posto que tal construção teórica tem sido aplicada com sucesso e os resultados exitosos obtidos na análise de espécies tributárias por diversos profissionais, seja no Brasil ou no exterior, redundando na elaboração de livros, artigos e em trabalhos profissionais e acadêmicos, como em dissertações de mestrado, em teses de doutorado etc. (CARVALHO, 2011, p. 425).

Para tanto, valer-se-á da esquematização desenvolvida pelo professor Paulo de Barros Carvalho acerca da regra-matriz de incidência tributária em sua obra “Curso de Direito Tributário” para estudo das espécies tributárias inclusas no Supersimples por ser de fácil compreensão e de extrema operatividade para os propósitos dessa dissertação. Inicialmente, cabe divisar, em poucas linhas, como se dá a metodologia da regra-matriz de incidência tributária, dissecando-a para melhor compreendê-la. Importa consignar que a norma jurídica geral e abstrata, que define a incidência tributária, aludido autor a denomina de regra-matriz de incidência tributária (RMIT), na qual encontram-se a hipótese ou antecedente da regra-matriz

de incidência, composta por três critérios: material, temporal e espacial; e o seu conseqüente ou prescritor, constituído por dois critérios: pessoal e quantitativo (CARVALHO, 2011, p. 301/413).

Observa aludido autor que o legislador, ao escolher e conceituar o fato que dará ensejo ao surgimento da relação jurídico-tributária, utiliza-se de expressões para representar tal fato, que nada mais é a edificação da linguagem prescritiva geral e abstrata, que, como já registrado, configura a hipótese tributária, e sua projeção factual consiste no fato jurídico tributário. Nesse sentido, sentencia que:

“... Temos de considerar assim a hipótese das normas tributárias. Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.” (CARVALHO, 2011, p. 323)

Conforme os pressupostos da regra-matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho assinala que a hipótese de incidência apresenta-se como descritora, a qual revela critérios conceituais para a determinação de um fato, denominado de conseqüente, como prescritor, dando a conhecer critérios para identificação do liame jurídico que nasce com fato gerador da relação tributária, possibilitando determinar o sujeito detentor do direito subjetivo, o sujeito obrigado a cumprir certa prestação e o seu objeto. Em síntese, pondera indigitado tributarista acerca do conseqüente ou prescritor da norma tributária:

“... E quais são os critérios para identificarmos o aparecimento de uma relação jurídica? São apenas dois: critério pessoal e critério quantitativo. O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica — sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro. Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo. Em síntese, investigar os critérios do conseqüente da regra-matriz significa descobrir o perfil da relação jurídica imputada ao fato, no enlace normativo.” (CARVALHO, 2011, p. 353)

Nesse diapasão, tomando a norma jurídica tributária do ICMS, a título de exemplo, sua hipótese tributária de incidência, ou antecedente, ou suposto normativo, ou descritor, vem assim discriminado: a) critério material – realizar operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; b) critério espacial – em qualquer lugar do território do Estado que editou a lei tributária; c) critério temporal – o momento de saída das mercadorias do estabelecimento ou o término da prestação do serviço. O conseqüente ou prescritor da norma tributária do ICMS, assim se apresenta: a) critério pessoal – o sujeito ativo é o Estado e o sujeito passivo, quem promoveu a realização do evento descrito pelo critério material acima; b) critério quantitativo – base de cálculo é o valor da operação que deu ensejo a saída das mercadorias ou valor da prestação do serviço e a alíquota é o percentual fixado para operação ou prestação (CARVALHO, 2011, p. 422).

4.4.2 A norma jurídica de incidência tributária do Simples Nacional e os tributos inclusos nesta sistemática

4.4.2.1 A relação existente entre o critério material da hipótese de incidência e a base de cálculo do conseqüente normativo

Consoante visto acima, a norma jurídica tributária é composta de elementos que revelam toda sua natureza intrínseca, os quais estão bem logicamente especificados em antecedente e conseqüente normativos, que podem ser decompostos analiticamente pela técnica da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Todavia, entre tais elementos, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 398-413) sobreleva a constatação de existir estreita relação entre o critério material da hipótese de incidência (antecedente normativo) e a base de cálculo (subcritério do critério quantitativo do conseqüente normativo) para determinar a extensão e limites de qualquer tributo, arrematando, de seu magistério, que esta integração lógico-semântica existente, por si só, é capaz de definir a natureza jurídica da espécie tributária em toda sua dimensão jurídico-impositiva. Dessarte, depreende-se de sua lição abaixo:

“... Estamos convictos no reconhecer à base de cálculo toda a importância

necessária a um fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo. Entretanto, não iremos ao limite de subtrair, com isso, à hipótese normativa, a enorme dimensão que ocupa nos esquadros lógicos da regra-matriz.

Redizemos que hão de compaginar-se os dois elementos, segundo a diretriz constitucional a que já nos referimos, para que assome o tipo impositivo, em toda a pujança e na completude de seus componentes últimos e irredutíveis. (CARVALHO, 2011, p. 399)

Registra-se, por oportuno, que o critério material representa o elemento central da hipótese de incidência, cujo núcleo compõe-se de verbo, seguido de seu complemento, descrevendo, de forma abstrata, um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, circunscritas num determinado espaço e tempo. Cumpre a autoridade legislativa competente, no que toca aos tributos não-vinculados a uma atividade estatal específica, descrever eventos que ostentem sinais de riqueza, manifestadas pelas pessoas quando de suas atuações no mundo físico exterior, como vender mercadorias, industrializar produtos, ser proprietário de bem imóvel, auferir rendas etc. O legislador, quando elege os fatos presuntivos de fortuna econômica, realiza a distribuição da carga tributária de forma eqüitativa, na proporção das dimensões do evento, graduando a contribuição na medida da participação dos sujeitos envolvidos no negócio, o que, em suma quer significar, a realização do princípio da capacidade contributiva em seu sentido pleno, objetivo e efetivo. Do contrário, ferido estaria tal princípio constitucional, que, de forma clara e incisiva, vem previsto no § 1º, do art. 145, da *Lex Mater*, e, por corolário, a efetividade do princípio da igualdade, disposto no art. 5º, *caput*, do Supremo Texto (CARVALHO, 2011, p. 407-410).

Assim, assente que o princípio da capacidade contributiva terá existência efetiva somente quando a tributação incida sobre fatos que denotem riqueza, em referência à descrição do suposto normativo, exsurge, então, uma decorrência lógica desta constatação, qual seja, a existência de um:

“... efeito vinculador em relação ao conseqüente normativo: o valor pecuniário a ser levado ao Estado pelo sujeito passivo deve ser uma determinada quantidade da riqueza que o obrigou a fazê-lo, observados os limites impostos pelo não-confisco. Há uma ligação necessária, desse modo, entre a base de cálculo que se encontra no conseqüente normativo e o critério material da hipótese: aquela deve ser uma medida deste.” (CUNHA, 2010, p. 334)

Leciona Barros Carvalho que a medida da base de cálculo tem também função comparativa para indicar se há correlação entre ela e o critério material, estampado na hipótese de incidência, podendo, assim, confirmar, infirmar ou afirmar a existência verídica desta correspondência biunívoca entre o binômio critério material/subcritério base de cálculo. Eis sua lição abaixo:

“... Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, cinto de cautelas diante dos frequentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada. (CARVALHO, 2011, p. 404)

Na eventualidade de haver descompasso entre “... os termos do binômio (hipótese de incidência e base de cálculo), a base é que deve prevalecer” (CARVALHO, 2011, p. 404).

Acerca do subcritério alíquota, Barros Carvalho sentencia que ela oferece a composição numérica do *quantum debeatur*, consistindo este no valor que o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo, o qual advém do cumprimento da obrigação que teve origem na ocorrência do fato típico. Observa também que a base de cálculo, em face de suas aludidas funções, mantém forte união com a alíquota, de sorte que é inconcebível a existência de tributo, no contexto normativo, sem referência a indissociável correspondência entre base de cálculo e alíquota, haja vista que esta dimensão mensuradora do critério material do suposto normativo configura a exigência constitucional inafastável, ou seja, da correspondência entre hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota sobressai a natureza jurídica do tributo sob exame e consiste em técnica de extrema importância para que o exegeta promova uma assepcia jurídica de linguagem imprecisa utilizada pelo legislador, conforme se pode depreender da leitura das disposições dos artigos 145, § 2º, e 154 I, do Texto Máximo. Nesse encadear de raciocínio, aludido autor arremata que a

instituição de tributos fixos, como se observa nos arts. 18, § 18, e 18-A (microempreendedor individual), da LC n. 123/2006, configura disposições declaradamente inconstitucionais, a despeito dos tribunais ainda não terem manifestado nesse sentido (CARVALHO, 2011, p. 409/411).

De igual modo, sustenta Roque Antônio Carrazza (2011, p. 461) que a espécie tributária dar a conhecer, no ordenamento jurídico brasileiro, pelo cotejo entre a hipótese de incidência e a base de cálculo da exação, sendo que esta, em qualquer tributo, configura uma dimensão extraída da materialidade da hipótese de incidência tributária.

O artigo 18 e seus parágrafos, da LC n. 123/2006, dispõem sobre a base de cálculo e as alíquotas aplicadas no Simples Nacional. Em substância, tratam da cobrança de tributos diversos, os quais têm a mesma e única base imponível, qual seja, a receita bruta mensal auferida pela pessoa jurídica. O que, a toda prova, alterou claramente a regra-matriz de incidência tributária dos tributos contidos pelo Simples Nacional, especialmente, mudando os seus critérios quantitativos, a saber, base de cálculo e alíquotas. Impõe-se, assim, indagar se tais modificações aos tipos tributários implicados suscitam questionamentos de ordem constitucional.

Em virtude do regime do Simples Nacional ser facultativo por parte do sujeito passivo, havendo um consentimento por parte deste com a forma de tributação desse microssistema, o que, esposado no princípio da praticabilidade tributária, ressurte irrepreensível que o legislador possa relativizar a base de cálculo referida com o fato jurídico tributário original, sob o ponto de vista constitucional, não podendo, dessarte, falar que haja desintegração da regra-matriz original dos tributos (CUNHA, 2010, p. 338).

Acha-se delineado e disciplinado na Constituição a norma tributária padrão de incidência de cada tributo, cuja prescrição constitucional, além de dispor sobre a repartição de competência tributária entre as pessoas políticas tributantes, discriminou os critérios do antecedente e conseqüente normativos, os quais devem ser acatados pelo legislador infraconstitucional.

Do magistério de Roque Antônio Carrazza, colhe-se a seguinte lição:

“... Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os

elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

...

Em suma, a competência tributária identifica-se com a *permissão* para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais. E - agora acrescentamos - de modo inalterável. É que as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não têm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema.” (CARRAZZA, 2011, p. 533-536)

Na subseção seguinte, será analisado a validade jurídica da norma tributária do Supersimples, a qual determinou que os oito tributos tivessem como base de cálculo a receita bruta mensal. Assim, o estudo buscará evidenciar, de forma simplificada, se há pertinência entre os critérios materiais do antecedente normativo e o subcritério da base de cálculo do conseqüente normativo de cada um das oito espécies normativas, sob a perspectiva do instrumental da RMIT, consignando em qual ou quais houve flagrante vício de incompatibilidade constitucional.

Conforme exposto acima, será, nesse ponto, analisado a adequação entre o antecedente normativo da aludida norma tributária, mormente, quanto ao seu critério material, e, no conseqüente, quanto ao seu critério quantitativo, mais precisamente, em seu subcritério da base de cálculo, no tocante à necessidade de um vínculo conceitual jurídico entre ambos, consoante preconiza o esquema teórico-metodológico da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), também retromencionado seus lineamentos básicos.

4.4.2.1.1 Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

O IRPJ, por força do art. 153, III, da CF/1988, trata-se de imposto de competência da União, o qual tem por critério material da hipótese de incidência a ação de auferir rendas e proventos de qualquer natureza, conforme previsto nos incisos I e II, do art. 43 do CTN. A base de cálculo desse imposto pode se dá sob dois regimes: a) o regime de lucro real, que visa aferir contabilmente o acréscimo real do patrimônio da pessoa jurídica em determinado período, sendo este a sua

base de cálculo; e b) o lucro presumido, cuja base de cálculo do imposto é aplicação de um percentual sobre a receita bruta da empresa, sendo a adesão a esse regime opcional para o contribuinte. O legislador federal cuida da disciplina desse tributo, em especial, do critério material e da especificidade do critério quantitativo em diversas leis, cujas discussões são impertinentes para os fins desse trabalho.

Percebe-se que há semelhança entre o regime do lucro presumido do IRPJ, da legislação geral federal, e a sistemática de tributação prevista pelo Simples Nacional, cuja hipótese de incidência é auferir receita bruta e o emprego desta como base de cálculo. Débora Sotto, ao fim e ao cabo de sua lição acerca dessa proximidade de simplificação tributária, assevera:

“... Assim, em comparação com a tributação do IRPJ e da CSLL pelo **lucro presumido**, podemos concluir que a Lei Geral veicula alterações parciais, em ambos os critérios quantitativos da regra-matriz de incidência desses tributos, impondo, paralelamente à presunção da base cálculo, isenções totais ou parciais, por meio da manipulação dos percentuais das alíquotas.” (SOTTO, 2007, p. 137) (grifo do original)

Também, nesse sentido, é o magistério de Marins e Bertoldi, consoante se vê do texto abaixo:

“... O IRPJ que será pago através do Simples é um modelo de estimação objetiva, em moldes semelhantes ao do regime de apuração do lucro presumido, já que de determinado nível de faturamento presume-se a existência de certa parcela de lucro tributável. A diferença, no entanto, está nas alíquotas, sempre menores no Simples do que no regime de lucro presumido.” (MARINS, BERTOLDI, 2007, p. 88)

A despeito da relevância de tais argumentos, há uma ligeira e significativa diferença entre esses dois modelos de simplificação tributária a infirmar a exação do Simples Nacional para o IRPJ, tendo em vista a estrutura deste microsistema, analisado sob a perspectiva lógico-jurídica da RMIT, a saber: a) hipótese de incidência: a circunstância do micro ou do pequeno empresário, optante do Supersimples, auferir receita bruta, ao final de cada mês; e b) conseqüente normativo: compete ao contribuinte optante recolher para o erário da União um percentual aplicável sobre a receita bruta, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente. Excepcionados os casos de isenção do IRPJ, decorrente do

fato de alíquota ser igual a zero, nas situações de efetiva incidência, há presunção de renda em virtude do simples fato do contribuinte auferir receita bruta.

Enquanto na sistemática prevista no art. 46, da Lei n. 10.637/2002 c/c o art. 14 da Lei n. 9.718/1998, do regime geral do lucro presumido do IRPJ, em que pese também haver ficção jurídica, trata-se de esquema admissível pelo nosso ordenamento jurídico em virtude de existir a faculdade de opção desse regime pelo contribuinte. Portanto, aqui há o recolhimento que decorre da aplicação de um percentual (alíquota) sobre a base de cálculo que é a renda presumida, que admite prova em contrário, e não sobre a receita bruta, que não se infere necessariamente que haja renda. Ou seja, no Simples Nacional, o cálculo incide diretamente sobre a receita bruta como se houvesse a existência de lucro. Isto é, na esteira do referencial epistemológico adotado, a base de cálculo aqui não confirma a correspondência com o critério material da hipótese de incidência estatuída no Supersimples, posto que se tributa critério material diverso e distinto de lucro, qual seja, insista-se, a base de cálculo é a própria receita bruta e não um percentual deste, ainda que fictamente legislada.

Nessa perspectiva, constatado a não correspondência entre o critério material da hipótese de incidência, disciplinado no Simples Nacional, em relação a sua matriz constitucional, o princípio da praticabilidade tributária não terá força eficaz para justificar, ou melhor, validar a sistemática de tributação do IRPJ, nesse microsistema tributário, restando, assim, por conseqüência, patente a lesão ao princípio da legalidade tributária por infirmar a hipótese de incidência do IRPJ, e, uma vez assentado que a receita bruta não se identifica com renda, fere-se também o princípio da capacidade contributiva. Assim, a incidência tributária prevista pelo IRPJ, na sistemática de tributação do Simples Nacional, é inconstitucional por violar aludidos princípios. Nesse sentido, em consonância com o corte epistemológico adotado da RMIT e analisando o Texto Magno somente sob o aspecto do ordenamento jurídico-constitucional tributário, ou se declare a inconstitucionalidade do art. 13, I, da LC n. 123/2006, retirando esse imposto do regime especial unificado de tributação do Supersimples, ou que haja intermediação legislativa para alterar a regra-matriz constitucional de incidência tributária dessa exação fiscal, por meio de legislador constituinte derivado reformador, com vista à adequação dessa espécie

tributária, enquanto integrante do microsistema tributário do Simples Nacional, aos cânones do ordenamento jurídico constitucional.

Nessa medida, estaria o microsistema do Simples Nacional todo condenado por não considerar tão caros princípios? Não. A política pública do Supersimples não pode ser interpretada de forma seccionada de toda sistemática favorável instituída por este subsistema, mas estudada em toda sua integralidade jurídico-normativa. Nesse sentido, havendo conflito entre tais princípios e o princípio do fomento às micros e pequenas empresas, bem como ciente que a Constituição não deva ser interpretada em retalhos, isto é, apenas sob a ótica da ordem constitucional tributária, mas também, no caso do Simples Nacional, leva-se em conta sua densidade principiológica econômico-social, nesta dissertação, estudada no Capítulo segundo, aliado ao fato deste regime ser uma faculdade de opção pelo contribuinte.

4.4.2.1.2 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

O IPI, previsto no art. 153, IV, da Magna Carta, incorporado também à competência da União, tem incidência sobre produtos industrializados. O CTN, nos arts. 46 a 51, dispõe acerca de suas linhas gerais. Também, os incisos I e II, do § 3º, do art. 153, da *Lex Mater*, informam que aludido imposto será seletivo em função da essencialidade do produto, bem como será não-cumulativo no sentido de compensar o imposto devido em cada operação com o valor do imposto recolhido nas operações anteriores.

A toda vista, constata-se a ocorrência de dois tributos sob o mesmo *nomen jures*, e, por conseqüência, dois distintos critérios materiais de incidência normativa, a saber, "... a) desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira; e b) realizar operações com produtos industrializados." (CUNHA, 2010, p. 344). Contudo, para os propósitos desse estudo, somente importa considerar esse segundo critério material da hipótese de incidência. Aqui também não se investigará discussões doutrinárias desse imposto que não tenham relevância para os fins dessa dissertação.

Consoante acontece com todas espécies tributárias reunidas no Simples Nacional, também o IPI apresenta a seguinte construção para este

microsistema tributário, a saber: a) hipótese de incidência: a circunstância do micro ou do pequeno empresário, optante do Supersimples, auferir receita bruta, ao final de cada mês; e b) conseqüente normativo: cumpre ao contribuinte optante recolher para o erário da União um percentual aplicável sobre a receita bruta, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subseqüente. Como ocorre com IPRJ, excluídos os casos de isenção do IPI, em virtude do fato de alíquota ser igual a zero, nas situações de efetiva incidência, há presunção de renda devido ao mero fato do contribuinte auferir receita bruta.

Nesse particular, diversamente do que ocorre com IRPJ, existe uma correspondência lógica entre a matriz constitucional de incidência do IPI, qual seja, realizar operação com produtos industrializados, e auferir receita bruta mensal com a venda de tais produtos, tendo em vista que, no Simples Nacional, o conceito de receita bruta identifica-se com o de faturamento. Assim, como só haverá recolhimento do IPI, na sistemática do Simples, quando na composição do faturamento mensal do micro ou pequeno empresário integrarem receitas provenientes de operações com produtos industrializados, o que é suficiente para validar a norma jurídica desse microsistema tributário com a hipótese tributária da matriz constitucional.

No que toca à pertinência correlacional entre a base de cálculo do IPI na compostura da sistemática criada pela LC n. 123/2006, que é auferir receita bruta mensal com a venda de produtos industrializados no decorrer do mesmo mês, e a base de cálculo real constante da regra matriz constitucional, que é o preço da operação com produtos industrializados, importa sublinhar que ambas situações ostentam sinais de riqueza, o primeiro, decorrente de auferir receita bruta mensal e, o segundo, originado do preço obtido com a venda de produtos industrializados, ocorrendo em ambas a confirmação da base de cálculo com suas respectivas normas de incidência tributária.

Nesse sentido, é o entendimento de Débora Sotto ao sublinhar que:

“... a Lei Complementar n. 123/2006, ao impor a contabilização em separado das receitas decorrentes de atividade industrial, comercial e de prestação de serviço, adotou a base de cálculo real do IPI, ICMS e ISS, veiculando apenas isenções parciais desses impostos por meio da manipulação de alíquotas.” (SOTTO, 2007, p. 138)

Todavia, a análise do IPI na sistemática do Simples Nacional não se restringe apenas à adequação ao binômio antecedente (critério material)/consequente (subcritério base de cálculo), haja vista que, conforme visto acima, o inciso I, do § 3º, do art. 153, da Magna Carta, reza que aludido tributo sujeita-se, **obrigatoriamente**, ao princípio da seletividade, o qual, nas lições de Eduardo Sabbag, apresenta densidade normativa axiológica que determina a:

“... desoneração de tais impostos nos bens considerados essenciais, como alimentos, vestuário etc. De modo oposto, onerar-se-ão mais gravosamente os produtos considerados supérfluos, de luxo ou suntuários, como os perfumes, as bebidas, os cigarros, entre outros bens. Em resumo: gravam-se menos os produtos indispensáveis; oneram-se mais os "produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.

...

