

O Simples Nacional e os princípios constitucionais*

The “Simples Nacional” and the constitutional principles

Claudio Gonçalves Pacheco¹

Resumo

Este artigo 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 microsistema tributário do Super Simples, corporificado normativamente na Lei Complementar Federal nº 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.

Palavras-chave: Direito constitucional. Direito tributário. Federalismo. Princípios. Simples.

Abstract

This objective of this paper is to analyze the “Simples Nacional” and the Constitutional principles affected by its implantation through a descriptive and experimental study. For that, it is based on bibliographic, documentary and experimental research. The tributary microsystem of “Simples Nacional”, embodied lawfully on the Complementary Federal Law nº 123/2006 and consolidated by means of public policies of mitigation and simplification of tributary, work, pension, credit and procedural laws destined to Micro Companies and Small Businesses, is found within constitutional substratum, based on article 146, III, “d”, single paragraph, as well as in the 170, IX and 179 articles, all in the Magna Carta. In the first chapter of this paper, an analysis on how legal knowledge is processed takes place in order to delimit the theoretical-methodological references and ground the conclusion. In the second chapter, the study focuses on showing the constitutional origin of public policies that assist Micro Companies and Small Businesses, highlighting the fact that they come from second dimension rights, which demand a positive posture of assistance from the state power towards society. The second

* Artigo recebido em setembro de 2012.
Aprovado em setembro de 2012.

¹ Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Goiás (2001), Curso incompleto em Ciências da Computação pela Universidade Federal de Goiás (sobrestado no último ano - 1996), pós-graduação em Direito Constitucional e Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás, mestre minter em Direito UniCEUB/DF. Atualmente é Auditor-Fiscal de Receita Estadual - Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás.

chapter also focuses on tracing the main features of the “Simples Nacional”.

Keywords: Constitutional Law. Tributary Law. Federalism. Principles. Simple.

1 Considerações iniciais

O Estatuto do Simples Nacional, corporificado normativamente na Lei Complementar Federal nº 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 Constitucional. Todavia, para os propósitos deste articulado, os estudos empreendidos restringir-se-ão às suas repercussões tributário-constitucionais.

Antes de sua implantação, o Simples Federal (Lei nº 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-administrativo-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 nº 13.270/1998, no que tange ao ICMS.

Em que pese a União e os Estados-membros terem envidado 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 à empresa de pequeno porte, que assegurasse aos micros e pequenos

empresários o pleno acesso à livre-concorrência e à livre-iniciativa.

Se tais microsistemas 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, este estudo objetiva analisar e discutir o microsistema 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, 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 nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (LC nº 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 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 esta-

tal em face da sociedade, bem como traçar as principais características do programa do Simples Nacional.

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.

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”.²

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 esse “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 se.³

Certo é que há o conhecimento vulgar, expresso em linguagem cotidiana, em estilo coloquial, e o conheci-

mento 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. Este trabalho descreverá suas constatações em linguagem científica.

No que toca ao objetivo desse estudo, o objeto que se almeja conhecer e obter 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 ME e às EPP, estabelecida pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (LC nº 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 encaimento lógico que se quer seguir neste trabalho, 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 uma melhor delimitação do tema que se quer desenvolver.

2.1 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 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; por meio 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, em um processo elaborativo e abstracional, por meio de construções lógicas rigorosas, formulam-se hipóteses a que a realidade empírica deve se adequar, 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.

² TELLES JÚNIOR, Goffredo. *Tratado da consequência*. 2. ed. rev. aum. São Paulo: José Bushatsky, 1962. p. 7.

³ TELLES JÚNIOR, Goffredo. *Tratado da consequência*. 2. ed. rev. aum. São Paulo: José Bushatsky, 1962. p. 35.

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 Posto. 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 sob o mundo do ser, sendo, repise-se, descritiva e predicativa. A seu turno, o Direito Positivo consiste em um conjunto de normas jurídicas, que se caracterizam por proposições acentuadamente prescritivas e relacionais, 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 sociopolíticos de uma sociedade organizada de um determinado tempo e lugar. Nesse sentido, o Direito Posto está submetido à lógica deontica, 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.⁴

⁴ TEIXEIRA, António Braz. *A razão jurídica I: apontamentos de filosofia do direito e metodologia jurídica*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologia, 2010. 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.⁵

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 se dirige 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 ju-

⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. 16. reimp. São Paulo: Atlas, 2009. p. 12.

rídicos, desvencilhando-se de seu conteúdo empírico e axiológico.⁶

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 deve ser aferida segundo a sua relevância prática, no sentido de serem eles 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.⁷

2.2 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, em um 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 atribuí 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 deontica, 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 autorização. 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.⁸

2.3 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 esse estudo pautou-se por uma argumentação que visasse 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 ideias, 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

⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. 16. reimp. São Paulo: Atlas, 2009. p. 13.

⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. 16. reimp. São Paulo: Atlas, 2009. p. 44.