Insta mencionar que a seletividade do ICMS é facultativa - posição doutrinária dominante -, enquanto a seletividade do IPI é obrigatória.” (SABBAG, 2010, p. 178-179)

Não é necessário muito esforço de inteligência para perceber que, na sistemática de tributação do microssistema criado com a instituição do Simples Nacional, o princípio da seletividade não fora levado em conta, posto que se gravam produtos considerados supérfluos e indispensáveis com as mesmas alíquotas, tendo em vista que as tabelas constantes dos Anexos I (Comércio) e Anexo II (Indústria), da LC n. 123/2006, cujas alíquotas são majoradas não pela discriminação dos produtos, mas pela faixa de receita bruta dos micros e pequenos empresários. Nessa sistemática, um produto industrializado essencial comercializado por um contribuinte microempresário optante e outro produto industrializado, considerado supérfluo, também comercializado por contribuinte também microempresário optante, estando ambos na mesma faixa de receita bruta, terão tais produtos incidência da mesma alíquota.

Já o inciso II, do § 3º, do art. 153, do Texto Máximo, determina que o IPI subordina-se a regra da não-cumulatividade, segundo a qual compensa-se o imposto devido em cada operação com o valor do imposto recolhido nas operações anteriores. No que tange à não-cumulatividade, Débora Sotto leciona que:

“... O SIMPLES NACIONAL não é necessariamente caso de não-incidência ou isenção total de IPI ou de ICMS, pois, regra geral, há alíquotas específicas para ambos os tributos, como vimos nos itens anteriores.

A alteração desse critério quantitativo das regras-matrizes do IPI e do ICMS pelo sistema simplificado não tem o condão de afastar a incidência da regra constitucional da não-cumulatividade, uma vez que esta não compõe a regra-matriz desses tributos, mas se refere à extinção do crédito tributário.” (SOTTO, 2007, p. 146)

Por seus magistérios, Marins e Bertoldi sentenciam que:

“... De fato, a matriz constitucional de tributos como o IPI e o ICMS consagra em sua fórmula o princípio da não-cumulatividade, de modo a que seja assegurado ao contribuinte o direito à compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (arts. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I). Também a COFINS e o PIS/PASEP contêm, em sua sistemática atual, regimes de incidência que operam com base na não-cumulatividade.

Para esses impostos e essas contribuições, referida compensação, operada contabilmente, se realiza através de sistema de créditos e débitos. Essa apropriação de créditos é direito constitucional do contribuinte, insusceptível de ser abolido por lei complementar, o que não impede o contribuinte de aceitar a suspensão temporária desse direito constitucional, com o escopo de beneficiar-se de certo favorecimento fiscal.” (MARINS, BERTOLDI, 2007, p. 154)

Outro fato que não poderia deixar de ser mencionado, também lembrado por esses doutrinadores, refere-se que, a partir da entrada em vigor da LC n. 123/2006, que ocorrera em 1º de julho de 2007, os créditos de IPI e ICMS decorrentes da compra de mercadorias comercializadas pelos micros e pequenos empresários optantes do Simples Nacional, adquiridas pelos contribuintes não optantes desse regime, não poderiam ser compensados com os débitos de tais impostos em suas operações subseqüentes, tornando os custos dos produtos dos fornecedores optantes mais altos e não atrativos para o mercado em geral. Contudo, tal distorção fora corrigida com a promulgação da LC n. 128/2008, nos §§ 1º e 5º, de seu art. 23, *in verbis*:

“art. 23 (...)

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

§ 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas

equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias. (...)

A despeito de haver correlação entre antecedente normativo (critério material) e conseqüente normativo (subcritério base de cálculo), sem qualquer ofensa constitucional nesse particular, o mesmo não se pode dizer no que toca ao princípio da seletividade e à regra da não-cumulatividade, com a inclusão do IPI no microsistema do Supersimples, tendo em vista que ambos tiveram suas densidades sintático-semânticas vulneradas, o que, por si só, seria passível de invalidar a inclusão do IPI na sistemática de tributação do Simples Nacional, por ser incompatível com o nosso ordenamento jurídico constitucional. Todavia, também aqui, contrapesando tais princípios com interesses de ordem econômica, com o princípio da praticabilidade tributária, com as benesses advindas do inegável favorecimento fiscal do sistema para os contribuintes optantes e aliados à circunstância do Supersimples ser opcional para os micros e pequenos empresários, compensam a suspensão de tais direitos em prol de um benefício maior, o que, sopesando tudo, advoga-se, ao fim e ao cabo, pela constitucionalidade da forma como se tributa o IPI no Simples Nacional.

4.4.2.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

A CSLL trata-se de gravame tributário que incide sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, a qual vem prevista no art. 195, inciso I, letra “c”, da CF/1988, e, infraconstitucionalmente, na Lei n. 7.689/88. Destina-se essa exação fiscal também ao financiamento da seguridade social. Não serão abordados temas doutrinários e jurisprudenciais polêmicos acerca dessa contribuição, como de resto tem sido a praxe nos estudos aqui desenvolvidos em relação às espécies tributárias integrantes do Simples Nacional.

Sublinha-se que à CSLL aplicam-se as mesmas disposições de apuração e pagamento disciplinadas para o pagamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), consoante se observa da análise da Lei Federal n. 9.249/1995, mesmo no que toca ao regime do lucro presumido. Tal assertiva é

corroborada por Débora Sotto, para quem... “em comparação com a tributação do IRPJ e da CSLL pelo **lucro presumido**, podemos concluir que a Lei Geral veicula alterações parciais, em ambos os critérios quantitativos da regra-matriz de incidência desses tributos, impondo, paralelamente à presunção da base cálculo, isenções totais ou parciais, por meio da manipulação dos percentuais das alíquotas.” (SOTTO, 2007, p. 137) (grifo do original)

Assim como sustentado em linhas volvidas, no Simples Nacional, o cálculo incide diretamente sobre a receita bruta como se houvesse a existência de lucro. Ou seja, a base de cálculo aqui não confirma a correspondência com o critério material da hipótese de incidência estatuída no Supersimples, posto que se tributa critério material diverso e distinto de lucro, qual seja, repise-se, a base de cálculo é a própria receita bruta e não um percentual deste, ainda que fictamente legislada. Nesse sentido, constatado esta não correspondência, o princípio da praticabilidade tributária não terá força eficaz para justificar, ou melhor, validar a sistemática de tributação da CSLL, no microssistema tributário do Simples Nacional, restando também, assim, por consequência, evidente a lesão ao princípio da legalidade tributária por infirmar a hipótese de incidência do CSLL, e, uma vez observado que a receita bruta não se identifica com renda, viola-se também o princípio da capacidade contributiva.

Contudo, conforme já manifestado quando do estudo do IRPJ, existindo conflito entre tais princípios e o princípio do fomento às micros e pequenas empresas, com medidas de simplificação tributária, bem como ciente que a Constituição não deva ser interpretada em compartimentos isolados, isto é, apenas sob a ótica da ordem constitucional tributária, mas também, no caso do Simples Nacional, considera-se também sua carga sintático-semântica na ordem econômica, bem analisada no Capítulo segundo, acrescido ao fato deste regime ser uma faculdade de opção pelo contribuinte. Analisando tal conflito aparente de normas constitucionais, ao final, conclui-se favoravelmente pela constitucionalidade da maneira como se tributa a CSLL no Simples Nacional, malgrado sua matriz constitucional também tenha sido abalada nesse microssistema.

4.4.2.1.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Prevista no art. 195, inciso I, letra “b”, de nossa Carta Política, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi regulamentada, no ordenamento infra, pela LC n. 70/1991, tendo por mote substituir o antigo FINSOCIAL. A COFINS também integra ao conjunto das oito espécies tributárias constante do microssistema do Simples Nacional. As especificidades desta contribuição também serão relegadas por transcender aos objetivos desse estudo.

Dispõe o art. 2º, da referida LC n. 70/1991, que a COFINS incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Nesse sentido, seu critério material de incidência normativa é auferir receita com a venda mercadorias e com a prestação de serviço, bem como seu subcritério da base de cálculo o montante da receita bruta auferida com tais vendas e prestações realizadas. Nesses termos, resta óbvio a idêntica correlação entre a regra matriz de incidência constitucional da COFINS com sua sistemática no regime do Simples Nacional, posto que, nesse microssistema, o critério material da hipótese de incidência consiste em auferir receita bruta e, na base de cálculo, o valor da receita bruta auferida.

Nessa perspectiva, a validade jurídica da COFINS no Supersimples é incontestável, tendo em vista que seus delineamentos jurídicos foram respeitados e encontram-se em consonância com a competência estabelecida na Constituição da República para a instituição dessa espécie tributária. Acresce-se ao alegado que até a destinação da receita auferida foi mantida, isto é, destina-se referida receita para o custeio da Seguridade Social, o que corrobora ainda mais a instituição dessa exação fiscal na sistemática simplificadora.

No que se refere à regra da não-cumulatividade, dispõe o § 12, do art. 195, da CF/1988, que a COFINS será não-cumulativa. Todavia, em sentido contrário, as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram a vedação às micros e pequenas empresas de se compensarem com os débitos das contribuições pagas nas operações e prestações subseqüentes, em virtude das benesses fiscais advindas da especialidade do regime único de arrecadação previsto no Simples Federal, as quais são válidas juridicamente por expressa disposição constitucional

constante do art. 146, inciso III, letra “d”, da CF/1988, que prevê regimes especiais ou simplificados para esta exação fiscal. Tal orientação jurídica foi seguida com a instituição do Simples Nacional em que também se proíbe a apropriação do crédito, o que, segundo a lição de Débora Sotto, semelhante circunstância jurídica... “é plenamente justificável, pois atende à exigência de simplificação das obrigações tributárias, veiculada pelo artigo 179 da Constituição da República” (SOTTO, 2007, p. 149).

Assim, tendo o mesmo entendimento de Débora Sotto, sentenciamos que a norma de incidência tributária do Simples Nacional, no que se refere à COFINS, não há qualquer rusga constitucional, estando em conformidade com a política de fomento à simplificação administrativa e tributária para as micros e pequenas empresas estabelecida no art. 179 de nossa Carta Magna.

4.4.2.1.5 Contribuições para o PIS/PASEP

As contribuições para o PIS (Programa de Integração Social) e o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), respectivamente, destinam-se: a) promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas (art. 1º, LC n. 7/70); e b) constituir o patrimônio do servidor público. O PIS foi instituído, inicialmente, pela LC n. 7/1970, bem assim o PASEP, originariamente, foi estabelecido pela LC n. 8/1970. Aludidas contribuições, concebidas para financiar a seguridade social, foram, então, reunidas em 1º de julho de 1976, quando passaram a ser denominadas, simplesmente, por PIS/PASEP. Com a promulgação da Constituição de 1988, o seu art. 239 determinou que a arrecadação de tais contribuições passasse a financiar o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), bem como custear o programa do seguro-desemprego e o abono salarial, assegurando este o pagamento de um salário mínimo anual aos empregados que percebem até dois salários mínimos de remuneração mensal, desde que seus empregadores sejam contribuintes do PIS/PASEP (cf. art. 239, § 3º, da CF/1988). A Lei Federal n. 9.718/1998 uniformizou e regulamentou as contribuições de tais programas juntamente com a COFINS.

A contribuição para o PIS/PASEP, analisada sob a perspectiva lógico-jurídica da RMIT, apresenta idêntica compostura sintático-semântica à da COFINS,

posto que seu critério material do antecedente normativo também é auferir receitas, bem assim que seu subcritério da base de cálculo, do conseqüente normativo, é o valor das receitas auferidas. Dessa forma, havendo igual correlação entre a regra matriz de incidência constitucional da contribuição do PIS/PASEP com o microsistema tributário do Simples Nacional, vez que, nessa sistemática simplificadora, também o critério material da hipótese de incidência consiste em auferir receita bruta e, na base de cálculo, o valor da receita bruta auferida.

Resta abordar sobre a regra da não-cumulatividade do PIS/PASEP. Pondera-se, por conveniente, que a partir de 1º de janeiro de 2003, por força das disposições constantes na Lei n. 10.637/2002, vedam-se às microempresas e às pequenas empresas de se compensarem com os débitos das contribuições pagas nas operações e prestações subseqüentes, haja vista as benesses fiscais providas da especialidade do regime único de arrecadação previsto no Simples Federal. Agora, encontra amparo no art. 146, inciso III, letra “d”, do Texto Magno, como medida de simplificação tributária. Tal orientação jurídica foi seguida com a instituição do Simples Nacional em que também se proíbe a apropriação do crédito, e com os mesmos argumentos sustentados para a COFINS, trata-se de vedação justificável, pois se encontra em consonância com os imperativos de simplificação das obrigações tributárias, determinadas pelo artigo 179 de nossa Carta Política (SOTTO, 2007, p. 149).

Assim, não há o que cogitar, a exemplo das razões expendidas para a COFINS, acerca de qualquer vício de inconstitucionalidade no que toca à forma estatuída pelo legislador complementar concernente ao PIS/PASEP, no Simples Nacional.

4.4.2.1.6 Contribuição Patronal Previdenciária - CPP

A CPP tem seu fundamento de validade jurídica previsto, como não poderia ser de outra forma, assim como as demais espécies tributárias, na Constituição da República, no art. 195, inciso I, letra “a”, a qual visa custear o Regime Geral de Previdência Social. Tal contribuição incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a trabalhadores. No ordenamento infraconstitucional, a CPP foi instituída pela Lei

Federal n. 8.212/1991, sofrendo alterações por diversas outras leis federais supervenientes.

O critério material da regra matriz de incidência constitucional é pagar salários e demais rendimentos a pessoa física e o subcritério da base de cálculo do conseqüente normativo é o valor de todas as remunerações pagas, devidas ou creditadas ao empregado. A olhos vistos, a incongruência entre o binômio antecedente (critério material)/conseqüente (subcritério base de cálculo) da norma constitucional acima estampada e a constante da sistemática de arrecadação no Simples Nacional, que tem como critério material, não custa refrisar, auferir receita bruta, cuja base de cálculo é o total da receita bruta auferida, à qual será aplicado um percentual conforme a faixa de receita anual da empresa optante. Assim, sob o exame lógico-jurídico da RMIT, é inconteste a inconstitucionalidade da norma simplificadora para a compositura jurídico-tributária da CPP.

De igual entendimento, é a lição de Débora Sotto:

“... É bastante questionável a adoção da receita bruta como base de cálculo presumida da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, conforme a Constituição Federal, artigo 195, inciso I, "a", especialmente se considerarmos que a receita bruta é expressamente indicada pela Constituição da República como base de cálculo real de contribuição previdenciária diversa, a incidir sobre a receita ou o faturamento, de acordo com o expresso na Constituição Federal, artigo 195, inciso I, "b".” (SOTTO, 2007, p. 138)

Nesse sentido também, é a percepção de Carlos Renato Cunha:

“... Nos casos em que se encontra na sistemática simplificada, contudo, não existe a menor correlação entre a hipótese de incidência permitida pela CR/88 e a instituída pela norma simplificadora. Não se pode afirmar que aquele o conceito jurídico de "auferir receita" possua algum vínculo com o de "pagar contraprestação pelo trabalho prestado por empregados ou trabalhadores autônomos". Do mesmo modo, a base de cálculo confirma a incidência sobre a receita auferida, sem que se possa fazer qualquer afirmação de que o valor da receita auferida mede, ainda que fictamente, o montante de valores pagos aos trabalhadores.” (CUNHA, 2010, p. 356)

Carlos Renato Cunha (2010, p. 357) sentencia que a base de cálculo ficta, no caso da CPP, trata-se de uma absoluta inconstitucionalidade, não sanável

nem mesmo respaldado em argumentos lastreados no princípio da praticabilidade tributária.

Contudo, em posição divergente ao discurso desse autor, verifica-se que já se tornou lugar-comum a União utilizar-se de sua competência tributária constitucional, com fulcro no referido princípio, para criar regimes simplificados de tributação. No caso da CPP, verifica-se tal pragmática no art. 31, da Lei n. 8.212/1991, com nova redação determinada, primeiramente, pela Lei n. 9.711/1988, depois, pela Lei n. 11.933/2009, onde a regra matriz de incidência tributária constitucional desta contribuição foi alterada, cujo subcritério da base de cálculo do conseqüente normativo passou a ser o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, emitida pela empresa cedente da mão de obra, ficando a retenção na fonte ao encargo da empresa contratante de serviços. Consigne-se, ainda por oportuno, que a própria Carta Magna, em seu art. 195, § 13, incluso pela EC n. 42/2003, autoriza esta mudança de incidência tributária, permitindo recair sobre a receita ou o faturamento. Assim, esta política pública de simplificação tributária destina-se atender determinadas categorias de contribuintes, considerados hipossuficientes em face da acirrada competitividade do mercado, bem como sob vários outros fundamentos de interesse público e ordem econômica, mormente as previsões dos arts. 146, III, “d”, e 179, do Texto Máximo, para instituição de regimes especiais e simplificados de tributação. Aliás, Débora Sotto (2007, p. 139) observa que tais regimes especiais têm obtido a chancela do próprio Poder Judiciário.

4.4.2.1.7 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, inciso II, estabelece aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituírem o ICMS, o qual incidirá sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Antes do advento da Constituição Federal de 1988, esta espécie tributária denominava-se ICM, incidindo somente sobre operações com circulação de mercadoria. Com a promulgação da atual Carta Política do país, foram acrescentados ao seu campo de incidência dois outros serviços, quais sejam, transporte interestadual e intermunicipal e o de

comunicação. Ao ICMS foi dispensada substancial tratativa jurídico-constitucional, sendo acrescentadas outras pela Lei Complementar n. 87/1989, de caráter nacional, a qual substituiu o antigo Decreto-lei n. 406/1968. Também, os Estados-membros e o Distrito Federal, por meio de lei ordinária, podem estabelecer disposições sobre o ICMS.

As questões mais polêmicas envolvendo este tributo estão mais relacionadas com a sistemática de federalismo adotada pela nova ordem jurídico-constitucional estabelecida com o recém-criado Estado brasileiro, com a promulgação do Constituição Federal de 1988, mormente, com as inúmeras leis estaduais e distritais que tratam do ICMS, aumentando ainda mais sua complexa compreensão, cujas peculiaridades normativas não serão aqui abordadas por transcender o espectro de estudo do objeto dessa dissertação.

O tributarista Roque Antônio Carrazza (2011, p. 37) observa que o ICMS contempla cinco impostos distintos, sob o mesmo *nomen jures*, portanto, com cinco distintos critérios materiais de incidência tributária, a saber: a) realizar operações mercantis; b) prestar serviços de transportes interestadual e intermunicipal; c) prestar serviços de comunicação; d) produzir, importar, circular, distribuir e consumir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) extrair, circular, distribuir e consumir minerais.

Para os fins dessa análise, que se funda no esquema teórico-metodológico da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), importar-se-á mais com o primeiro e segundo critérios materiais, e, mesmo assim, quanto ao segundo, somente para as prestações de transporte de carga, haja vista que, boa parte dos demais critérios materiais de incidência tributária, acima elencados, é vedada a integração ao regime do Simples Nacional pelos micros e pequenos empresários que atuam nessas atividades econômicas, consoante dispõem os incisos VI, VII e IX, do art. 17, da LC n. 123/2006.

Do mesmo modo como se observa no IRPJ, discriminadas as situações de isenção do ICMS, em virtude do fato de alíquota ser igual a zero, nas situações de efetiva incidência, há presunção de renda devido ao mero fato do contribuinte auferir receita bruta. Todavia, diversamente do que ocorre com IRPJ, existe uma correspondência lógica entre a matriz constitucional de incidência do ICMS, qual seja, realizar operação mercantis e prestar serviço de transporte, e a norma de

simplificação tributária do Simples Nacional, isto é, auferir receita bruta mensal com a venda de produtos mercantis ou com a prestação de serviço de transporte de carga, tendo em vista que, conforme estudado no caso do IPI, no Supersimples, o conceito de receita bruta identifica-se com o de faturamento. Portanto, como só haverá recolhimento do ICMS, na sistemática do Simples Nacional, quando na composição do faturamento mensal do micro ou pequeno empresário integrarem receitas provenientes de operações com mercadorias ou com prestação de serviço, o que é suficiente para validar a norma jurídica desse microssistema tributário com a hipótese tributária da matriz constitucional.

Também, no que tange ao subcritério do conseqüente normativo, há correlação entre a base de cálculo do ICMS na compostura da sistemática criada pela LC n. 123/2006, que é auferir receita bruta mensal com a venda de mercadorias e com a prestação de serviço de transporte de carga no decorrer do mesmo mês, e a base de cálculo real constante da regra matriz constitucional, que é o preço da operação de venda da mercadoria ou da prestação de serviço de carga. Destarte, importa sublinhar que ambas situações exibem sinais de riqueza, o primeiro, decorrente de auferir receita bruta mensal e, o segundo, originado do preço obtido com a venda de mercadorias ou com a prestação de serviço de transporte de carga, ocorrendo em ambas a confirmação da base de cálculo com suas respectivas normas de incidência tributária. Esta inteligência de idéias também é compartilhada por Débora Sotto (2007, p. 138)

Todavia, como consignado em linhas volvidas para o IPI, a análise do ICMS na sistemática do Simples Nacional não se restringe apenas à adequação ao binômio antecedente (critério material)/conseqüente (subcritério base de cálculo), tendo em vista que o inciso III, do § 2º, do art. 155, da Magna Carta, determina que o ICMS subordina-se, facultativamente, ao princípio da seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços prestados, ou seja, gravar-se-á menos os produtos indispensáveis e onerar-se-á mais os supérfluos. Serve-se aqui das mesmas razões expendidas no caso do IPI, a saber, também para o ICMS o princípio da seletividade não foi acatado pelo regime do Simples Nacional, haja vista que se gravam produtos considerados supérfluos e indispensáveis com as mesmas alíquotas, tendo em vista que as tabelas constantes dos Anexos I (Comércio) e Anexo II (Indústria), da LC n. 123/2006, cujas alíquotas são majoradas não pela

discriminação dos produtos, mas pela faixa de receita bruta dos micros e pequenos empresários.

O inciso I, do § 2º, do art. 155, do Texto Máximo, determina que o ICMS sujeita-se à regra da não-cumulatividade, segundo a qual compensa-se o imposto devido em cada operação ou prestação com o valor do imposto recolhido nas operações ou prestações anteriores. Assim, ao microsistema do Supersimples, como anotado no caso do IPI, não lhe foi conferido autorização para suspender a incidência do comando constitucional da não-cumulatividade, tendo em vista que esta diretiva constitucional não integra a regra-matriz dessa espécie tributária, mas, como sentencia Débora Sotó (2007, p. 146), diz respeito à extinção do crédito tributário.

Todavia, no que toca ao ICMS, bem assim como registrado para CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CPP, há expressa previsão constitucional constante nos arts. 146, inciso III, letra “d”, e 179, do Texto Supremo, no sentido de afastar a incidência de tais princípios quando da instituição e implementação de política pública de simplificação tributária destinada a atender determinadas categorias de contribuintes, considerados não auto-suficiente em face da alta competitividade do mercado, bem como sob vários outros fundamentos de interesse público e ordem econômica, para a criação de regimes especiais e simplificados de tributação, e que tem encontrado plena guarida e aprovação nas decisões do Poder Judiciário, mesmo porque, conforme anota James Marins e Marcelo Bertoldi (2007, p. 154), nada obsta que o contribuinte aceite a suspensão temporária de tais direitos constitucionais em prol de se beneficiar de favores fiscais.

A controvérsia acerca de haver usurpação de competência legislativa do ICMS pela União, de igual forma que ocorre com ISS, com a implementação do Simples Nacional, em deliberada afronta ao princípio federativo, reserva-se para a seção seguinte o estudo desse capcioso tema.

4.4.2.1.8 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS

O art. 156, inciso III, da CF/1988, estabelece que a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, não inclusos no art. 155, inciso II, definidos em lei

complementar, ou seja, para os serviços dispostos no campo de incidência do ICMS, dentre os quais destacam-se os serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Ensina Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 424) que o critério material de hipótese tributária do ISS consiste em prestar serviços, e que este tributo tem como critério quantitativo especificado pela base de cálculo, o valor do serviço prestado.

Com a promulgação da LC n. 123/2006, que instituiu o regime simplificado denominado Simples Nacional, o ISS integra, com os demais impostos e contribuições estudados, um condomínio administrativo de 8 (oito) espécies tributárias pelas pessoas jurídicas detentoras de capacidades tributárias ativas, a saber, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Nesse microssistema tributário, em comunhão com as demais exações fiscais integrantes desta sistemática, o critério material da hipótese de incidência passa a ser auferir receita bruta com a prestação de serviço, e, como subcritério da base de cálculo, o montante da receita bruta mensal auferida com as prestações de serviço realizadas no mês. Assim como se observa no IRPJ, IPI, ICMS etc., discriminadas as situações de isenção do ISS, em virtude do fato de alíquota ser igual a zero, nas situações de efetiva incidência, há presunção de renda devido ao mero fato do contribuinte auferir receita bruta. Também, como assinalado para o IPI e o ICMS, existe uma correspondência lógica entre a matriz constitucional de incidência do ISS, qual seja, prestar serviço, e a norma de simplificação tributária do Simples Nacional, isto é, auferir receita bruta mensal com a prestação de serviço. Insiste-se em frisar que, para a sistemática de tributação do Supersimples, o conceito de receita bruta identifica-se com o de faturamento. Portanto, como só haverá recolhimento de ISS, no Simples Nacional, quando na composição do faturamento mensal do micro ou pequeno empresário integrarem receitas oriundas da prestação de serviço, aliado ao fato de ser o Simples Nacional de caráter opcional, o que basta para validar a norma jurídica desse microssistema tributário com a hipótese tributária da matriz constitucional.

Aqui também, da mesma forma que acontece com o IPI e o ICMS, já discutidos, no que toca ao subcritério do conseqüente normativo, há correlação entre a base de cálculo do ISS na compostura da sistemática criada pela LC n. 123/2006, que é auferir receita bruta mensal com a prestação de serviço no transcorrer do

mesmo mês, e a base de cálculo real constante da regra matriz constitucional, que é o valor da prestação de serviço. Nessa medida, registra-se que ambos eventos demonstram sinais de riqueza, o primeiro, decorrente de auferir receita bruta mensal e, o segundo, originado do preço obtido com a prestação de serviço, ocorrendo em ambas a confirmação da base de cálculo com suas respectivas normas de incidência tributária. Uma vez ocorrendo a adequação do binômio antecedente (critério material)/consequente (subcritério base de cálculo) da norma simplificadora com o da regra-matriz constitucional, confirma-se, assim, a validade jurídica daquela perante o ordenamento jurídico em sua totalidade.

A discussão acerca de haver usurpação de competência legislativa do ISS pela União, de igual maneira suscitado no caso do ICMS, com a implantação do Simples Nacional, em clara ofensa ao princípio federativo, reserva-se para a seção seguinte a análise desse delicado assunto.

4.5 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS ACERCA DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES ESTUDADOS E OS PRINCÍPIOS ABORDADOS

Como visto tanto Capítulo 3, precedente, e nesse Capítulo 4, os princípios alegados nas ações interpostas no STF, sejam em sede de controle difuso, sejam no controle concentrado, de serem contrariados pelo microsistema do Simples Nacional, foram os princípios da igualdade (art. 5º, *caput*, da CF/1988), da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/1988), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988), mormente nos Agravos de Instrumento ns. 776.723/RS, 807.063/RS, 842.888/RS, 811.088/PR, 845.635/SC e 776.720/PR; bem assim os Recursos Extraordinários ns. 612.102/RS, 630.507/PR, 627.543/RS e 598.518/RS; além da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.933/DF; todos esses o mote da inquietação constitucional foi ou inciso V, do art. 17, da Lei Complementar n. 123/2006, sobretudo quando este comando normativo prescreve a vedação de recolhimentos dos impostos e contribuições na sistemática do Simples Nacional à microempresa e a empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa, ou o inciso VI, do art. 17, desta lei complementar, o qual veda a opção ao Simples Nacional pelas microempresas e empresas de pequeno porte prestadoras de serviço de transporte intermunicipal e

interestadual de passageiros.

Outro princípio assaz questionado de ter sido vulnerado em sua densidade normativa constitucional, trata-se do princípio da não-cumulatividade (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, todos da CF/1988), que, para muitos doutrinadores, refere-se mais a uma regra constitucional do que um verdadeiro princípio. Também, serviram de fundamento de alegada ofensa à Constituição a não observância pela política pública do Simples Nacional ao princípios da estrita legalidade (art. 150, I, da CF/1988) e o princípio da seletividade (arts. 153, I, e 155, § 2º, III, todos da CF/1988), em especial, no Agravo de Instrumento n. 801.750/MG, assim como no Recurso Extraordinário n. 632.783/TO e na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.384, que será analisada pelo Ministro Ricardo Lewandowski, relator desta ação, no Supremo Tribunal Federal. Tais ações interpelam a constitucionalidade dos arts. 13, § 1º, XII (IPI) e XIII (ICMS) e 23, da LC n. 123/2006, os quais versam sobre a vedação de se apropriar de créditos relativos ao IPI e ao ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional, bem como por tais impostos não respeitarem o princípio da seletividade a eles ínsitos em suas densidades sintático-semânticas. Portanto, aguarda-se a decisão, em definitivo, da ADI n. 4.384, para pôr fim a esta celeuma jurídico-tributária que se arrasta desde a implantação do Simples Nacional.

Por último, o princípio federativo teve sua integridade constitucional questionada, de forma direta, com a instituição do microsistema do Simples Nacional, nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade ns. 3.906/DF, 4.214/TO, 4.384/DF, cuja polêmica será abordado na seção seguinte.

4.5.1 Os princípios da igualdade, da isonomia tributária e da capacidade contributiva

A tese de violação ao princípio da isonomia tributária, sobretudo em virtude da vedação do recolhimento de impostos e contribuições na sistemática do Simples Nacional, por microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual, Distrital ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa, prevista nos incisos V, do art. 17, da LC n. 123/2006, assim como se deu com a Lei do Simples Federal, que lhe serviu de inspiração normativa, foi a mais

utilizada nas ações interpostas no STF, causando um misto de revolta, comoção e indignação por parte dos contribuintes que se sentiram discriminados com tais proibições.

Como observado no Cap. 3º, p. 81, a “prognose judicial” sustentada é de que a Suprema Corte não irá declarar a inconstitucionalidade do inciso V, do art. 17, da Lei Complementar n. 123/2006, haja vista que na ADI n. 1.643/DF, bem assim em sucessivas decisões⁴⁰ o Supremo Tribunal Federal, na ocasião, pronunciou-se acerca da constitucionalidade as disposições legais que vedassem o recolhimento de impostos e contribuições na sistemática do Simples Federal, por microempresa ou empresa de pequeno porte que estivessem em débito com o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS ou com a Fazenda Pública Federal, cuja exigibilidade não estivesse suspensa.

Em relação ao princípio da igualdade, sua carga impositiva assenta-se, segundo há muito a filosofia de Aristóteles já a concebia, no sentido de aquinohar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na razão, na proporção, na justa medida em que se desigalam. Nessa perspectiva, não configura agressão a esse princípio quando se busca conferir tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas com o fito de promover discriminações positivas, desde que fundadas na pertinência lógica com a razão que as embasam, como restou demonstrado na política pública do Supersimples. Todavia, perde-se de vista esse fim quando o fator de discriminação não guarde qualquer lógica racional que justifique o tratamento diferenciado que se almeja, resvalando-se para o arbítrio quando o legislador adote critérios casuísticos, fisiológicos que desembocam em discriminações gratuitas e artificiais, o que, como também se pôde inferir do instrumental da RMIT, que o Simples Nacional não se serviu de tais odiosas discriminações, mas, ao contrário, a maioria das espécies tributárias integrantes desta norma simplificadora, a saber, IPI, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS adequaram-se às suas respectivas regras-matrizes de incidência tributárias constitucionais, exceto no que toca ao IRPJ e à CSLL. Contudo, a validade jurídico-constitucional da inclusão do IRPJ e da CSLL ao microsistema do Supersimples assenta-se no princípio da praticabilidade tributária, que visa desenvolver medidas de simplificação tributária para segmentos empresariais menos favorecidos, mesmo

⁴⁰ AI 452.642-AgR/MG, AI 520.195/RS, RE 279.002/RS, RE 286.218/RS, RE 288.064/RS.

porque a Constituição não deve ser mono-interpretada, isto é, em retalhos, apenas sob a perspectiva da ordem constitucional tributária, todavia, consideram-se razões e princípios socioeconômicos também albergados no Texto Magno, aliado ao fato deste regime ser uma faculdade de opção pelo contribuinte.

O postulado da isonomia tributária consubstancia-se numa especificidade do princípio geral da igualdade ou da isonomia. Porquanto, o art. 5º exterioriza o valor da igualdade de modo genérico, o art. 150, II, da CF/1988, o substancializa de modo específico, convergindo-o para o campo da tributação. Por seu turno, o princípio da capacidade contributiva, em que pese também decorrente do princípio da isonomia, com ele não se confunde nem se exaure, ainda que também propugne obstar privilégios execráveis e discriminações arbitrárias, posto objetivar materializar o ideal de justiça na seara do Direito Tributário. Acatar o princípio da capacidade contributiva, em última instância, visa tutelar o mínimo existencial e, por desdobramento lógico, a dignidade da pessoa humana, no sentido de que a tributação não atinja a riqueza mínima ou a pobreza máxima tolerável e preserve o mínimo vital, indispensável para a manutenção e subsistência do indivíduo e de sua família, de tal forma que a carga tributária não se transfigure num abominável confisco. Nessa medida, assevera-se que esses foram os objetivos perseguidos pela política pública do Simples Nacional, seja quando visa promover favorecimento fiscal com o emprego de alíquotas sempre menores em relação ao regime normal de tributação, seja quando estabelece tratamento diferenciado e favorecido aos micros e pequenos empresários com a implantação de simplificações tributárias, previdenciárias, creditícias e trabalhistas, resgatando-lhes a cidadania empresarial.

A despeito das inúmeras insatisfações a tais princípios manifestadas nas ações citadas, o entendimento da Excelsa Corte foi no sentido de que não há de se cogitar em violação ao princípio da isonomia tributária quando, por razões extrafiscais, a lei estabelece tratamento desigual a microempresa e a empresa de pequeno porte de capacidade contributiva distinta. Aliás, esse entendimento do STF já havia sido manifestado na decisão da ADI n. 1.643-1 (7 x 3), guerreada contra o art. 9º, inciso XIII, da Lei Federal n. 9.317/1996 (Simples Federal), que também vedava determinadas pessoas jurídicas de poderem aderir ao Simples Federal, oportunidade em que o Relator, Ministro Maurício Corrêa, acompanhado pelos

Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Ilmar Galvão, Nelson Jobim, Ellen Gracie e Gilmar Mendes e vencidos os Ministros Carlos Veloso, Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, argumentou que tais vedações não se tratam de discriminação arbitrária, mas, ao contrário, é perfeitamente possível que a lei tributária discrimine, por motivo extrafiscal, determinado segmento da atividade econômica, segundo critérios razoáveis, como os da hipótese vertente, e que seja aplicado as todas as pessoas jurídicas dessa classe ou categoria, bem como sentenciou que aludida lei do Simples Federal fez foi materializar o princípio da simplificação tributária previsto no art. 179 da Carta da República que determina a criação de regimes jurídicos tributários simplificados de obrigações tributárias, previdenciárias e creditícias, ao proteger tais micros e pequenos empresários, considerados de menor capacidade contributiva, contra o abuso do poder econômico, retirando-os da economia informal e contribuindo para o desenvolvimento do próprio negócio. Permitir que pessoas jurídicas, embora com a mesma faixa de receita, mas com alto preparo científico e elevada capacidade técnica e profissional, pudessem também optar por regimes tributários simplificados e com favorecimentos fiscais, previdenciários e trabalhistas, consistiria sim um privilégio detestável, nada compatível com a política do Simples Federal (ADI n. 1.643/União – Acórdão p. 34/49).

4.5.2 Os princípios da estrita legalidade e da seletividade e a regra da não-cumulatividade

Como visto ao estudar o IRPJ e a CSLL, restaram demonstrados a patente lesão ao princípio da legalidade tributária, sob a perspectiva sintático-semântica, por infirmarem a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, haja vista que o recolhimento desses impostos, no regime normal, decorre da aplicação de um percentual (alíquota) sobre a base de cálculo, que é a renda presumida, que admite prova em contrário. Ao passo que, no Supersimples, dá-se sobre a receita bruta, que não se infere necessariamente que haja renda. Ou seja, no Simples Nacional, o cálculo incide diretamente sobre a receita bruta como se houvesse a existência de lucro. Assim, uma vez assentado que a receita bruta não se identifica com renda, fere-se também o princípio da capacidade contributiva.

Também, como acima analisado, ao se discutir o IPI e o ICMS, no que toca ao princípio da seletividade, consignou que tal princípio não foi considerado

pela sistemática implantada com o Simples Nacional, posto que se gravam produtos considerados supérfluos e indispensáveis com as mesmas alíquotas. Bem assim, no que se refere à regra da não-cumulatividade para tais espécies tributárias, o microsistema do Supersimples veda a apropriação do crédito tributário acumulado desses impostos, ou seja, proíbe-se a compensação do imposto devido em cada operação com o valor do imposto recolhido nas operações anteriores, em flagrante afronta ao preceptivo constitucional.

Em conformidade com o consignado quando do estudo do IPI e do ICMS em páginas volvidas, embora tenha demonstrado a correlação entre antecedente normativo (critério material) e conseqüente normativo (subcritério base de cálculo), sem qualquer ofensa constitucional nesse particular, o mesmo não se pode dizer no que toca ao princípio da seletividade e à regra da não-cumulatividade, com a inclusão do IPI e do ICMS no microsistema do Supersimples, haja vista que ambos tiveram suas densidades sintático-semânticas vulneradas, o que, por si só, seria passível de invalidar o instituto do Simples Nacional, por incompatibilizar com o nosso ordenamento jurídico constitucional. Contudo, analisando sob o aspecto semântico-pragmático, sopesando tais princípios com interesses de ordem econômica, com o princípio da praticabilidade tributária, com as benesses advindas do inegável favorecimento fiscal do sistema para os contribuintes optantes e aliados à circunstância do Supersimples ser opcional para os micros e pequenos empresários, compensam a suspensão de tais direitos em prol de um benefício maior, o que, colocando tudo nas bandejas da justiça, baseado nos estudos empreendidos, chegou-se à conclusão que não fere a ordem constitucional a forma como se tributa o IPI e o ICMS no Simples Nacional.

Também, em exercício de “prognose judicial”, argumentado na p. 86-7, é possível sustentar que o Pretório Excelso não irá declarar a inconstitucionalidade dos arts. 13, § 1º, XIII, 23 e 24, da Lei Complementar n. 123/2006, os quais versam sobre a vedação de se apropriar de créditos relativos ao ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional, tendo em vista que a Suprema Corte já houvera debatido, em situação análoga ao desta ação, e, na oportunidade, declarou a constitucionalidade do § 5º, do art. 5º, da Lei n. 9.317/96 (Simples Federal), o qual vedava às empresas optantes pelo Simples Federal de se creditarem do Imposto

sobre Produtos Industrializados, conforme fazem prova os RE n. 523.416-AgR, RE n. 630.171 e RE n. 525.712.

Ao se analisar a ADI n. 3.910-5/DF, que, dentre tantos questionamentos de índole constitucional são postulados pela Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE), ressaltando, nesse particular, a inquietação manifestada contra a disposição do art. 23 da LC n. 123/2006, o qual veda as empresas optantes do Supersimples da apropriação e transferência de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. A requerente argumenta que esta vedação viola o preceptivo constitucional previsto no inciso I, do § 2º, do art. 155, do Texto Máximo, o qual determina que o ICMS sujeita-se à regra da não-cumulatividade, segundo a qual compensa-se o imposto devido em cada operação ou prestação com o valor do imposto recolhido nas operações ou prestações anteriores.

Espera-se que a ADI n. 3.910-5/DF seja conhecida, a despeito da Presidência da República, da Advocacia Geral da União e da Procuradoria Geral da República, em seus respectivos pareceres, manifestarem pelo não conhecimento desta ação ante a ilegitimidade ativa da requerente, contudo, no mérito, a decisão final a ser pronunciada ponha um ponto final na polêmica questão de se a suspensão do direito ao aproveitamento do crédito do IPI e do ICMS fere ou não a Constituição Federal. No momento, apenas resta aguardar a posição a ser sustentada pelo Ministro Gilmar Mendes, relator do caso no Supremo Tribunal Federal, com quem os autos se encontram.

4.5.3 O princípio federativo

Talvez entre os temas debatidos em torno da constitucionalidade ou não de determinados dispositivos do Estatuto do Simples Nacional, a possível ofensa ao princípio federativo seja o que despertou a mais acalorada discussão. Seja, no meio acadêmico, com artigos publicados, capítulos inteiros de dissertação de mestrado dedicados exclusivamente a essa questão, seja nas instâncias de governos federal, estadual, distrital e municipal, posto constituir num espinhoso assunto que toca em pontos delicados de nossa estrutura de organização do poder estatal e afeta interesses de forças políticas centrais e descentralizadas das

unidades parcelares, bem assim com a vaidade velada e ostensiva de diversos profissionais e de servidores públicos das três esferas de governos, a começar das autoridades fiscais e de procuradores jurídicos das três esferas de governos, como se pode observar das ações impetradas no STF, a saber, ADI n. 3.906-7/DF, ADI n. 3.903/DF, ADI n. 4.214/TO e ADI n. 3.910-5/DF.

Nessa medida, impelido por um imperativo de ordem fática, posto que, às claras, o Supersimples, ao implantar um regime jurídico único de arrecadação de espécies tributárias, pertencentes às unidades federadas distintas, querendo ou não, inter-relaciona com esse princípio, impõe-se, assim, discorrer e tecer alguns comentários sobre essa questão, ainda que em parcas linhas, longe de ousar encerrar a discussão, mas, de alguma forma, contribuir com o debate com as argumentações esposadas nessa dissertação.

De todas as ações interpostas no STF, a que levantou a questão de forma objetiva e incisiva foi a ADI n. 3.910-5/DF, a qual, como consignado acima, encontra-se com o Ministro Relator Gilmar Mendes para primeiro pronunciamento da Suprema Corte nesse particular. Nela a Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE) sustenta que os preceptivos estatuídos no Simples Nacional, ao reunir em seu bojo, impostos de competência de unidades federadas distintas, para não ferir o princípio federativo, sem violar os arts. 1º; 18; 30, inciso III; 60, § 4º, inciso I; 145, inciso I; e 151, inciso III, da Constituição Federal, deveria prever a opção, a faculdade de adesão voluntária não somente para os contribuintes, mas também e sobretudo para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, como a Lei Federal n. 9.317/1996, que instituiu o Simples Federal, fez em seu art. 4º. Também, consigna que o microssistema do Simples Nacional vulnerou aludido princípio, em seu art. 18, ao reduzir as alíquotas aplicáveis ao ICMS e ao ISS, posto que houve o estabelecimento de uma isenção heterônoma por parte da União em relação a impostos não abrigados em sua competência legislativa.