⁸ DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 154.

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 essa 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 em um esforço, em um 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 nº 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, contribuindo assazmente para a compreensão desse fenômeno.

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 nº 123/2006, configuraram óbices significativos à fiscalização e à cobrança do ICMS, de sorte a sobrelevar aplicar um princípio em detrimento de outro, isto é, quiçá o princípio da livre iniciativa e do desenvolvimento nacional *versus* o princípio federativo.

3 O Simples Nacional como política pública – definição e características

3.1 Considerações iniciais - o Simples Nacional

Neste capítulo, analisar-se-á se o programa de governo denominado Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (LC nº 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 dessa 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 toca 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 nº 123/2006.

Ressalta-se que essa 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 nº 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, em que 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 esse segmento empresarial. Nesse particular, Carlos Renato Cunha,⁹ 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 trabalhistas 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.

Cumprido assinalar que o art. 18-A da LC nº 123/2006, inserido pela LC nº 128/08, criou a figura do microempreendedor individual – MEI, com objetivo de proporcionar melhores condições ainda para 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 nº 123/2006. O microempreendedor individual, optante pelo Simples Nacional, recolherá impostos em valores fixos mensais, independentemente 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 a informalidade, ao lhes dispensar um tratamento digno e lhes resgatar a cidadania empresarial.

⁹ CUNHA, Carlos Renato. *O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: [s.n.], 2010. p. 239-240.

Em tempo, consigna-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 nº 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 ME e às 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 parcas linhas, esboçar os movimentos constitucionalistas que o precederam e o instituíram, 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 em um movimento histórico-econômico-social de seu tempo que o justifique, para, logo em seguida, ocupar-se desse programa em si.

3.1.1 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 se encontravam 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, essas conquistas constituíram os direitos fundamentais de primeira dimensão. Tais direitos e princípios passaram a 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, pugnaram e demarcaram uma zona de não intervenção governamental na vida das pessoas, uma esfera de autonomia individual em face do Poder Público¹⁰.

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 de a 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 mediante políticas públicas para consumir 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 insuscetíveis 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 a sociedade. Nessa medida, cabe registrar a importância de também se cultivar o dever fundamental de pagar impostos, pois ele se legitima e se justifica como *conditio sine qua non* para manutenção dos demais direitos.¹¹

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 submeterem a trabalhos infundos, 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. Esses 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 eles socialistas científicos, por irem à 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 espoliava, em busca de melhores condições de trabalho e remuneração, nesse novo estágio do capitalismo.¹²

¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 9. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 54.

¹¹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: Lightning Source, 2000. p. 37-83.

¹² MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 129.

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 deles, 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.¹³

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 se encontram constitucionalizados os direitos individuais e os direitos sociais, entre os quais se destacam os direitos à educação e à cultura.¹⁴

Assinala-se que os direitos fundamentais da segunda dimensão não se restringiram apenas aos direitos de cunho positivo, pois constata-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 e 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.¹⁵

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 desse trabalho.

3.1.2 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 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 nº 21.175/32, que instituiu a carteira profissional, o Decreto nº 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 fosse 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.

¹³ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 9. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 55.

¹⁴ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 13.

¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 9. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 56.

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.¹⁶ 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.¹⁶

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 essa matéria no Título V, nos arts. 145 a 162. Por seu turno, a Constituição de 1967 regrou tal 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 Bercovici¹⁷ 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 de-

sequilíbrios regionais, a despeito de aquela 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 desigualdades regionais, só se realizaria mediante a atuação firme do poder estatal por meio de investimentos materiais e, segundo o planejamento estabelecido pela Comisión Económica para América Latina (CEPAL), órgão recém-fundado, para auxiliar os países latinos a desenvolverem-se econômica e socialmente.

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 passaram os países latino-americanos não foi capaz de reduzir as desigualdades sociais, levando a CEPAL a 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”.¹⁸

Já a política econômica e social implementada pelos governos militares, autodenominados 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 desse 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 na-

¹⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 786.

¹⁷ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 25.

¹⁸ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 27.

cionais ou transnacionais. A alternativa para grande parte das restantes era a falência”¹⁹

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 micro e pequenas empresas, as 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 dessa sustentação, valem-se da legislação compendiada e das ponderações vertidas na dissertação de mestrado de Carlos Renato Cunha.²⁰

¹⁹ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 28.

²⁰ “[...] 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, trabalhista, previdenciário, creditício 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, Carlos Renato. *O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: [s.n], 2010.

Nos governos militares, a participação do Estado brasileiro na economia foi em um 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.²¹

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 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

²¹ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 29.

informam essa mesma ordem não garante a efetividade daquele fim.²²

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 estitização. 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.²³

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 micro e pequenos empresários, tal 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 micro 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, visto que, até aqui, o que se viu foi favorecimento do capital estrangeiro, como ocorreu no processo da privatização das estatais. Aliás, nesse 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.²⁴

3.1.3 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 mais bem sistematizadas nas constituições do pós-guerra, seja na Europa, seja 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 as possibilitem criar as condições para promoção do bem-estar social. Nesse sentido, as 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 se autorregula.