A Presidência da República, instada a prestar informações acerca da LC n. 123/2006, nos autos, assevera que, no caso do Simples Federal (Lei n. 9.317/96), com alterações introduzidas pela Lei n. 11.307/2006, havia a previsão da faculdade de opção para essa sistemática aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Contudo, com a EC n. 42/2003, que inseriu o parágrafo único, inciso I,

ao art. 146, da CF/1988, esta permissibilidade de adesão ou não ao regime só foi mantida para os contribuintes. Também, observou que a sistemática do Supersimples não produziu renúncia fiscal ou qualquer isenção tributária, mas apenas estabeleceu um regime diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, seguindo a diretriz constitucional estampada no art. 146, inciso III, letra “d”, da CF/1988. Na mesma linha de raciocínio jurídico, foi o discurso construído pela Advocacia Geral da União, em seu parecer, nos autos da ADI n. 3.910-5/DF, apenas acrescentando que a requerente equivoca-se com os conceitos de competência legislativa tributária com capacidade tributária, salientando que esta é inteiramente delegável, consoante vêm estabelecido no art. 146, do Texto Supremo e no art. 7º do CTN, razão pela qual não há que se falar em malferimento do texto constitucional. A seu turno, a Procuradoria Geral da República, em seu mister de *custo legis*, também compartilhando e repisando os mesmos fundamentos já desenvolvidos por esses dois órgãos da República, pondera que a requerente não se deu conta de que a autonomia garantida aos Estados, no sistema federativo adotado no Brasil, não é absoluta, mas limitada por princípios consagrados em nossa Magna Carta, *ex vi* do disposto no seu art. 25, *caput*, e no art. 11 do seu ADCT.

Na doutrina, o debate tem desafiado a argúcia de raciocínio de renomados estudiosos do Direito, causando verdadeira fissão entre os que entendem que o Estatuto do Simples Nacional não estabeleceu qualquer violação ao texto constitucional e outros que advogam a tese contrária. Primeiramente, antes de transcrever algumas posições doutrinárias a respeito, tece-se alguns comentários acerca da temática jurídica que envolve competência tributária *versus* capacidade tributária ativa, para, em seguida, colher algumas posições doutrinárias sobre o Supersimples e sua adequação ao princípio federativo esculpido no Texto Supremo, e, assim, posicionar-se a respeito.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 270-271) leciona que a competência tributária compreende a prerrogativa legiferante de que são detentoras as pessoas políticas e consiste na possibilidade de editar leis para a produção de prescrições jurídicas sobre tributos, a qual não se confunde com a capacidade tributária ativa, vez que uma realidade é poder legislar, delineando os contornos normativos de uma exação fiscal; outra coisa é congregar os atributos necessários

para compor a relação jurídica, na situação de sujeito ativo. Observa ainda que a competência tributária acontece em instante anterior à existência do próprio tributo, localizando-se no plano constitucional. Sentencia também que a competência tributária não se transfere, já a capacidade tributária ativa é plenamente passível de ser transferida pela entidade política detentora do poder de legislar sobre determinada espécie tributária.

O magistério de Roque Antônio Carrazza (2011, p. 548-551), nesse ponto, coaduna-se com o de Barros Carvalho. Observa Carrazza, como o faz a melhor doutrina, os seis caracteres relacionados à figura da competência tributária, a saber, i) privatividade; ii) indelegabilidade; iii) incaducabilidade; iv) inalterabilidade; v) irrenunciabilidade; e vi) facultatividade do exercício.

A competência tributária é privativa no sentido de que a Constituição Federal, ao tratar da sistemática de tributação do Estado brasileiro, repartiu as situações imponíveis entre as entidades dotadas de personalidade política que o compõem, quais sejam, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, de tal sorte que somente a pessoa política discriminada constitucionalmente está habilitada a criar, se quiser, um determinado tributo, bem assim exclui e proíbe as demais de virem a instituí-lo. Em suma, ... “Não cria o tributo quem quer, mas quem pode, de acordo com a Constituição” (CARRAZZA, 2011, p. 551). Todavia, observa Paulo de Barros Carvalho que a União está autorizada a legislar, em situações excepcionais, como na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, consoante o art. 154, inciso II, da CF/1988. Nessa medida, a privatividade restringe-se ao âmbito de competência do Poder Público Federal (CARVALHO, 2011, p. 275).

A competência tributária adquirida da Constituição é indelegável, de modo que cada pessoa política não a pode renunciar ou delegar a terceiros. Há liberdade para exercitá-la ou não, todavia, é defeso consentir, mesmo mediante ato legislativo, que outro ente federado a invista. Quanto a ser livre o exercício da competência tributária, isto é, à facultatividade de seu exercício, Paulo de Barros Carvalho destaca que o ICMS configura uma exceção, posto asseverar que “... Quem recebeu poderes para legislar pode exercê-los, não estando, porém, compelido a fazê-lo, com exceção do ICMS, que há de ser instituído e mantido, obrigatoriamente, pelas pessoas políticas competentes (Estados-membros e Distrito

Federal)” (CARVALHO, 2011, p. 271). Aqui, oportuna é a lição deste tributarista acerca dessa excepcionalidade do ICMS, *in verbis*:

“... Por sem dúvida que é a regra geral. A União tem a faculdade ou permissão bilateral de criar o imposto sobre grandes fortunas, na forma do que estatui o inciso VII do art. 153 da CF. Até agora não o fez, exatamente porque tem a faculdade de instituir ou não o gravame. E o mesmo se dá com os municípios, que, em sua maioria, não produziram a legislação do imposto sobre serviços de qualquer natureza, conquanto não lhes falte, para isso, aptidão legislativa. Todavia, a exceção vem aí para solapar o caráter de universalidade da proposição: refiro-me ao ICMS. Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por "guerra fiscal". Seria efetivamente um desastre para a sistemática impositiva da exação que mais recursos carrega para o erário do País. O ICMS deixaria, paulatinamente, de existir.

(...)

Acontece que esse tributo, recolhido historicamente em países de estrutura unitária, onde gravam, de forma não cumulativa, operações sobre mercadorias e serviços, foi transportado pura e simplesmente para a realidade brasileira e entregue às ordens normativas estaduais. Tratou-se, então, de preservar a uniformidade indispensável para o bom funcionamento de um imposto que se pretendia sobre o valor acrescentado, técnica difícil de ser implantada fora das peculiares condições de um país de administração centralizada. Sucederam-se medidas generalizadoras, numa tentativa de padronizar o fenômeno da incidência e evitar que a autonomia das pessoas competentes colocasse em risco a sistemática impositiva. Isso explica a expressiva participação da União no processo de elaboração normativa do ICMS, mediante regras de legislação complementar, ao lado de preceitos emanados do Senado da República, igualmente órgão legislativo daquela pessoa política.” (CARVALHO, 2011, p. 275-279)

O não exercício da competência tributária não decai com o passar do tempo, como acontece com muitos municípios que abdicam de instituir o ISS por razões de ordem socioeconômica. Todavia, a qualquer tempo, querendo, podem instituí-lo, por meio de lei, bem assim as demais espécies tributárias que lhes forem constitucionalmente conferidas. Essa qualidade da competência tributária é que a doutrina a denomina de *incaducabilidade*.

A inalterabilidade da competência tributária quer significar que suas dimensões não podem ser ampliadas ou restringidas por meio de norma legal ou

que decorra de ato normativo infralegal por parte da pessoa política que a detém. Todavia, lecionam, tanto Roque Antônio Carrazza (2011, p. 720) quanto Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 275), que se trata de uma matéria sob reserva de emenda constitucional. Ou seja, o legislador constituinte derivado reformador pode, por meio de reforma constitucional, estabelecer alterações na sistemática de discriminação das competências. Aliás, sentencia este último autor que a prática de promover alterações no quadro das competências tributárias, no Estado brasileiro, tem sido uma constante, sem, contudo, suscitar dissensões mais sérias (CARVALHO, 2011, p. 275). Eis abaixo, *in verbis*, o seu magistério a respeito:

“... Se aprovar ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, **somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio "federação e autonomia dos municípios".**” (CARVALHO, 2011, p. 275) (grifou-se)

Agora, num esforço de persuasão, ainda que sucintamente, importa trazer à baila concepções jurídico-doutrinárias de alguns estudiosos do Direito acerca do microssistema tributário do Simples Nacional e seu ajuste ou não com o sistema federativo brasileiro, para, logo após, esboçar as considerações finais nesse particular.

Arthur César Loureiro, em sua obra “O Pacto Federativo e o Simples Nacional”, ao final de seu estudo, conclui que:

“... A Lei Complementar em estudo, ao alterar as bases de cálculo e fixar as alíquotas aplicáveis aos tributos que especifica, dentre os quais se inclui o ICMS e o ISS, acabou por instituir um regime de tributação unificada, transbordando os limites que lhe foram conferidos pela Constituição Federal (art. 146, III, d e Parágrafo Único, da CF-88), ao mesmo tempo em que atenta contra a autonomia municipal e distrital (art. 18, da CF-88) e a forma federativa de Estado, que constitui uma cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I da CF-88), imodificável sequer por Emenda à Constituição.” (LOUREIRO, 2009, p. 110)

Em suas lições sobre o Simples Nacional, mormente, no que toca ao disposto no art. 19, da LC n. 123/2006, o qual estabelece que os Estados, com participação no Produto Interno Bruto brasileiro inferior a 5%, poderão estabelecer limites menores de faixas de receita bruta anual para o enquadramento das micros e pequenas empresas, Ricardo Alexandre observa que:

“... agride o pacto federativo ao submeter os Municípios a uma decisão totalmente discricionária do Estado em que situados.

Ressalte-se que tanto o pacto federativo quanto a isonomia são cláusulas pétreas (CF/1988, art. 60, incisos IV e I, respectivamente) e, portanto, imunes a emendas que lhe diminuam a amplitude (ato que diminui a amplitude de uma regra é ato "tendente a abolir" tal regra). Portanto, parece inaplicável o argumento de que a diferenciação seria legítima em virtude de ter sido expressamente inserida no texto constitucional pela EC 42/2003.” (ALEXANDRE, 2010, p. 668)

Também, na mesma linha de entendimento, é a conclusão final que chega Carlos Renato Cunha em sua dissertação de mestrado “O Simples Nacional, A Norma Tributária e o Princípio Federativo – Limites da Praticabilidade Tributária”, ao asseverar:

“... Com isso, mesmo que só observado o aspecto sintático-semântico, que é nosso foco, podemos concluir o seguinte: a) o artigo 146, inciso III, alínea "d", e seu parágrafo único, incluídos pela EC n. 42/03, são constitucionais, desde que interpretados de forma a não conflitar com o Princípio Federativo, o que nos parece possível; e b) a Lei Complementar n. 123/06 é inconstitucional, no que tange à vinculação obrigatória de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios ao SIMPLES Nacional, assim como em relação às limitações à competência tributária por ela impostas aos referidos entes federativos, e à inclusão da União no pólo ativo da relação jurídica tributária do ICMS e do ISS.” (CUNHA, 2010, p. 328)

O magistério de James Marins e Marcelo Bertoldi é em sentido diverso ao manifestado pelos três últimos estudiosos citados, pois sustentam que:

“... o federativismo brasileiro não é modelo pronto, acabado, lapidado e definitivo, mas fruto sempre imaturo de grande pacto nacional em dado momento histórico, com suas circunstâncias temporais. Se não pode ser pronto e acabado, porque a realidade política jamais o permite, é susceptível a ajustes, rearranjos, modificações, aperfeiçoamentos, desde que, é claro, semelhantes alterações não lhe modifiquem a fisionomia a ponto de extinguir a federação e ferir de morte a Constituição Federal. Segundo pensamos, o regime único de tributação para pequenos contribuintes previsto pela EC 42/2003 está longe de representar tendência à extinção da federação, e, portanto, encontra-se distante de resvalar em impedimento do art. 60, § 4º, da Constituição. Do mesmo modo, excetuando-se aspectos pontuais que não maculam o todo, a Lei Complementar 123/2006, que institui o Simples Nacional, atende não apenas aos preceitos do art. 146 da CF, mas também aos desígnios principiológicos da ordem econômica, notadamente aqueles dos arts. 170 e 179, referentes às pequenas empresas. Por isso, não há que se falar em inconstitucionalidade geral, formal ou material do Simples Nacional.”

(MARINS, BERTOLDI, 2007, p. 26)

Débora Sotto faz coro ao magistério de Marins e Bertoldi ao asseverar que:

“... Impossível negar que a pluralidade de regimes tributários especiais, com grande variação de carga tributária e plexo de deveres instrumentais de Estado para Estado, ou de Município para Município, representa um entrave à livre circulação de mercadorias e serviços no território nacional e, conseqüentemente, um sério obstáculo ao desenvolvimento social e econômico do país.

(...)

Pelo exposto acima, depreendemos que as normas constitucionais constantes do inciso III, alínea "d" e parágrafo único do artigo 146, introduzidas pelo poder constituinte derivado por intermédio da Emenda Constitucional n. 42/2003, vieram, na verdade, apenas explicitar o que de certa forma já se encontrava contido implicitamente no texto constitucional. Desse modo, não se vislumbra nenhuma inconstitucionalidade material nas previsões abstratas contidas nesses novos dispositivos.” (SOTTO, 2007, p. 71-2)

Das lições de Silas Santiago, colhe-se a seguinte posição doutrinária acerca do atual pacto federativo do Estado brasileiro, *in verbis*:

“... Finalmente, temos uma espécie mais rara e avançada de integração, a qual prevê a gestão compartilhada de tributos. Entes federados de diferentes níveis administram em conjunto a arrecadação, a fiscalização e a cobrança de determinados tributos. Esta última modalidade de integração - que poderíamos chamar de "modelo de gestão compartilhada", com o qual não encontramos paralelo em outros países - é a vivenciada por intermédio do Simples Nacional no Brasil desde julho de 2007.” (SANTIAGO, 2011, p. 22)

Por certo que a União, os Estados e os Municípios têm incumbências próprias e receitas também próprias e são essas atribuições administrativo-tributárias que conferem a uma organização política o caráter de federação. Desse modo, a densidade axiológica do princípio federativo confere à autonomia financeira dos entes federativos o sustentáculo mor da federação, consubstanciada a partir de atribuição de esferas de competências impositivo-tributárias diversificadas entre eles. De outro giro, cada um dos entes tem o poder de instituir e arrecadar seus próprios tributos, destinando-os a receita obtida para a realização de seus gastos, com vistas à capacidade de auto-administração.

O Estatuto do Simples Nacional, ao impor aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios a adesão obrigatória a esse microssistema tributário, de forma diversa ao ocorrido com Simples Federal, que era opcional para tais entes políticos, em respeito à sistemática federativa do Estado brasileiro, teria violado o pacto federativo. Ou o teria ferido porque, quando se analisa a relação jurídico-tributária criada pelo Supersimples, sob a perspectiva lógico-jurídica da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), assinala-se que a União figura, no critério pessoal do conseqüente normativo, como sujeito ativo, o que acarretou a transferência desta capacidade tributária ativa de impostos, como ICMS e ISS, sem que tivesse o competente ato normativo expedido pelas pessoas políticas que os detém constitucionalmente. Ou, então, porque houve o malferimento desse princípio, quando da instituição do Simples Nacional, os processos relativos às espécies tributárias nele contidas, as quais integram os impostos estaduais e municipais, passaram a ser ajuizados, centralizadamente, em face da União (art. 41 da LC n. 123/2006), até mesmo a cobrança de créditos tributários deles decorrentes. Também será porque, com a implantação do Supersimples, houve a automática instituição do ISS em todo país, quando, conforme o magistério de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 275), em face da facultatividade do exercício da competência tributária, muitos municípios não produziram legislação para instituí-lo, seja por razões de ordem socioeconômica do lugar ou mera liberalidade desse ente federado.

Constata-se também que, conforme ressaltado por Carlos Renato Cunha (2010, p. 323), uma vez instituído o Simples Nacional, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios tiveram sua autonomia política abalada, tendo em vista a inegável e expressiva perda de sua competência para legislar sobre o ICMS e o ISS, bem assim de consideráveis atribuições administrativo-tributárias afetas a tais impostos. Ademais, a julgar como verdadeiros os dados do BNDES, os quais dão conta de que 98% do total de empresas do país são constituídas de microempresas e empresas de pequeno porte, conforme registrado no Cap. 2º, p. 43, desta dissertação, esta assertiva mostra-se de um fulgor evidente e indubitável, haja vista o simples fato desse elevado percentual de empresários poder optar pelo Supersimples.

Assevera ainda Carlos Renato Cunha (2010, p. 323-324) que os incisos XIII e XIV, do § 1º, do art. 13, da LC n. 123/2006, respectivamente, para o

ICMS e o ISS, configurarem irônicas “permissões”, autorizadas pelo legislador nacional, para que Estados-Membros e os Municípios exerçam suas competências legislativas sobre seus próprios impostos fora do regime do Simples Nacional. Competência esta, repise-se, estabelecida pelo legislador constituinte originário a tais pessoas políticas, vez que semelhantes generosidades, na realidade, antes de constituir um ato de condescendência daquele, mais se afigura uma descarada ofensa à autonomia federativa das unidades parcelares, ainda que se sustente que aludida prescrição benevolente, contida na lei complementar do Simples Nacional, encontra-se amparada no art. 146, III, “d”, e seu parágrafo único e nos arts. 170, IX, e 179, todos do Magno Texto. Ou então, que se advogue que referidas pessoas políticas estejam representadas no Comitê Gestor do Simples Nacional, não sana o vício de inconstitucionalidade, posto que essa instituição não passa de um órgão administrativo, o qual não tem a menor legitimidade para substituir os poderes legislativos de vinte e sete Estados-Membros, do Distrito Federal e dos mais de cinco mil Municípios.

A despeito de tão consistentes assertivas sob a ótica lógico-sintático-semântica e, em certa medida, irrefutáveis, é preciso consignar, por oportuno, que todos esses questionamentos foram suscitados nas ações interpostas junto ao STF e outros ora não mencionados, bem assim diversas inquietações de ordem jurídico-constitucional relativas ao Supersimples que poderiam ainda ser levados e discutidos a esta Suprema Corte. Contudo e por tudo, conforme alude o Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto como relator na ADI n. 4.033/DF, p. 104-112, na qual sua tese sagrou-se vencedora, o incentivo à microempresa e à empresa de pequeno porte foi alçado à condição de princípio constitucional, por força do art. 170, IX, da Lei das Leis. Sendo assim, nessa dimensão axiológica normativa constitucional, não estaria também albergado pelo manto da intangibilidade reformadora, posto vir previsto no art. 60, § 4º, IV, CF/1988, como uma norma supereficaz, no dizer de Maria Helena Diniz (1997, p. 101-105), de sorte a não poder ser coarctado também o seu alcance para assegurar o pleno acesso à livre-concorrência e à livre-iniciativa pelos micros e pequenos empresários?

Admitindo esse argumento verdadeiro, conseqüência lógica é constatar que o princípio do pacto federativo e o direito ao tratamento diferenciado e favorecido para as micros e pequenas empresas encontrar-se-iam no mesmo nível hierárquico normativo-constitucional e que o conflito entre ambos é aparente, o que

deve ser resolvido por meio de interpretação conforme a Constituição, para não ferir a integridade do ordenamento jurídico-constitucional vigente e, assim, adequar-se a conjuntura socioeconômica do momento.

Ou esperar-se-ia uma revolução decorrente de uma convulsão social que erigisse sua Carta Política, ou, então, a instituição de um novo Estado democrático, com a promulgação de uma nova Constituição, que se adeque ao querer social hodierno e configure uma estrutura de poder estatal que responda a demanda da sociedade represada, o que, a toda vista, exigiria da sociedade, como um todo, sacrifícios injustificáveis. Ou tomando-se um caminho não tão drástico e árduo assim para todos, mas admitir que as cláusulas pétreas possam ser mitigadas o seu alcance eficaz, no sentido de serem compatibilizadas e concertadas com todo o corpo constitucional e, caso seja preciso, possam ser interpretadas ou reformadas com vistas a atender as vicissitudes sócio-político-econômicas agudas, como, a título exemplificativo, a integração com os países do Mercosul está a exigir do Estado brasileiro, ou mesmo por adaptação do mercado externo global, mudanças em sua configuração de poder político estatal, tendo em vista que, como aludiu Marins e Bertoldi, a conformação federativa do Estado brasileiro não consiste em algo pronto, definitivo e acabado, mas sujeito a adaptações sócio-político-econômicas, sem, contudo, desfigurar a sua essência federativa. E, nessa perspectiva, o Estatuto do Simples Nacional, que teve sua instituição decorrente de uma legítima reforma constitucional, resultante da EC n. 42/2003, vem assim confirmar a adaptação das estruturas políticas do país, com vistas simplificar e otimizar a sistemática de tributação existente.

Tais esforços de acomodação têm se dado com os países da União Européia, posto que a conjuntura mundial tem suscitado o surgimento de um novo quadro socioeconômico, alterado assazmente pelos países de economia emergente. Nesse sentido, também a título elucidativo, está bastante em voga uma reforma tributária geral que abarque todos os Estados que compõem esta confederação de Estados nacionais, onde os países membros terão suas soberanias mitigadas, passando mesmo a meras autonomias políticas, tornando aludida União uma verdadeira federação. Nessa medida, calha oportuno indagar acerca do alcance da intangibilidade das aludidas cláusulas pétreas. Seriam elas modificáveis se considerarmos que não seria justo que uma geração passada impusesse à presente uma configuração de organização do poder estatal que não correspondesse aos

lídimos reclamos da realidade hodierna. Esse é o entendimento doutrinário de alguns publicistas europeus, consignado por Uadi Lammêgo Bulos em sua obra “Curso de Direito Constitucional”, com o qual, registra-se, esse constitucionalista não compactua, mas digno de nota para a situação aqui discutida. Eis o seu assentamento abaixo:

“... Alguns estudiosos europeus — os chamados *neoconstitucionalistas* — admitiram a reforma das cláusulas pétreas, para facilitar o ingresso de seus Estados na União Europeia. Argumentaram que uma geração não poderia sacrificar a outra, influndo no futuro dos povos.” (BULOS, 2010, p. 406)

De outro giro, oportuno consignar que os que advogam o entendimento da estrita inalterabilidade das cláusulas pétreas, previstas no art. 60, § 4º, não tem sido a corrente doutrinária adotada pela Suprema Corte do país, haja vista que nas decisões das ADI n. 3.105/DF e ADI n. 3.128/DF, que tratam da taxaço dos inativos – “princípio da solidariedade”, Rel. orig. Min. Ellen Gracie, Rel. para o acórdão Min. Cezar Peluso, em 18/08/2004, o STF admitiu a alteração de matérias constantes das cláusulas pétreas, desde que a reforma não incline a abolir os preceitos ali albergados e em atenção a um espírito de razoabilidade. Observa-se, à toda prova, que o Pretório Excelso, no caso da reforma da previdência, entendeu um certo abrandamento dos direitos e garantias individuais tutelados no Magno Texto e a conseqüente mitigação da intangibilidade das cláusula pétreas. O mesmo entendimento de flexibilizar a rigidez do princípio federativo seria plausivelmente adotado pela Colenda Corte.

Nessa perspectiva, o Estatuto do Simples Nacional (LC n. 123/2006), instituído segundo a espécie normativa de lei complementar, em atenção às três funções determinadas pela letra “d” do inciso III e o parágrafo único, do art. 146 da CF/1988, introduzidas pela EC n. 42/2003, quais sejam, definição de tratamento diferenciado e favorecido (art. 146, III, “d”, parte primeira, CF/1988); estabelecimento de regimes especiais ou simplificados para o ICMS e a contribuição para seguridade social (art. 146, III, “d”, parte final, da CF/1988); e a criação de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 146, parágrafo único, da CF/1988), estaria em consonância com a ordem constitucional, não promovendo qualquer violação ao princípio federativo, posto que, mediante emenda constitucional, o poder constituinte derivado reformador concertou a ordem constitucional premido por uma insustentável

conjuntura, com vista a materializar o p eteo direito dos micros e pequenos empresário de terem um tratamento tributário diferenciado, simplificado e favorecido.

Para arremate desta secção, outra questão senão sintomática, revela-se, no mínimo, digna de nota. Trata-se do que restou constatado, ao se estudar as ações interpostas em face do STF, no terceiro capítulo dessa dissertação, posto ter ficado claro que tais interpelações ajuizadas no Pretório Excelso, como derradeiro apelo, seja em sede de controle difuso, seja em sede de controle concentrado, nenhuma foi proposta por Governadores de Estado (art. 103, V, CF/1988), pela Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal (art. 103, IV, CF/1988), por partido político com representação no Congresso Nacional ou por entidade de classe de âmbito nacional representativa dos Prefeitos Municipais (art. 103, IX, CF/1988), por serem os constitucionalmente legitimados a proporem ADI e ADC, agindo vício de inconstitucionalidade de quaisquer preceitos do Estatuto do Simples Nacional que ferisse o pacto federativo. De duas razões, apenas uma pode esclarecer o motivo por assim comportarem. Ou tais lideranças políticas nacionais da sociedade brasileira entendem que o microssistema tributário do Supersimples em nenhum momento fere a estrutura federativa do Estado, ou se o vulnera, mas as vantagens advindas das benesses dessa simplificação tributária são tão favoráveis que compensam mitigar os rigores da inflexibilidade dessa cláusula pétrea, tendo em vista que a arrecadação aumentou consideravelmente com o Simples Nacional, como será demonstrado no próximo capítulo, além de ser uma política pública que promove a inclusão social, a integração nacional e resgata a cidadania empresarial.

As ações que na Suprema Corte chegaram foram postuladas ou pelas entidades de classe de representação nacional dos comerciantes, das federações da indústria, motivadas por entenderem que o Estatuto Nacional de simplificação tributária ofendeu princípios como da isonomia tributária, da estrita legalidade tributária, da seletividade, da não-cumulatividade, dentre outros, ou pelas federações sindicais de servidores públicos federais, estaduais e municipais, as quais alegaram a violação constitucional de tais princípios ou a usurpação de suas funções ou, então, argumentaram insatisfações menos nobres como a ofensa à vaidade que estimam pelo desempenho de seus elevados misteres.

4.6 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS

Se tais discursos jurídicos de argumentação, sob a perspectiva sintático-semântico e semântico-pragmático, não sejam suficientes para persuadir que o princípio federativo, como os demais, não é absoluto, mas susceptível de ser suavizado sem perder sua substância e densidade axiológico-normativa, fato é reconhecer que o ICMS, e, na mesma medida, o ISS, como bem explanou Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 275) e, na mesma linha é a lição de Sacha Calmon (2010, p. 310), por ser um imposto que incide sobre o consumo, trata-se de um tributo essencialmente nacional, melhor adaptado a Estados unitários, administrativa e politicamente centralizados, pois apresenta sérios problemas de ordem normativa e administrativa, quando implantado em países de organização política descentralizada, sob a forma de estado federal, ainda mais quando tal imposto encontra-se entregue aos entes parcelares a competência para instituí-los, o que, inevitável e frequentemente, exigirá a intermediação legislativa do governo central. Até é possível cogitar que esses dois tributaristas nacionais, inspiraram-se nos artigos de “O Federalista”, mormente, nas lições proféticas de Alexander Hamilton que, em seus artigos de n. XII e XIII, p. 173, ao persuadir os votantes do Estado de Nova York a aprovarem a nova Constituição dos Estados Unidos, entre o inverno de 1787 e o verão de 1788, sustentou que deixar a tributação sobre o consumo nas mãos dos Estados federados americanos acarretariam dificuldades de arrecadação pela inevitável guerra fiscal promovidas entre eles, causando entraves ao comércio, facilitando o contrabando e a sonegação de impostos. Assim, um único governo tributando o consumo harmonizaria essas mazelas, evitaria o contrabando com as facilidades de se vigiar apenas as fronteiras estrangeiras e as oceânicas, não tendo que vigiar as divisas entre os Estados-membros, pois as tarifas seriam únicas.

Também, na esteira do pensamento de Chaïm Perelman (2004, p. 243), quando sob o aspecto sintático-semântico se mostra impossível compatibilizar o Estatuto do Simples Nacional com a sistemática do federalismo erigido com a Constituição vigente, causando um verdadeiro mal-estar jurídico pela inadequação do Direito posto com a realidade social subjacente, a ponto de ser declarada a inconstitucionalidade dos preceitos ora discutidos da LC n. 123/2006, ainda que a manutenção, a coexistência e a convivência, tanto do estatuto e do aludido princípio, agradaria a todas as partes envolvidas. Ou seja, uma vez não encontrada, no ordenamento jurídico, a solução almejada, seja na legislação, seja no recurso a

técnicas de interpretação, seja servindo-se da dialética, não seria legítimo lançar mão de ficções jurídicas, fincadas no bom senso, na razoabilidade, na prudência. Obviamente, desde que tais valores sejam intersubjetivamente discutidos e aceitos, para situações excepcionais como o Supersimples possa preconfigurar, do que apegar-se ao rigorismo das prescrições sintático-semânticas, tendo em vista a satisfação de todos e do bem comum. Mesmo porque, não se pode perder de vista que a ciência jurídica é uma ciência de ordem prática, ou seja, ela visa resolver os problemas surgidos no seio social, criando as condições necessárias de conformação e composição dos impasses sociais, diferentemente das ciências naturais que não visam resolver os distúrbios da natureza, posto que estariam fora de seu alcance, mas, ao contrário, buscam meramente descrevê-los.

CAPÍTULO 5

A ARRECADAÇÃO DO ICMS ANTES E DEPOIS DA IMPLANTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL NO ESTADO DE GOIÁS

Sumário: 5.1 – Considerações iniciais; 5.2 – Impostos Estaduais; 5.2.1 – Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD); 5.2.2 – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); 5.2.3 – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); 5.3 – A sistemática de arrecadação do ICMS no Estado de Goiás em junho de 2007, antes da implantação do Simples Nacional, e comparações com esse novo regime; 5.4 – Alguns dados interessantes sobre os quantitativos de contribuintes existentes no regime do Simples Nacional e no Regime Normal de tributação do ICMS no Estado de Goiás; 5.5 – Análise da arrecadação do Simples Nacional em cotejo com o IPVA e o ITCD; 5.6 – Alguns dados do Supersimples em âmbito nacional; 5.7 – Considerações parciais.

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Enquanto nos capítulos precedentes, analisou-se precipuamente o microsistema tributário do Simples Nacional em seus aspectos qualitativos. Nesse agora, importar-se-á em levantar dados relativos ao montante dos tributos arrecadados, isto é, detendo-se numa prospecção quantitativa do recolhimento das espécies tributárias, mormente, para os fins dessa dissertação, o impacto da arrecadação do ICMS para o erário do Estado de Goiás, bem como comparando-o com os resultados colhidos em âmbito nacional.

Essa perspectiva de análise do Supersimples tem lugar por várias razões, pois, até agora, percebe-se que o seu implemento em muito contribuiu para pôr um fim na enorme pluralidade de regimes tributários instituídos pelos Estados-membros, com extrema variedade de carga tributária, cujo plexo de obrigações tributárias principais e acessórias, de um Estado para outro, ou de um Município para outro, configurava um estorvo à livre circulação de mercadorias e serviços em toda vasta extensão do território nacional, acarretando sério gargalo ao progresso social e econômico da federação. Nessa medida, resta saber se esse sistema único de simplificação tributária instituído também contribuiu para o aumento da arrecadação do ICMS para os erários dos Estados-membros. Ou, ao contrário, tais

unidades parcelares terão que suportar sangrias em suas finanças em prol da materialização da diretriz constitucional que determina dispensar tratamento jurídico diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno, incentivando-as com a simplificação das obrigações tributárias e administrativas (art. 179, da CF/1988).

Assim, primeiramente, será desenvolvido um breve esboço dos tributos de competência dos Estados, especialmente, no que toca aos impostos, vez que as taxas e contribuições de melhoria, instituídas por tais entes federados, apresentam pouco importância quando comparadas no espectro total das fontes de receita do governo estadual.

5.2 IMPOSTOS ESTADUAIS

Os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituir três impostos, conforme prevê o art. 155, da CF/1988, a saber, imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCD), imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Oportuno observar que, excetuando a eventualidade da ocorrência de Emenda à Constituição, não se vislumbra a menor possibilidade dos Estados-membros instituírem outros impostos além dos três disciplinados no Magno Texto. Situação contrária ocorre com a União que pode, em situações excepcionais, como na iminência ou no caso de guerra externa, instituir impostos residual e extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, consoante estabelece o art. 154, incisos I e II, da CF/1988. Nessa medida, exaustiva apresenta-se a lista de impostos estaduais.

A Constituição Federal de 1988 trouxe várias disposições atribuindo ao Senado Federal a competência normativa em relação aos três impostos estaduais, numa clara tentativa de uniformizar a legislação tributária dessas unidades parcelares e minorar as dificuldades ínsitas às competências tributárias legislativas distintas de uma federação, bem assim mitigar os efeitos da guerra fiscal. Nessa

perspectiva, segundo observa Ricardo Alexandre (2010, p. 584), compete ao Senado Federal:

- “... a) estabelecer as alíquotas máximas do ITCMD (CF, art. 155, § 1º, IV);
- b) estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais. Nessa situação, a resolução do Senado depende da iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores e da aprovação pela maioria absoluta dos membros daquela Casa Legislativa (CF, art. 155, § 2º, IV);
- c) estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis nas exportações (CF, art. 155, § 2º, IV);
- d) facultativamente estabelecer as alíquotas mínimas e máximas nas operações e prestações internas. A primeira hipótese exige resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta dos Senadores; a segunda exige resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços dos membros da Casa (CF, art. 155, § 2º, V, a e b);
- e) estabelecer as alíquotas mínimas do IPVA (CF, art. 155, § 6º, I).

Conforme já analisado (Capítulo 2, item 2.10.3), tem-se entendido que a competência prevista na letra c foi tacitamente revogada pela EC 42/2003, que excluiu da incidência do ICMS todas as exportações de mercadorias para o exterior.”

5.2.1 Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD)

A Constituição de 1988 repartiu o antigo ITBI, que estava na competência dos Estados (art. 23, I, CF/1969 e art. 35 do CTN), em *causa mortis*, doações (ITCD) e *inter vivos* (ITBI), tributando as transmissões de bens imóveis decorrentes de atos, fatos ou negócios jurídicos onerosos, com exceção das doações, na competência do município. Por sua vez, o imposto por transmissão *causa mortis* e doações teve considerável alargamento em seu raio de incidência, posto que os fatos imponíveis agora não só subsumem nas transmissões de bens imóveis em virtude de falecimento, nos casos de herança e legados, mas abarcou também “... quaisquer bens ou direitos, concretos e abstratos, mobiliários e imobiliários. Tomou-se o monte na acepção de uma *universitas rerum* (universalidade de bens). E entregou-se a competência desse vero imposto sobre heranças e doações ao Estado-Membro (art. 155, I)” (COELHO, 2010, p. 323).

O art. 155, I, e o seu § 1º, da CF/1988, disciplina as regras que diz respeito a essa exação fiscal, estabelecendo a competência dos Estados e Municípios para instituí-lo, como se observa abaixo:

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

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

...

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;"

Eduardo Sabbag (2010, p. 1016) observa que se trata de um dos impostos mais vetusto que se tem registro na história, tendo relatos de sua cobrança na Roma Antiga, sob a modalidade de *vigésima*, incidente sobre heranças e doações. Assim, o ITCD tem natureza, predominantemente, fiscal, cuja base de cálculo corresponde ao valor de mercado do bem objeto da transmissão ou doação. O contribuinte é quaisquer das partes que figure na operação tributada, nos termos da lei. Ou seja, em se tratando de *causa mortis*, o sujeito passivo será o herdeiro ou o legatário, e, no tocante a transmissão por doação, o doador ou donatário, conforme dispuser a lei estadual. O lançamento do imposto ocorre por declaração, podendo a autoridade administrativa constituir o crédito tributário baseando-se nas informações prestadas pelo contribuinte.

5.2.2 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

Assevera Sacha Calmon (2010, p. 310) que, desde a Constituição de 1946 à EC n. 18/65, logo após a Revolução Militar de 1964, a qual pretendeu racionalizar a sistemática de tributação no país e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o antigo ICM, hoje ICMS, tem se revelado um imposto com graves problemas, padecendo de debilidades que o descaracteriza em sua essência. Sentencia esse tributarista que o propósito da reforma constitucional visava:

"... tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAs. (La taxe sur la valeur ajoutée, imposta sul valore aggiunto, impuesto sobre el valor añadido.) Duas aporias se apresentaram então. A

primeira, a realidade de que tais impostos, nos países europeus, davam-se em nações de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros, e, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do Poder Central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado federativo, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo), e os municípios, os serviços (indústrias e profissões).

Ora, estas duas dificuldades atrapalharam as ideias reformistas e modernizantes.” (COELHO, 2010, p. 310)

A Constituição Federal, em seu art. 155, II, estabelece ser competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS, conforme transcrição abaixo:

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

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

Ricardo Alexandre (2010, p. 589) consigna que o ICMS consiste no tributo de maior arrecadação do Brasil, bem assim que, antes do Texto Constitucional de 1988, essa exação fiscal denominava-se ICM, tendo incidência apenas sobre a circulação de mercadorias. Com a promulgação dessa Lei Máxima, seu *nomen juris* passou a ser ICMS, ao qual foram acrescentados dois serviços, quais sejam, a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e a prestação de comunicação.

O tributarista Roque Antônio Carrazza (2011, p. 37) consigna... que o ICMS contempla cinco impostos distintos, sob o mesmo *nomen jures*, portanto, com cinco distintos critérios materiais de incidência tributária, a saber: a) realizar operações mercantis; b) prestar serviços de transportes interestadual e intermunicipal; c) prestar serviços de comunicação; d) produzir, importar, circular, distribuir e consumir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) extrair, circular, distribuir e consumir minerais.

O ICMS tem natureza, marcadamente, fiscal, cuja base de cálculo, no regime normal, corresponde ao valor da operação de circulação de mercadoria ou o valor da prestação de serviço, pois, como foi visto no Cap. 4, p. 145-8, no Simples Nacional, a base de cálculo do ICMS passou a ser a receita bruta mensal auferida. O

lançamento do imposto ocorre por homologação, tendo em vista que é o próprio contribuinte que, a cada período de tempo previsto em lei, contabiliza os débitos e os créditos decorrentes de sua atividade, apura o imposto devido e antecipa o pagamento, sob verificação da autoridade administrativa para homologá-lo ou, então, podendo esta, de ofício, lançar a diferença acaso havida. A definição de contribuintes do ICMS vem previsto no art. 4º da LC n. 87/1996, conforme se observa abaixo:

"Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização".

5.2.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O IPVA está disciplinado na Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, III, o qual confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo. Essa espécie tributária foi prevista na Constituição Federal de 1967, contudo, o CTN não faz qualquer alusão ao mesmo, posto que veio a surgir apenas em 1985, com a reforma constitucional estabelecida pela EC n. 27/85 ao Texto Supremo de 1967, objetivando substituir a velha "TRU" – Taxa Rodoviária Única (SABBAG, 2010, p. 1010).

As disposições gerais do IPVA, no que toca ao fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo devem ser estabelecidas por Lei Complementar, conforme determina o art. 146, III, letra "a", da CF/1988. Contudo, não há normas gerais tratando do imposto, fato esse que possibilita aos Estados e ao Distrito Federal exercerem a competência plena (art. 24, § 3º, da CF/1988).

O IPVA tem natureza, eminentemente, fiscal, cuja base de cálculo

corresponde ao valor venal do veículo, o qual sofrerá variação segundo o seu ano de fabricação, marca, modelo e estado de conservação. O imposto só incide sobre veículo automotores terrestres, excluindo as embarcações e aeronaves. O contribuinte é o proprietário do veículo. O lançamento do crédito tributário do IPVA é feito de ofício pela autoridade administrativa, servindo-se de informações extraídas de bases de dados que contém a relação de propriedades de veículos licenciados no Estado (ALEXANDRE, 2010, p. 625).

5.3 A SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE GOIÁS EM JUNHO DE 2007, ANTES DA IMPLANTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL, E COMPARAÇÕES COM ESSE NOVO REGIME

Antes de 1º de julho de 2007, data da entrada em vigor do Estatuto do Simples Nacional (LC n. 123/2006), tendo em vista a não adesão ao Simples Federal pelos Estados-membros, posto não lhes serem nada interessante perderem a mínima competência legislativa sequer para instituírem e cobrarem o ICMS, tais pessoas políticas buscaram desenvolver sua próprias políticas públicas de simplificação e minoração tributária, com vista a se resguardarem e não verem mutiladas suas plenas autonomias administrativas, financeiras e tributárias, bem assim cumprirem a diretriz constitucional prevista pelos arts. 170, IX e 179, do Supremo Texto, estabelecendo o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. O caminho adotado pelo Estado de Goiás, impelido por tais comandos constitucionais, não destoou dos demais Estados da federação, tanto que em 29 de maio de 1998, o Governo estadual promulgou a Lei n. 13.270/1998, a qual instituiu o seu próprio Simples Estadual de atenuação e simplificação da carga tributária voltado para prestigiar as microempresas e empresas de pequeno porte goianas, no que tangem ao recolhimento do ICMS.

Em linhas gerais, o Simples Estadual (Lei n. 13.270/1988) trazia disposições acerca da definição de micro e pequena empresa para fins desse estatuto (art. 2º), dos impedimentos para se aderir ao regime (art. 3º), as condições para enquadramento e as previsões de desenquadramento (arts. 4º e 5º), a forma de recolhimento do ICMS, que consistia no registro das entradas e saídas de mercadorias, nos livros fiscais respectivos, nos moldes a que se sujeitam as

empresas enquadradas no regime normal de apuração do ICMS.

Assim, a cada operação ou prestação internas tributadas do produto ou do serviço, a alíquota a ser aplicada variava de 12% a 16%, conforme a faixa de receita bruta auferida pelo contribuinte no exercício anterior, que estendia de R\$ 840.000,00 a R\$ 1.500.000,00, conforme art. 6º desta lei. O contribuinte consignaria como débito o valor do imposto incidente sobre a operação ou a prestação realizadas, bem como registrava os créditos obtidos nas operações anteriores para compensá-los com o cotejo dos débitos e créditos havidos. Na eventualidade da existência de créditos serem maiores, o contribuinte os transferia para o mês seguinte de apuração. Todavia, se houvesse saldo devedor de ICMS, aludido saldo era isentado de recolhimento se fosse menor ou igual a R\$ 100,00; caso fosse maior do que esse valor, o saldo devedor do ICMS sofreria ainda redução pela Taxa de Efetivo Pagamento do imposto (TEP), conforme a faixa do débito do imposto oscilasse entre R\$ 100,01 e R\$ 1.800,00 ou mais, consoante arts. 6º e 7º, desse diploma legal.

Segundo levantamento realizado junto às bases de dados da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás, o número de contribuintes enquadrados, no Simples Estadual, até a data de 30 de junho de 2007, era de 56.423, os quais recolheram de ICMS, no primeiro semestre de 2007, o valor total de R\$ 87.358.840,92, consoante Tabela 1-A, p. 183, dessa dissertação.

Com a entrada em vigor do Simples Nacional, LC n. 123/2006, em primeiro de julho de 2007, o qual revogou a Lei n. 13.270/1998 do Estado de Goiás (Simples Estadual), alterando por completo a sistemática de tributação anterior, conforme explanado nos capítulos precedentes, o número de contribuintes enquadrados nesse novo regime nacional de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, juntamente com a figura do microempreendedor individual, sobe, em 31 de dezembro de 2007, para 77.694 o número de contribuintes optantes pelo Supersimples, no Estado de Goiás, os quais recolheram, no segundo semestre de 2007, o valor total de R\$ 66.541.621,02. Houve, assim, acréscimo de 37,70% de contribuintes optantes para a nova sistemática de tributação, bem assim registrou-se, inicialmente, um decréscimo da receita de ICMS em relação ao primeiro semestre de 2007, no percentual de 23,83%, conforme fazem provas as Tabelas 1-A e 2-A, p. 183-4, dessa dissertação.

Consigne-se que, dos 56.423 contribuintes enquadrados no Simples Estadual, em 30 de junho de 2007, nem todos eles migraram para o novo regime do Simples Nacional, sejam por não atenderem as condições exigidas para optarem, sejam por optarem pelo regime normal de tributação do ICMS que, possivelmente, para suas atividades econômicas, possa ter benefícios fiscais mais vantajosos outorgados pelo Governo do Estado de Goiás do que o próprio Supersimples, ou mesmo por solicitação de baixa da empresa, nesse período.

De acordo com o levantamento realizado no trabalho de monografia da Auditora-Fiscal da Receita Estadual de Goiás, Yasue Cristina Neves Kuramoto, intitulado “Os Reflexos Provocados na Arrecadação do ICMS no Estado de Goiás, Após a Vigência do Simples Nacional”, p. 28, desses 56.423 contribuintes, então existentes em 30 de junho de 2007, apenas 41.889 encontraram-se enquadrados no Simples Nacional em novembro de 2009. Com supedâneo em tais informações, pode-se deduzir e asseverar que dos 92.622 contribuintes optantes do Simples Nacional, em 31 de dezembro de 2009, consoante registros extraídos das bases de dados da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás e estampado na Tabela 6-A, p. 188, dessa dissertação, excluindo as possíveis baixas existentes no decorrer desse mês de dezembro, aproximadamente, 50.733 são novos contribuintes do microssistema tributário do Supersimples.

Esse quantitativo de novos contribuintes optantes revela um acréscimo, num elástico de tempo de dois anos e meio, de 89,92 % a mais de contribuintes do que havia no antigo regime, e atesta a grande acolhida desse novo regime pelos titulares do direito ao tratamento jurídico diferenciado e favorecido do Simples Nacional, quais sejam, os micros e pequenos empresários. E para os destinatários do cumprimento das normas desse Estatuto, no caso em tela, para as autoridades políticas e administrativas do Estado de Goiás, sobretudo daquelas ligadas à área de arrecadação de tributos, os motivos para contentamentos não são menos entusiastas, posto verificar que, nesse período, a arrecadação de ICMS, decorrentes dos contribuintes do Simples Nacional, passou de R\$ 87.358.840,92, em 30 de junho de 2007, para R\$ 135.834.866,49, em 31 de dezembro de 2009, ou seja, um aumento de 55,49%, conforme pode ser verificado nas Tabelas 1-A e 6-A, às p. 183 e 188.

5.4 ALGUNS DADOS INTERESSANTES SOBRE OS QUANTITATIVOS DE CONTRIBUINTES EXISTENTES NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL E NO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE GOIÁS

Desde a implantação do Simples Nacional em 31 de julho de 2007 até 30 de junho de 2012, lapso de tempo estudado nesse trabalho de dissertação, todos demais dados levantados e induções encontradas acerca desse novo regime são extremamente positivos no Estado de Goiás, isto é, sob a perspectiva semântico-pragmática, tanto para os titulares e destinatários do Estatuto do Supersimples e, por desdobramento lógico, para toda a sociedade. Somente duas exceções merecem ser mencionadas, a primeira delas já fora descrita no parágrafo acima, que se refere à queda na arrecadação do ICMS no segundo semestre de 2007, perfeitamente justificável, se levar em conta que se tratava de um novo programa e toda mudança sempre traz consigo resistências que refletem no seu bom desempenho. A segunda, também no quesito arrecadação, vez que no primeiro semestre de 2012, o recolhimento do ICMS sofreu ligeira queda, que buscar-se-á apresentar explicação nas linhas que seguem, antes, contudo, ater-se-á à demonstração das favoráveis, as quais têm sido a tônica dessa política pública.

Primeiramente, cumpre registrar que do fim do primeiro semestre de 2007 ao fim do segundo semestre de 2012, o número de contribuintes enquadrados no Simples Nacional saltou de 56.426 para 143.719, correspondendo a um acréscimo de 154,70% de novos contribuintes optantes, conforme comprovam as Tabelas 1-A e 11-A, p. 183 e 193, dessa dissertação. Esse aumento vertiginoso, no Estado de Goiás, pode ter duas ou mais explicações possíveis. Primeiro, as facilidades administrativo-burocráticas para se cadastrar e aderir ao programa, dispensa do cumprimento de diversas obrigações tributárias acessórias, como eliminação de determinados livros fiscais, dispensa de declarações periódicas de informações aos Fiscos estaduais, conforme se observa das Resoluções do CGSN. n. 10 e 94. Segundo, as faixas de receitas brutas anuais dos contribuintes indicam alíquotas sempre menores que as vigentes para o regime normal, diminuindo no custo da mercadoria vendida ou do serviço prestado. E, dentre outras existentes, sobreleva citar a promulgação da LC n. 139/2011, que alterou a redação do art. 68 da LC n. 123/2006, o qual considerou o MEI como microempresa e alargou a margem de receita bruta anual de R\$ 36.000,00 para R\$ 60.000,00, possibilitando

que um maior número de microempreendedores individuais recolhessem mediante reduzidos valores tributários fixos mensais.

Acresce-se ao ora alegado, que esta Lei Complementar n. 139/2011 também modificou o critério econômico para definição de ME e EPP, previsto nos incisos I e II, do art. 3º, da LC n. 123/2006, os quais tiveram suas redações alteradas, elevando as receitas brutas anuais máximas de R\$ 240.000,00 para R\$ 360.000,00 e de R\$ 2.400.000,00 para R\$ 3.600.000,00, respectivamente, para as microempresas e empresas de pequeno porte, o que, sem sombra de dúvidas, ampliou significativamente o espectro de contribuintes com reais possibilidades de usufruírem desse microssistema tributário, tendo em vista que o Governo do Estado de Goiás não quis fazer valer da permissão contida no art. 19, II, da LC n. 123/2006, por ter o Estado participação no Produto Interno Bruto brasileiro entre 1% e 5%, que o autoriza a reduzir estas faixas de receitas brutas anual para valores entre 50% e 70%.

Esse aumento significativo de contribuintes optantes repercutiu no excelente aumento da arrecadação do ICMS oriundo do Simples Nacional, passando o recolhimento desse imposto, no primeiro semestre de 2007, ainda no Simples Estadual, de R\$ 87.358.840,92, para os recolhimentos, no segundo semestre de 2011, de R\$ 191.245.610,80; e, no primeiro semestre de 2012, de R\$ 136.826.702,07, correspondendo, respectivamente, para tais datas, acréscimos da ordem de 118,92% e 56,63%, consoante comprovam as Tabelas 1-A, 10-A e 11-A, p. 183, 192 e 193, dessa dissertação.

Outra informação digna de ser assinalada, diz respeito à comparação entre o número de contribuintes ativos optantes pelo Simples Nacional em relação ao número de contribuintes ativos cadastrados no regime normal de tributação do ICMS, em cotejo com a arrecadação desses grupos nos exercícios fiscais de 2011 e 2012. Frisa-se que, no segundo semestre de 2011, a quantidade de contribuintes optantes pelo Simples Nacional, compreendendo MEI, ME e EPP, é de 134.597, que corresponde a 94,60% do universo de contribuintes de ICMS, pessoas jurídicas, do Estado, os quais arrecadaram, nesse segundo semestre, o valor de R\$ 191.245.610,80, que corresponde a 3,77% da arrecadação do período analisado. Conquanto que 7.677 contribuintes do regime normal de tributação do ICMS, os quais correspondem a 5,40% do universo de contribuintes, pessoas jurídicas, do

Estado, recolheram R\$ 4.879.211.148,32, só de ICMS, o que significa a 96,23% da arrecadação de ICMS do Estado de Goiás, nesse semestre, conforme Tabela 10-A e Gráfico 4-B, das p. 192 e 197, dessa dissertação.

Salienta-se também que, no primeiro semestre de 2012, a quantidade de contribuintes optantes pelo Simples Nacional, compreendendo MEI, ME e EPP, é de 143.719, que corresponde a 91,22% do universo de contribuintes de ICMS, pessoas jurídicas, do Estado, as quais arrecadaram, no primeiro semestre deste ano, o valor de R\$ 136.826.702,07, que corresponde a 3,20% da arrecadação do período analisado. Ao passo que 13.831 contribuintes do regime normal de tributação do ICMS, ativos em 30 de junho de 2012, correspondem a 8,78% do universo de contribuintes, pessoas jurídicas, do Estado, recolheram R\$ 4.139.157.828,43, só de ICMS, o que significa a 96,80% da arrecadação de ICMS do Estado de Goiás, consoante Tabela 11-A e Gráfico 5-B, das p. 193 e 198, dessa dissertação.

Ou seja, em ambos os casos de 2011 e 2012, constata-se que a esmagadora maioria de contribuintes do ICMS, optantes do Simples Nacional, isto é, entre 91% a 95% do total dos contribuintes ativos do Estado de Goiás, recolhe pouco mais de 3% a 4% do total da arrecadação de ICMS do Estado de Goiás. Contudo, segundo dados do BNDES, são os que mais criam postos de trabalhos formais. Enquanto que, a minoria de não menos que 5% e não mais que 9% do total de contribuintes do Estado de Goiás, recolhe o expressivo percentual de 96% a 97% de todo o ICMS arrecadado no Estado, todavia, empregam bem menos que o outro grupo.

Por fim, cabe registrar que a arrecadação dos 143.719 contribuintes, optantes pelo Simples Nacional do Estado de Goiás, no primeiro semestre de 2012, teve considerável baixa, fechando na casa dos R\$ 136.826.702,07, perdendo, assustadoramente e consecutivamente, para os três semestres precedentes, só ficando a frente, ainda sim por muitíssimo pouco, do 1º semestre de 2010, o qual apresentou resultado de R\$ 136.444.892,84. Em suma, um estrondoso retrocesso sob o aspecto da arrecadação, sobretudo se considerar que 103.286 contribuintes ativos, optantes do Simples Nacional, existentes no primeiro semestre de 2010, produziram e arrecadaram o tanto quanto 143.719 contribuintes também optantes do primeiro semestre de 2012. Ou seja, no primeiro semestre de 2010, havia 40.433

contribuintes optantes do Simples Nacional a menos e mesmo assim apresentaram, praticamente, a mesma arrecadação no primeiro semestre de 2012.

Há, no mínimo, duas explicações plausíveis para essa queda. Primeiro, pelo fato dos 143.719 contribuintes optantes do Supersimples, 31.258 contribuintes destes são microempreendedores individuais, os quais recolhem R\$ 1,00 de ICMS por mês, reduzindo aqueles para o total de 112.461 contribuintes microempresas e empresas de pequeno porte que realmente arrecadam valores mais substanciais de ICMS. Mesmo assim o decréscimo na arrecadação não se explica por completo. Outra circunstância bastante convincente que pode explicar esta queda na arrecadação trata-se de que, a partir de janeiro de 2012, a declaração da receita bruta mensal auferida pelas microempresas e empresas de pequeno porte, por intermédio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), passa a ter caráter declaratório, constituindo confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos, mediante inscrição em dívida ativa da União, conforme art. 37, § 2º, I, da Resolução do CGSN n. 94/2011, significando que os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios não poderão autuar mais os ICMS's e ISS's declarados e não recolhidos no Simples Nacional, o que tem levado os contribuintes do Simples Nacional a uma certa acomodação no recolhimento desses impostos, vez que não sofrerão quaisquer retaliações destes entes parcelares, a não ser por parte da União.

5.5 ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL EM COTEJO COM O IPVA E O ITCD

Como as próprias Tabelas 1A a 11A, às p. 183-193, dessa dissertação, demonstram, o ICMS é o campeão disparado na arrecadação dos três impostos de competência legislativa do Estado de Goiás. Se for feita a análise somente da arrecadação do ICMS por parte das empresas optantes do Simples Nacional em relação à arrecadação do total do Estado, esse microssistema tributário participou, no período de 2º Semestre de 2007 ao 1º Semestre de 2012, com os respectivos percentuais da arrecadação total, a saber: 2,37% no 2º Semestre/2007; 2,74% no 1º Semestre/2008; 3,50% no 2º Semestre/2008; 3,23% no 1º Semestre/2009; 3,92% no 2º Semestre/2009; 3,36% no 1º Semestre/2010; 4,13% no 2º Semestre/2010; 3,74% no 1º Semestre/2011; 3,65% no 2º Semestre/2011; e 3,20% no 1º Semestre/2012.

Observa-se também da Tabela 12-A, p. 199, e do Gráfico 6-B, p. 200,

que o ICMS arrecadado através do Simples Nacional durante todo esse período analisado foi sempre bem superior à arrecadação do ITCD, bem assim que sempre nos segundos semestres de 2007 a 2012 ele se mantém bem superior à arrecadação do IPVA, apenas perdendo nos semestre ímpares para este imposto. Isso demonstra, sob a perspectiva da receita estadual, sem contar sua relevante importância socioeconômica já sustentada, o quanto a política pública do Simples Nacional também é significativa.

5.6 ALGUNS DADOS DO SUPERSIMPLES EM ÂMBITO NACIONAL

Antes de apresentar dados da arrecadação das microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional, impõe-se consignar alguns dados socioeconômicos das Micros e Pequenas Empresas (MPE), extraídos do “Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2010-2011”, analisados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) (SEBRAE, 2010-2011). Segundo esta entidade, em 2010, as micros e pequenas empresas representaram 99% dos estabelecimentos empresariais brasileiro, contribuindo para criação de 51,6% dos empregos formais de estabelecimentos privados do Brasil, não computados, nesse índice, os estabelecimento rurais, bem como por 40% da massa de salário do país. Também, em 2010, por setores de atividades econômicas, do universo total das micros e pequenas empresas, 51,5% são do comércio, que, em termos numéricos, representam 3,1 milhões de estabelecimentos; 33,3% são prestadoras de serviço, consistindo em 2 milhões dessas empresas; 10,7% são do setor industrial, o que representa 657 mil dessas empresas (SEBRAE, 2011, p. 21-23).

Em relação à arrecadação dos tributos que compõem o Simples Nacional, no âmbito de todas unidades federadas do país reunidas, verifica-se pelo Gráfico 7-B, p. 206, dessa dissertação, que a receita total desse microsistema tributário teve um contínuo e considerável crescimento desde sua implantação ocorrida em julho de 2007, apenas apresentando uma ligeira queda no primeiro semestre de 2009 e 2012, somente em comparação com seus respectivos semestres precedentes, mas sempre em escala ascendente. Todavia, a arrecadação do Supersimples, no Estado de Goiás, como se pode ver da Tabela 13-A, p. 201, dessa dissertação, revelou franco crescimento de 2007 a 2011, apenas

apresentando ligeira queda no primeiro semestre de 2012.

5.7 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS

Tendo em vista os levantamentos esboçados do Simples Nacional, tanto no Estado de Goiás como no resto do país, se se fiassem apenas na importância socioeconômica dessas micros e pequenas empresas e pela significativa relevância por promoverem e estimularem o empreendedorismo na sociedade como um todo, como se depreende dos apontamentos encontrados no “Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2010-2011”, do SEBRAE, por si só, já justificariam a implantação de políticas públicas destinadas a dispensar-lhes tratamento tributário diferenciado e favorecido.

Todavia, pelos dados da arrecadação levantados da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás como da Secretaria da Receita Federal do Brasil, também sob a perspectiva da receita tributária, o Simples Nacional revelou ser extremamente atrativo para os erários de todas unidades parcelares, a saber, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Talvez possa ser a explicação pela qual, como sublinhado no final do quarto capítulo dessa dissertação, as ações interpostas no Pretório Excelso, como derradeiro apelo, seja em sede de controle difuso, seja em sede de controle concentrado, nenhuma foi proposta por Governadores de Estado (art. 103, V, CF/1988), pela Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal (art. 103, IV, CF/1988), por partido político com representação no Congresso Nacional ou por entidade de classe de âmbito nacional representativa dos Prefeitos Municipais (art. 103, IX, CF/1988), por serem os constitucionalmente legitimados a proporem ADI e ADC, alegando vício de inconstitucionalidade de quaisquer preceitos do Estatuto do Simples Nacional que ferisse o pacto federativo. Como observado antes, ou tais lideranças políticas nacionais da sociedade brasileira entendem que o Simples Nacional, em hipótese, alguma fere a estrutura federativa do Estado, ou se o vulnera, mas as vantagens advindas das benesses desse microssistema tributário são tão promissoras que compensam mitigar os rigores da inflexibilidade dessa cláusula pétrea, haja vista que a arrecadação aumentou consideravelmente com o Supersimples.

TABELA 1-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 1º Semestre de 2007

Primeiro Semestre de 2007 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 21.115.448,15
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 6.023.034,74
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 3.464.225,43
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 2.725.238,92
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 1.670.154.141,96
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ -
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 1.320.797,78
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 7.218.583,20
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 13.185.473,85
	10006 - ICMS ATUAÇÃO FISCAL	R\$ 35.469,94
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 365.679.578,31
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 335.225.554,59
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 40.347.814,31
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 1.362.177,25
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 10.150.237,56
TOTAL DA ARRECADAÇÃO DE ICMS		R\$ 2.478.007.775,99
IPVA	43 - IPVA	R\$ 258.697.908,99
ITCD	78 - ITCD	R\$ 17.889.842,30
TOTAL DA ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 2.754.595.527,28

Arrecadação do ICMS decorrente de contribuintes enquadrados no Simples Estadual (Lei n. 13.270/1998)	R\$ 87.358.840,92
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação	3,17%
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total de Arrecadação de ICMS	3,53%
Total de Contribuintes Ativos do ICMS - Pessoas Jurídicas - do Estado de Goiás em 30 de JUNHO de 2007	DADOS NAO ENCONTRADOS
Quantidade de Microempresas Enquadradas no Simples Estadual - 13.270/1998 até 30 de junho de 2007	56.423
Percentual da participação das empresas do Simples Estadual, em junho/2007, no Estado de Goiás	0,00%

TABELA 2-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 2º Semestre de 2007

Segundo Semestre de 2007 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 24.953.342,61
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 9.514.548,65
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 4.099.702,56
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 2.740.322,82
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 1.843.758.710,40
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 66.541.621,02
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 1.279.910,84
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 7.079.899,18
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 15.701.112,84
	10006 - ICMS ATUAÇÃO FISCAL	R\$ 39.187,29
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 326.887.718,31
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 401.185.404,24
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 36.577.640,74
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 2.479.974,50
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 15.011.346,73
TOTAL DA ARRECADAÇÃO DE ICMS		R\$ 2.757.850.442,73
IPVA	43 - IPVA	R\$ 27.159.012,50
ITCD	78 - ITCD	R\$ 20.579.167,57
TOTAL DA ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 2.805.588.622,80

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação	2,37%
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS	2,41%
Total de Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) Ativas Enquadradas no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2007	77.052
Total de Microempreendedores Individuais (MEI) Ativos enquadrados no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2007	642
Percentual de aumento do número de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Optantes do Simples Nacional	#REF!

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

TABELA 3-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 1º Semestre de 2008

Primeiro Semestre de 2008 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 27.943.046,56
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 11.222.393,40
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 4.969.795,38
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 5.995.905,92
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 2.092.155.069,39
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 91.303.579,29
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 1.357.345,67
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 6.436.497,00
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 29.439.113,94
	10006 - ICMS ATUAÇÃO FISCAL	R\$ 72.801,71
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 238.065.022,86
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 441.419.799,63
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 38.917.460,02
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 2.793.590,54
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 12.602.696,67
TOTAL DA ARRECADAÇÃO DE ICMS		R\$ 3.004.694.117,98
IPVA	43 - IPVA	R\$ 301.875.920,98
ITCD	78 - ITCD	R\$ 26.883.645,80
TOTAL DA ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 3.333.453.684,76

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação	2,74%
--	-------

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS	3,04%
--	-------

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

TABELA 4-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 2º Semestre de 2008

Segundo Semestre de 2008 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 34.324.601,03
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 14.202.249,16
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 6.311.656,65
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 2.659.816,21
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 2.291.501.563,57
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 118.957.051,52
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 1.873.052,73
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 8.114.650,22
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 29.373.273,94
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 282.932.345,37
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 485.564.118,31
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 38.579.656,64
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 4.146.179,81
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 18.992.303,73
	TOTAL DA ARRECADAÇÃO DE ICMS	
IPVA	43 - IPVA	R\$ 36.079.897,77
ITCD	78 - ITCD	R\$ 28.853.785,64
TOTAL DA ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 3.402.466.202,30

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação	3,50%
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS	3,56%
Total de Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) Ativas Enquadradas no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2008	83.864
Total de Microempreendedores Individuais (MEI) Ativos enquadrados no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2008	877
Percentual de aumento do número de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Optantes pelo Simples Nacional	9,07%
Percentual de aumento do número de Microempreendedores Optantes pelo Simples Nacional	36,60%

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

TABELA 5-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 1º Semestre de 2009

Primeiro Semestre de 2009 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 26.682.006,02
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 17.423.310,03
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 4.211.432,53
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 3.980.523,19
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 2.008.006.711,13
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 108.476.847,53
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 1.851.556,38
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 7.708.076,58
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 17.484.463,33
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 272.986.810,65
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 433.698.957,19
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 38.228.129,40
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 3.217.571,34
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 17.652.906,18
TOTAL DA ARRECAÇÃO DE ICMS		R\$ 2.961.609.301,48
IPVA	43 - IPVA	R\$ 370.194.869,59
ITCD	78 - ITCD	R\$ 28.310.821,14
TOTAL DA ARRECAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 3.360.114.992,21

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação	3,23%
--	-------

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS	3,66%
--	-------

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

TABELA 6-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 2º Semestre de 2009

Segundo Semestre de 2009 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 26.369.109,12
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 13.855.695,60
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 3.608.575,81
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 3.621.099,26
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 2.325.814.686,20
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 135.834.866,49
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 1.028.909,49
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 8.368.725,48
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 6.290.752,64
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 316.240.797,00
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 470.144.451,88
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 42.172.331,49
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 5.733.712,27
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 25.949.900,01
TOTAL DA ARRECAÇÃO DE ICMS		R\$ 3.385.033.612,74
IPVA	43 - IPVA	R\$ 53.131.781,80
ITCD	78 - ITCD	R\$ 29.596.069,47
TOTAL DA ARRECAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 3.467.761.464,01

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação	3,92%
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS	4,01%
Total de Contribuintes Ativos do ICMS - Pessoas Jurídicas - do Estado de Goiás em 31 de DEZEMBRO de 2009	89.598
Total de Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) Ativas Enquadradas no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2009	91.341
Total de Microempreendedores Individuais (MEI) Ativos enquadrados no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2009	1.281
PERCENTUAL de CONTRIBUINTES OPTANTES pelo SIMPLES NACIONAL (MEI, ME e EPP) em RELAÇÃO ao TOTAL de CONTRIBUINTES	
Percentual de aumento do número de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Optantes pelo Simples Nacional	9,30%
Percentual de aumento do número de Microempreendedores Optantes pelo Simples Nacional	46,07%

TABELA 7-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 1º Semestre de 2010

Primeiro Semestre de 2010 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 15.532.703,30
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 15.496.504,37
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 4.864.129,94
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 3.889.207,73
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 2.529.897.312,18
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 136.444.892,84
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 476.146,46
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 6.142.707,94
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 10.934.411,33
	10007 - ICMS PARCELAMENTO	R\$ 177,71
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 309.810.588,21
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 508.914.959,84
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 51.682.068,43
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 5.258.726,66
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 21.746.414,07
TOTAL DA ARRECAÇÃO DE ICMS		R\$ 3.621.090.951,01
IPVA	43 - IPVA	R\$ 409.099.368,50
ITCD	78 - ITCD	R\$ 31.108.806,52
TOTAL DA ARRECAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 4.061.299.126,03

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação	3,36%
--	-------

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS	3,77%
--	-------

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

TABELA 8-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 2º Semestre de 2010

Segundo Semestre de 2010 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 19.419.312,59
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 22.508.135,38
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 4.973.865,72
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 4.949.576,77
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 2.810.562.956,40
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 172.657.499,22
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 532.415,47
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 7.297.598,66
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 6.477.290,73
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 330.743.426,08
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 568.075.832,70
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 59.092.813,02
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 8.390.106,10
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 27.475.770,97
TOTAL DA ARRECAÇÃO DE ICMS		R\$ 4.043.156.599,81
IPVA	43 - IPVA	R\$ 94.195.123,07
ITCD	78 - ITCD	R\$ 38.943.880,08
TOTAL DA ARRECAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 4.176.295.602,96

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação	4,13%
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS	4,27%
Total de Contribuintes Ativos do ICMS - Pessoas Jurídicas - do Estado de Goiás em 31 de DEZEMBRO de 2010	114.109
Total de Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) Ativas Enquadradas no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2010	101.167
Total de Microempreendedores Individuais (MEI) Ativos enquadrados no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2010	12.782
PERCENTUAL de CONTRIBUINTES OPTANTES pelo SIMPLES NACIONAL (MEI, ME e EPP) em RELAÇÃO ao TOTAL de CONTRIBUINTES	
Percentual de aumento do número de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Optantes pelo Simples Nacional	10,76%
Percentual de aumento do número de Microempreendedores Optantes pelo Simples Nacional	897,81%

TABELA 9-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 1º Semestre de 2011

Primeiro Semestre de 2011 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 15.673.753,24
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 19.701.671,06
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 8.008.111,47
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 6.374.978,35
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 2.780.105.195,78
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 172.414.733,40
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 629.076,29
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 7.786.316,31
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 6.562.264,42
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 402.131.497,43
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 570.626.645,34
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 77.060.211,15
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 6.044.891,77
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 22.190.482,04
TOTAL DA ARRECADAÇÃO DE ICMS		R\$ 4.095.309.828,05
IPVA	43 - IPVA	R\$ 468.556.029,63
ITCD	78 - ITCD	R\$ 43.913.374,61
TOTAL DA ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 4.607.779.232,29

Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação	3,74%
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS	4,21%

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

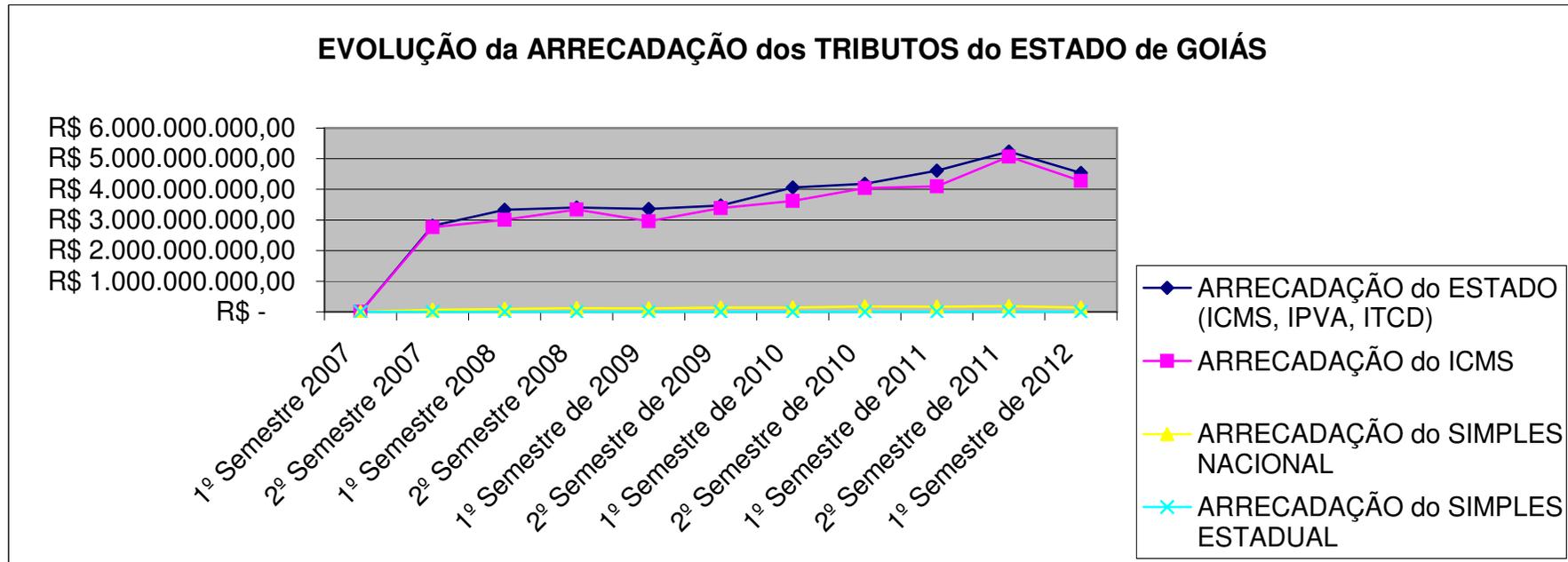
TABELA 10-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 2º Semestre de 2011

Segundo Semestre de 2011 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 21.717.184,94
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 26.502.162,09
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 9.722.126,12
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 7.504.855,14
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 3.363.622.164,64
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 191.245.610,80
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 539.202,03
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 10.019.830,92
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 8.717.119,16
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 480.134.589,90
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 748.488.832,63
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 168.151.911,11
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 7.557.681,22
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 26.533.488,42
	TOTAL DA ARRECAÇÃO DE ICMS	
IPVA	43 - IPVA	R\$ 116.437.744,98
ITCD	78 - ITCD	R\$ 50.385.846,61
TOTAL DA ARRECAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 5.237.280.350,71
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação		3,65%
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS		3,77%
Total de Contribuintes Ativos do ICMS - Pessoas Jurídicas - do Estado de Goiás em 31 de DEZEMBRO de 2011		142.274
Total de Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) Ativas Enquadradas no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2011		110.037
Total de Microempreendedores Individuais (MEI) Ativos enquadrados no Simples Nacional em 31 de DEZEMBRO de 2011		24.560
PERCENTUAL de CONTRIBUINTES OPTANTES pelo SIMPLES NACIONAL (MEI, ME e EPP) em RELAÇÃO ao TOTAL de CONTRIBUINTES		94,60%
Aumento do número de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Optantes pelo Simples Nacional até DEZEMBRO/2011		8,77%
Aumento do número de Microempreendedores Optantes pelo Simples Nacional até DEZEMBRO/2012		92,15%

TABELA 11-A - Arrecadação Tributária do Estado de Goiás no 1º Semestre de 2012

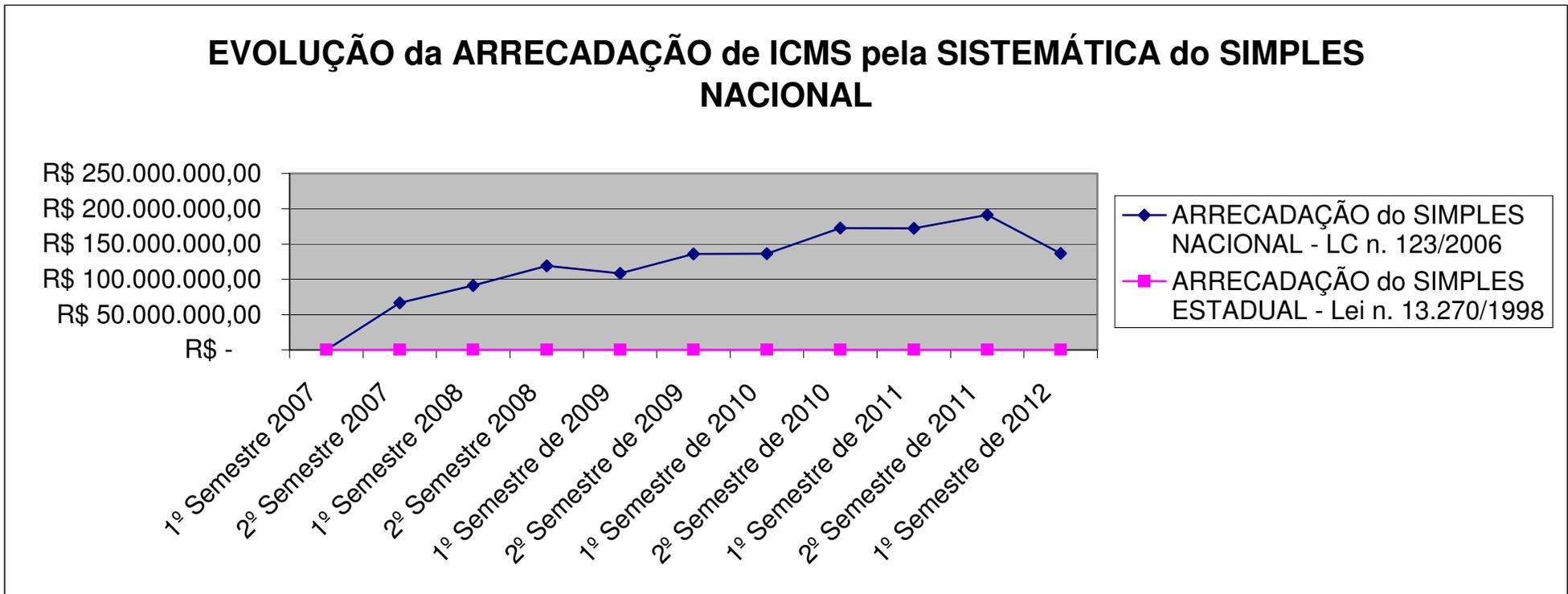
Primeiro Semestre de 2012 - Arrecadação dos Tributos Estaduais (ICMS, IPVA, ITCD)		
ICMS	159 - ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	R\$ 14.319.102,78
	10005 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 24.833.771,78
	167 - ICMS IMPORTAÇÃO	R\$ 11.113.154,69
	10002 - ICMS ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 7.334.286,51
	108 - ICMS NORMAL	R\$ 2.774.960.543,86
	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 136.826.702,07
	10001 - ICMS COMUNICAÇÃO	R\$ 708.605,03
	140 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	R\$ 6.467.011,52
	116 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO ANTERIOR (ENTRADA)	R\$ 28.846.033,58
	124 - ICMS SUBSTITUIÇÃO OPERAÇÃO POSTERIOR (SAÍDA)	R\$ 439.303.410,86
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR APURAÇÃO	R\$ 629.965.397,05
	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO	R\$ 177.202.118,92
	10003 - ICMS TRANSPORTE	R\$ 6.179.221,67
	132 - ICMS SUBSTITUIÇÃO SERVIÇO DE TRANSPORTE	R\$ 17.925.170,18
	TOTAL DA ARRECAÇÃO DE ICMS	
IPVA	43 - IPVA	R\$ 207.820.022,77
ITCD	78 - ITCD	R\$ 52.444.392,89
TOTAL DA ARRECAÇÃO DOS TRIBUTOS ESTADUAIS (ICMS, IPVA, ITCD)		R\$ 4.536.248.946,16
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação		3,02%
Participação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado no Total da Arrecadação de ICMS		3,20%
Total de Contribuintes Ativos do ICMS - Pessoas Jurídicas - do Estado de Goiás em 30 de JUNHO de 2012		157.550
Total de Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) Ativas Enquadradas no Simples Nacional em 30 de JUNHO de 2012		112.461
Total de Microempreendedores Individuais (MEI) Ativos enquadrados no Simples Nacional em 30 de JUNHO de 2012		31.258
PERCENTUAL de CONTRIBUINTES OPTANTES pelo SIMPLES NACIONAL (MEI, ME e EPP) em RELAÇÃO ao TOTAL de CONTRIBUINTES		91,22%
Aumento do número de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Optantes pelo Simples Nacional até JUNHO/2012		2,20%
Aumento do número de Microempreendedores Optantes pelo Simples Nacional até JUNHO/2012		27,27%

Gráfico 1-B



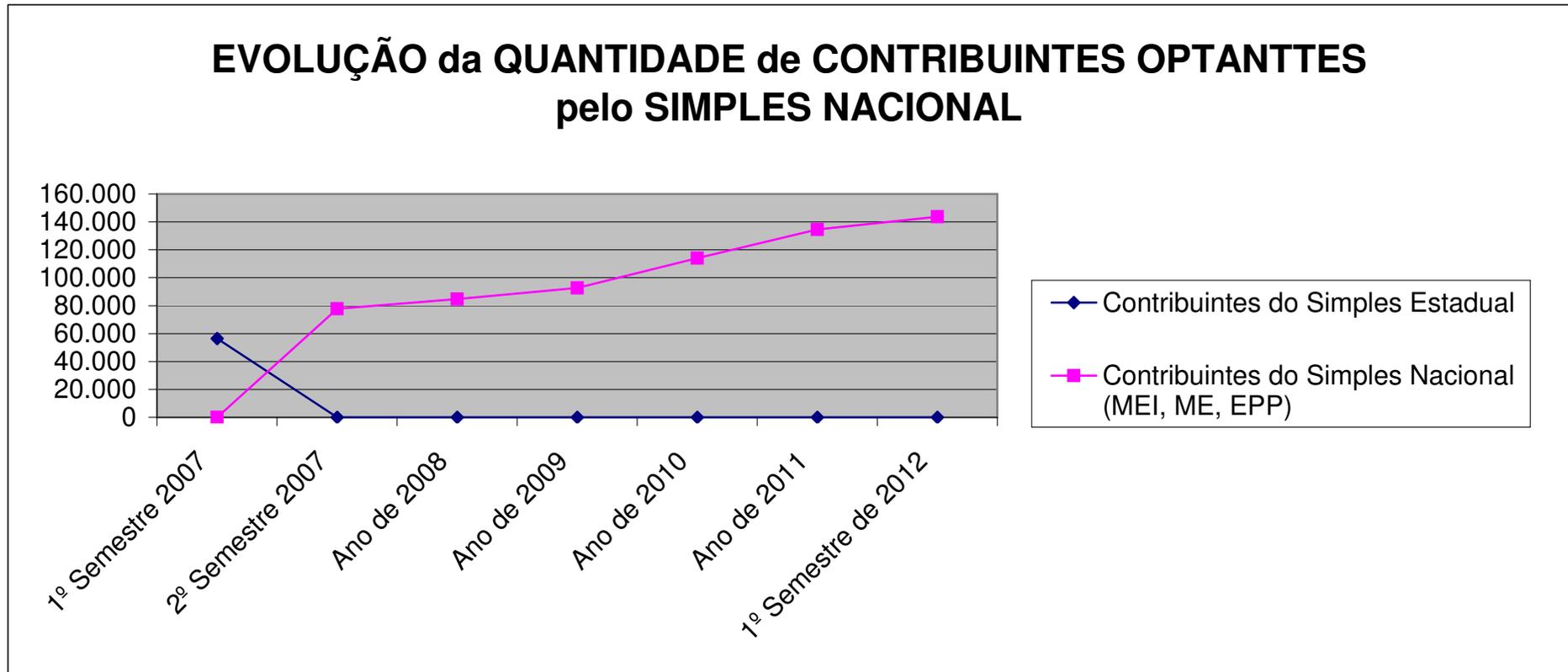
Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

Gráfico 2-B



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

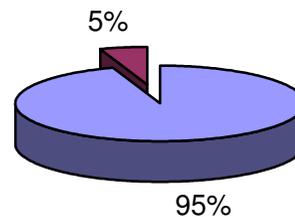
Gráfico 3-B



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

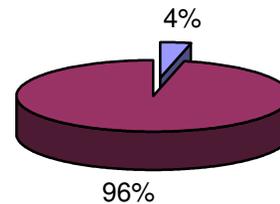
Gráfico 4-B

COMPARAÇÃO entre a quantidade de **CONTRIBUINTES OPTANTES** do **SIMPLES NACIONAL (MEI, ME, EPP)** e a quantidade de **CONTRIBUINTES** no **REGIME NORMAL** de **ARRECADAÇÃO** de **ICMS** - no Ano de 2011



- QTDE de Contribuintes OPTANTES do SIMPLES NACIONAL (MEI, ME, EPP)
- QTDE de Contribuintes no REGIME NORMAL de ARRECADAÇÃO do ICMS

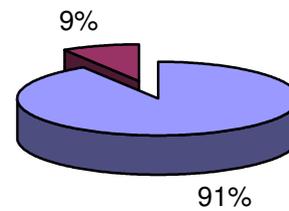
COMPARAÇÃO da **ARRECADAÇÃO** de **ICMS** entre as empresas optantes do **SIMPLES NACIONAL** e as empresas do **REGIME NORMAL** de **ARRECADAÇÃO** de **ICMS** - no Ano de 2011



- ARRECADAÇÃO do ICMS das EMPRESAS do SIMPLES NACIONAL em 2011
- ARRECADAÇÃO de ICMS das EMPRESAS no REGIME NORMAL em 2011

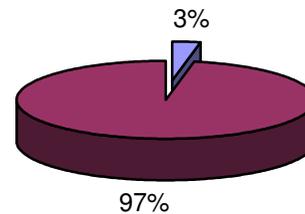
Gráfico 5-B

COMPARAÇÃO entre a quantidade de CONTRIBUINTES OPTANTES do SIMPLES NACIONAL (MEI, ME, EPP) e a quantidade de CONTRIBUINTES no REGIME NORMAL de ARRECADAÇÃO de ICMS - no Ano de 2012



■ QTDE de Contribuintes OPTANTES do Simples Nacional (MEI, ME, EPP)
■ QTDE de Contribuintes no REGIME NORMAL de ARRECADAÇÃO do ICMS

COMPARAÇÃO da ARRECADAÇÃO de ICMS entre contribuintes do SIMPLES NACIONAL e do REGIME NORMAL



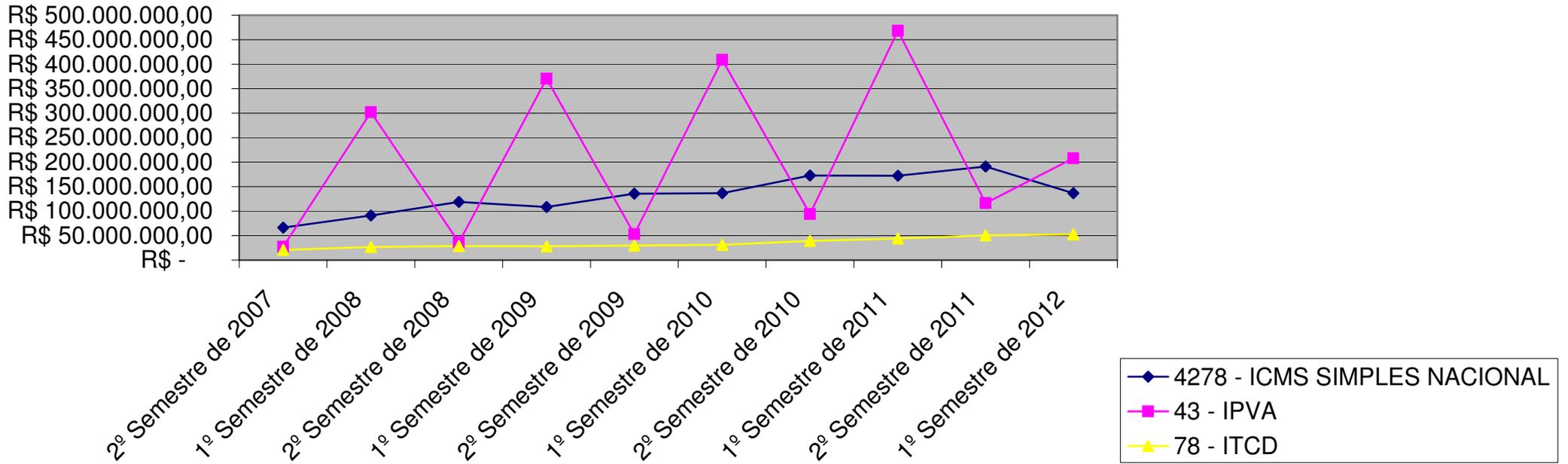
■ ARRECADAÇÃO de ICMS das EMPRESAS do SIMPLES NACIONAL em 2012
■ ARRECADAÇÃO de ICMS das EMPRESAS no REGIME NORMAL em 2012

Tabela 12-A - Análise da Arrecadação do Simples Nacional em relação ao IPVA e ao ITCD no período de 1º Semestre de 2007 a 1º Semestre de 2012

Comparação da Arrecadação do Simples Nacional em relação ao IPVA e ao ITCD			
2º Semestre de 2007	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	66.541.621,02
	43 - IPVA	R\$	27.159.012,50
	78 - ITCD	R\$	20.579.167,57
1º Semestre de 2008	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	91.303.579,29
	43 - IPVA	R\$	301.875.920,98
	78 - ITCD	R\$	26.883.645,80
2º Semestre de 2008	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	118.957.051,52
	43 - IPVA	R\$	36.079.897,77
	78 - ITCD	R\$	28.853.785,64
1º Semestre de 2009	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	108.476.847,53
	43 - IPVA	R\$	370.194.869,59
	78 - ITCD	R\$	28.310.821,14
2º Semestre de 2009	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	135.834.866,49
	43 - IPVA	R\$	53.131.781,80
	78 - ITCD	R\$	29.596.069,47
1º Semestre de 2010	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	136.444.892,84
	43 - IPVA	R\$	409.099.368,50
	78 - ITCD	R\$	31.108.806,52
2º Semestre de 2010	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	172.657.499,22
	43 - IPVA	R\$	94.195.123,07
	78 - ITCD	R\$	38.943.880,08
1º Semestre de 2011	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	172.414.733,40
	43 - IPVA	R\$	468.556.029,63
	78 - ITCD	R\$	43.913.374,61
2º Semestre de 2011	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	191.245.610,80
	43 - IPVA	R\$	116.437.744,98
	78 - ITCD	R\$	50.385.846,61
1º Semestre de 2012	4278 - ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$	136.826.702,07
	43 - IPVA	R\$	207.820.022,77
	78 - ITCD	R\$	52.444.392,89

Gráfico 6-B

Comparação da Arrecadação do Simples Nacional em relação ao IPVA e ao ITCD



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás

Tabela 13-A - Arrecadação Total dos Tributos do SIMPLES NACIONAL por Todas Unidades Federadas e suas Respectivas Participações por Unidade Percentual

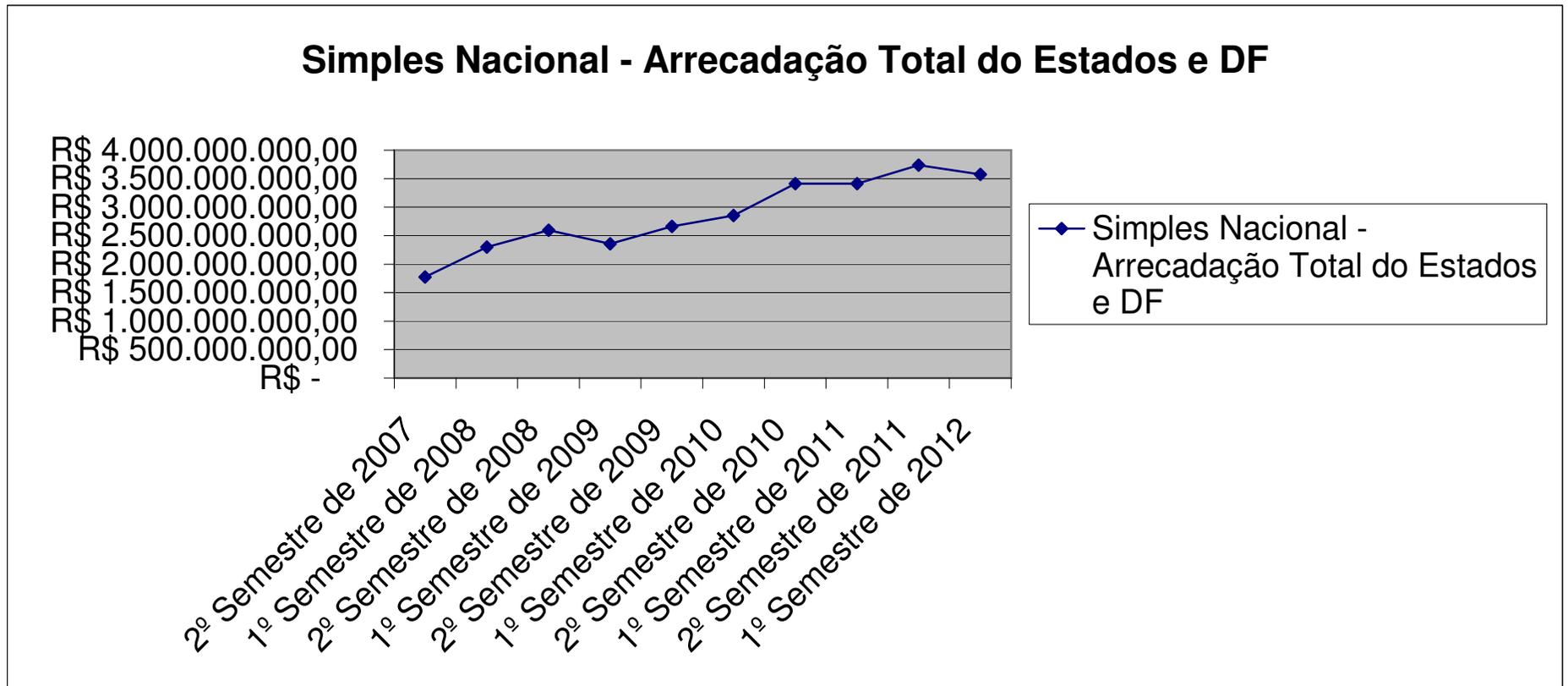
Simple Nacional - Arrecadação Total dos Estados por Semestre		
2º Semestre de 2007	R\$	1.774.926.389,82
1º Semestre de 2008	R\$	2.300.134.772,94
2º Semestre de 2008	R\$	2.596.096.334,97
1º Semestre de 2009	R\$	2.356.160.771,76
2º Semestre de 2009	R\$	2.660.349.589,09
1º Semestre de 2010	R\$	2.851.232.947,66
2º Semestre de 2010	R\$	3.413.438.445,57
1º Semestre de 2011	R\$	3.410.700.551,23
2º Semestre de 2011	R\$	3.736.506.885,78
1º Semestre de 2012	R\$	3.574.072.779,75

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil

UF	2007	2008	2009	2010	2011	2012
AC	0,10%	0,11%	0,12%	0,12%	0,11	0,11%
AL	0,38%	0,39%	0,45%	0,47%	0,48	0,45%
AM	0,49%	0,52%	0,56%	0,56%	0,59	0,59%
AP	0,09%	0,08%	0,09%	0,10%	0,10	0,07%
BA	3,91%	4,01%	4,25%	4,23%	4,01	3,84%
CE	1,42%	1,34%	1,46%	1,54%	1,47	1,55%
DF	1,45%	1,66%	2,14%	2,20%	2,19	2,27%
ES	2,65%	2,81%	2,95%	3,00%	3,41	3,37%
GO	2,64%	4,03%	4,83%	4,94%	5,20	4,69%
MA	0,72%	0,73%	0,85%	1,03%	1,08	1,06%
MG	10,05%	9,63%	9,62%	9,62%	9,75	9,73%
MS	0,55%	0,61%	0,55%	0,51%	0,51	0,48%
MT	0,55%	0,55%	0,50%	0,50%	0,48	0,44%
PA	1,25%	1,29%	1,19%	1,13%	1,31	1,33%
PB	0,74%	0,82%	0,77%	0,73%	0,82	0,98%
PE	2,15%	2,20%	2,51%	2,81%	2,64	2,75%
PI	0,38%	0,40%	0,44%	0,46%	0,43	0,42%
PR	5,09%	5,15%	5,36%	5,53%	5,86	5,84%
RJ	9,65%	9,12%	10,33%	10,62%	10,77	10,78%
RN	0,68%	0,67%	0,91%	1,13%	1,12	1,14%
RO	0,49%	0,49%	0,52%	0,52%	0,50	0,48%
RR	0,07%	0,08%	0,09%	0,09%	0,08	0,07%
RS	10,62%	9,91%	7,67%	6,45%	5,97	5,69%
SC	7,44%	7,32%	7,39%	7,07%	6,53	6,46%
SE	0,24%	0,23%	0,26%	0,30%	0,32	0,37%
SP	35,81%	35,48%	33,82%	33,93%	33,86	34,62%
TO	0,38%	0,38%	0,40%	0,41%	0,39	0,43%
TOTAIS	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00	100,00%

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil

Gráfico 7-B



6 CONCLUSÃO

O Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, que dispensa às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento diferenciado e favorecido de simplificação e minoração tributária, trabalhista, previdenciária, creditícia e processual, segundo ditames constitucionais, consoante se vê do art. 146, III, “d”, e parágrafo único, bem assim nos arts. 170, IX e 179, todos do Magno Texto, consistiu no objeto de estudo dessa dissertação.

Para os fins dessa análise, foram desenvolvidos cinco capítulos dissertativos. No primeiro capítulo introdutório, fez-se uma sinopse acerca dos estudos que seriam abordados em cada capítulo, ressaltando as linhas gerais tratadas. Em seguida, elegeu-se e demarcou-se o corte epistemológico trilhado de início ao fim de toda dissertação, sublinhando também o referencial teórico que norteou o desenvolvimento de todo articulado. Observou-se, então, que a orientação teórico-metodológica adotada seria a linguagem jurídica do positivismo jurídico, referendada pelo ordenamento jurídico, deixando assente que a interpretação conforme a Constituição não poderia contrapor à literalidade da norma. Não obstante, precisou-se que não seria uma entrega obcecada a esta perspectiva metodológico-epistemológica, posto que restringir-se a fatos, dados e documentos e sobretudo dispositivos normativos, sem qualquer referência à realidade, consistentes em valores não lógico-jurídicos, de total negação ao Estado democrático de direito, consistiria em postura intelectual leviana. Nesse sentido, aceitá-los como valores agnóstico-jurídicos, isto é, sem qualquer demonstração empírica pelas ciências humanas e sociais, traduziria uma postura de raciocínio irresponsável e de trabalho acadêmico sem valor. Ou melhor, uma teoria do dever ser que não tenha a menor correlação com o ser da realidade subjacente afigura-se artificial, sem qualquer emprego ou proveito. Contudo, quando o Direito posto não for capaz de dar respostas às situações de mal-estar jurídico, lançar-se-á mão do discurso dialético, dos tópicos jurídicos, do bom senso, da razoabilidade e da prudência, desde que, é claro, que tais expedientes jurídicos empregados fossem intersubjetivamente aceitos e amplamente discutidos na comunidade jurídica.

No segundo capítulo, a conclusão a que se chegou foi a de que o Simples Nacional tem relevância pela promoção da justiça social e, por ser uma

política a ser aplicada uniformemente em todo território nacional, espera-se que ponha um basta no insustentável clima de guerra fiscal reinante. Acresce-se ao fato de que o seu forte caráter diretivo de inserção social, ampara-se em legítimas conveniências políticas e em válidos pressupostos legais, de sorte a favorecer a alcançar suas metas. As iniciativas de integração nacional, de minoração da carga tributária, de possibilitar o ingresso de mais de 90% dos estabelecimentos comerciais, prestacionais e industriais do país, com maior capacidade de criação de postos de trabalho, conforme dados do BNDES, bem assim pela simplificação das obrigações tributárias principais e acessórias, autoriza asseverar que o microsistema tributário do Simples Nacional consiste num inegável ponto de referência, entre o antes e o depois, nas relações entre as instâncias jurídico-administrativas de governos federal, estadual e municipal, com acentuado traço de promoção à integração inter-regional do país, estabelecendo uma nova fase do federalismo brasileiro. Esta política pública de simplificação tributária poderá ser considerada um projeto experimental embrionário que muito contribuirá para deflagração da tão almejada reforma tributária que há muito a sociedade aguarda que se materialize de uma vez por todas.

Quanto ao terceiro capítulo, estudou-se o estado da arte processual no âmbito do Supremo Tribunal Federal, analisando-se as ações ali interpostas em sede de controle de difuso e concentrado. Constatou-se que diversas ações ainda estão para serem analisadas pelo Pretório Excelso, seja à espera de manifestação da relatoria, seja por haver pedido de vista de algum ministro, bem como por sobrestamento para discussão em sede de controle concentrado. Também foi possível observar que os princípios que mais causaram inquietação jurídica com a implantação do Simples Nacional foram os princípios da igualdade, da isonomia tributária, da estrita legalidade, da seletividade, da regra da não-cumulatividade e, em especial, o pétreo princípio federativo. A análise empreendida ateve-se a descrever as teses sustentadas sem posicionar-se a respeito dessa ou daquela visão teórico-jurídica. Exceções apenas, registre-se, em relação à Rcl n. 10.866 MC/MG, p. 68, dessa dissertação, em que se posicionou pela flagrante contradição ali prolatada em cotejo com o que foi decidido no acórdão proferido nesta última ação direta de inconstitucionalidade estudada, qual seja, ADI n. 4.033/DF, por não circunscrever à controvérsia de embates de princípios constitucionais; assim como

nos RE n. 627.543/RS e RE n. 632.783/RO, p. 81 e 84 , onde a “prognose judicial” sustentada foi a de que o Supremo Tribunal Federal, possivelmente, manifestará pela constitucionalidade dos preceptivos atacados da Lei Complementar n. 123/2006, nestes apelos extraordinários.

Quanto ao quarto capítulo, o desiderato de estudo adotado foi outro. Ou seja, não se circunscreveu a simplesmente ficar no campo da descrição dos princípios debatidos por eiva de terem sido ofendidos em sua carga semântico normativa com a implantação do Supersimples, mas, ao contrário, aqui destacou as teses e proposições jurídicas que legitimasse mitigar um princípio em favor de outro, com vista à manutenção da homeostase do ordenamento jurídico-constitucional, posto que, se conflitos existem, eles são aparentes. Do contrário, se se não buscasse o abrandamento de princípios como exegese conforme a Constituição para solucionar o mal-estar jurídico instaurado com o Simples Nacional, o expediente jurídico sustentado, então, seria o da utilização do discurso dialético fulcrado no bom senso, na razoabilidade, na prudência, desde que intersubjetivamente aceitos.

Por fim, no quinto capítulo dessa dissertação, fez-se um estudo quantitativo da importância socioeconômica da política pública do Simples Nacional. Ou seja, analisou-se a arrecadação tributária e o número de contribuintes optantes, antes e depois da implementação do microssistema de simplificação e minoração tributária, trabalhista, previdenciária e creditícia dispensado às micros e pequenas empresas, no Estado de Goiás e em cotejo com o resto do país, servindo-se das bases de dados da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás, da Secretaria da Receita Federal do Brasil e do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). A constatação que se chegou foi que, também nessa perspectiva, os resultados encontrados são altamente animadores e promissores para os erários de todas unidades parcelares do país, pois tanto a arrecadação manteve-se num contínuo crescimento, com ligeiras quedas em dois semestres de vigência do Supersimples, bem como a vertiginosa adesão a essa sistemática de tributação tem proporcionado uma maior integração nacional, aumento na criação de postos de trabalho com carteira assinada, possibilitando maior distribuição de renda e contribuiu para resgatar a cidadania empresarial de inúmeros micros e pequenos empresários que atuavam na informalidade.

7 REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2007.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4ª ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da constituição de 1988**. – São Paulo: Malheiros, 2005.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de filosofia do direito**. 4ª ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

BOBBIO, Noberto. **A era dos direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. In: PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Legislação Republicana Brasileira*. Brasília, 1988.

BRASIL. Congresso. Câmara Federal. **Projeto de lei e outras proposições n. 123, de 2004**. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=150559>. Acesso em 11 out. 2010.

BRASIL. Congresso. Câmara Federal. **Exposição de Motivos n. 37, de 1995, da PEC n. 5/1995**. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=24167>. Acesso em 12 out. 2010.

BRASIL. Congresso. Câmara Federal. **Exposição de Motivos n. 84/MF/C.Civil, da PEC n. 41/2003**. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/internet/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=113717>. Acesso em 12 out. 2010.

_____. Lei Complementar nº. 128, de 22 de dezembro de 2008. **Altera a Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006**. In: PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Legislação Republicana Brasileira*. Brasília, 2008.

_____. Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o**

Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. In: PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2006.

_____. Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui Código Civil.** In: PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2002.

_____. Lei nº. 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.** In: PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 1999.

_____. Lei nº. 13.270, de 29 de maio de 1998. **Institui o regime tributário diferenciado aplicável à microempresa e à empresa de pequeno porte.** In: PALÁCIO DO GOVERNO DO ESTADO DE GOIÁS. Goiânia, 1998.

_____. Lei nº. 9.317, de 5 de dezembro de 1996. **Institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES e dá outras providências.** In: PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 1996.

_____. Resolução/CGSN n.º 30, de 07 de fevereiro de 2008. **Dispõe sobre os procedimentos de fiscalização, lançamento e contencioso administrativo relativos ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).** In: COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2008.

BROSSARD, Paulo. **Icm – desigualdade antinacional.** Brasília: Senado Federal, 1980.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas públicas – reflexões sobre o conceito jurídico.** 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição.** 7ª ed. Coimbra – Portugal: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 23ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **ICMS**. 15ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2011.
- COMTE, Auguste. **Os Pensadores** – Volume III - Capítulo 47, 1ª ed. – São Paulo: Abril Cultural, 1972.
- CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária**. Curitiba, PR: [s.n], 2010.
- DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 19ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Norma constitucional e seus efeitos**. 3ª ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 1997.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A ciência do direito**. 2ª ed. – 16ª reimp. – São Paulo: Atlas, 2009.
- GIOVANNI, José Ruy; BONJORNO, José Roberto. **Matemática 1 – 2º grau: conjuntos, funções, progressões**. – São Paulo: FTD, 1992.
- GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 6ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2005.
- HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. – Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: Lightning Source, 2000.
- HUME, David. **Os Pensadores** – Volume II - Capítulo 31, 1ª ed. – São Paulo: Abril Cultural, 1972.
- JONAS, Hans. **O princípio responsabilidade: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica**. Trad. do original alemão Marijane Lisboa, Luiz Barros Montez – Rio de Janeiro: Contraponto: Ed. PUC-Rio, 2006.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado; 8ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- _____. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução Luís Carlos Borges. – 2ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1992.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Trad. Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. – São Paulo, Perspectiva, 2009.

KURAMOTO, Yasue Cristina Neves. **Os reflexos provocados na arrecadação do ICMS no Estado de Goiás, após a vigência do simples nacional**. Brasília, DF: 2010.

LAUDAN, Larry. **O progresso e seus problemas: rumo a uma teoria do crescimento científico**. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Editora Unesp, 2011.

LOUREIRO, Arthur César Cavalcante. **O pacto federativo e o simples nacional**. – Maceió: EDUFAL, 2009.

LA ROVERE, Renata L. *Perspectiva das micro, pequenas e médias empresas no Brasil*. Grupo de Economia da Inovação – Instituto de Economia da UFRJ.

Disponível em:

<http://www.ie.ufrj.br/revista/pdfs/perspectivas_das_micro_pequenas_e_medias_empresas_no_brasil.pdf>. Acesso em 18 dez. 2011.

MARINS, James; BERLTOLDI, Marcelo M. **Simpes nacional: estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado – LC 123, de 14.12.2006; LC 127, de 14.08.2007**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5ª ed. – São Paulo: Dialética, 2004.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 23ª ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 1995.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 6ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. – São Paulo: Saraiva, 2007.

PERELMAN, C. **Lógica jurídica**. Tradução Vergínia K. Pupi. 2ª Ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2004.

POPPER, Karl. **Conjeturas e refutações**. Trad. Benedita Bettencourt. Coimbra: Almedina, 2006.

RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos**. – São Paulo: Saraiva, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTIAGO, Silas. **Simplex nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. – São Paulo: Saraiva, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9ª ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2008.

SCHLICK, Moritz. **Os Pensadores** – Volume IV - Capítulo 67, 1ª ed. – São Paulo: Abril Cultural, 1972.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS. Gerência de Arrecadação e Fiscalização – GEAF. **Coordenadoria do Simplex Nacional**.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Simplex Nacional**. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplexNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>. Acesso em 16 jul. 2012.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Anuário do trabalho da micro e pequena empresa: 2010-2011**. 4ª ed. – Brasília: Sebrae, 2011.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23ª ed., rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa e da empresa de pequeno porte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TEIXEIRA, António Braz. **A razão jurídica I: apontamentos de filosofia do direito e metodologia jurídica**. 1ª ed. Imp. Faculdade de Direito da Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologia, 2010.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. **Tratado da consequência**. 2ª ed. rev. aum. São Paulo: José Bushatsky, 1962.

TORRES, Heleno Taveira. **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

VIEIRA, Sônia. **Como escrever uma tese**. 6ª ed. – São Paulo: Atlas, 2008.