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.²⁵

Desse modo, conforme se infere da doutrina da Constituição Dirigente, a Constituição não consiste na mera garantia da situação existente, mas almeja estabele-

²² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 788.

²³ GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 142.

²⁴ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento*: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 30.

²⁵ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento*: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005. p.34.

cer 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 consequência, 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

3.1.4 O Simples Nacional como política pública

Conceber a ideia 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, em um momento em que se tem como certa 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.²⁶

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 apoiado 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.²⁷

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”.²⁸

Todavia, em sentido oposto à ideia 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-se 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.²⁹

²⁷ BUCCI, Maria Paula Dallari. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 241.

²⁸ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 62-63.

²⁹ BUCCI, Maria Paula Dallari. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 252-3.

²⁶ BUCCI, Maria Paula Dallari. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 247.

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 Bucci³⁰ 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 em um programa, a sua existência jurídica como uma política pública.

Nessa perspectiva, é verdadeiro assegurar que o sistema simplificado de arrecadação denominado Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 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 ideia de titular de direito e destinatário da norma na esteira da doutrina de Ingo Sarlet, que leciona:

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.³¹

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, em

um 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 nº 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 essa lei determinou detalhadamente os titulares do direito, quais sejam, as microempresas, nelas incluso 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 nº 123/2006, em seus arts. 47 e 76, faz referência ao Simples Nacional como política pública.

3.2 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 nº 6, de fevereiro de 1995, que alterou a redação do inciso IX do art. 170 (EC nº 6/1995), e da Emenda Constitucional nº 42, de dezembro de 2003 (EC nº 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.

³⁰ BUCCI, Maria Paula Dallari. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 256.

³¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 9. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 227.

A Exposição de Motivo Interministerial nº 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 nº 37/1995), constante da Proposta de Emenda Constitucional nº 5 de 1995 (PEC nº 5/1995), que deu origem à Emenda Constitucional nº 6, de 1995 (EC nº 6/1995), apresentou nova redação ao inciso IX do art. 170, da CF/1988, cuja justificativa de motivação ateu-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 ela 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 nº 84, do Ministério da Fazenda e do Ministério da Casa Civil (EMI nº 84/MF/C.Civil), constante da Proposta de Emenda Constitucional nº 41 de 2003 (PEC nº 41/2003), que redundou na EC nº 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, em que 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 tal 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 nº 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 nº 123/2006 encontra sua fundamentação na Justificação do Projeto de Lei e Outras Proposições nº 123/2004, (PLP nº 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 nº 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 dessas 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 nº 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, fazem-nas 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 nº 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 Santiago³² e Sérgio Karkache.³³

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.”³⁴

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.”³⁵

De todo o arrazoado ostentado, tanto nas duas exposições de motivos apresentadas quanto na justificação do PLP nº 123/2004, restou comprovada a importância das microempresas e das empresas de pequeno porte para o desenvolvimento da sociedade brasileira como um todo, configurando despiciendo levantar qualquer outro dado de arrematação.

³² SANTIAGO, Silas. *Simples nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 23.

³³ KARKACHI, Sérgio, 2009 apud CUNHA, Carlos Renato. *O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: [s.n.], 2010.

³⁴ SANTIAGO, Silas. *Simples nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 23.

³⁵ KARKACHI, Sérgio, 2009 apud CUNHA, Carlos Renato. *O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: [s.n.], 2010, p. 236.

3.2.1 Características e natureza jurídica do Simples Nacional

Antes da instituição do Simples Nacional, a União, o Distrito Federal e os Estados-Membros, este, 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/1988.³⁶ Nessa senda, tanto a União quanto os Estados-Membros já vinham implementando políticas públicas norteadoras com este viés inclusivista de privilegiar esse segmento empresarial, tanto que em sede legislativa federal foram editadas as Leis nº 8.864/94 (Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte), nº 9.317/96 (Simples Federal) e nº 9.841/99 (Estatuto da Pequena Empresa). Já, em instância estadual, no Estado de Goiás, instituiu-se a Lei nº 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 ple-xo 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 da 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 nº 42/2003, a qual inseriu a letra “d” ao inciso III e um

³⁶ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

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.”

parágrafo único ao art. 146³⁷, da CF/1988. Também, visando intensificar o desenvolvimento da política de apoio às micro e pequenas empresas, a EC nº 42/2003 inseriu o inciso XXII, no art. 37³⁸ da CF/1988.

Nessa perspectiva, o Congresso Nacional, ao ocupar-se da edição da LC nº 123/2006, atuou em prol da Nação, em nome e na competência do Estado Federal, ao produzir essa norma nacional, e não da União enquanto ente federativo, como o fez na edição da Lei nº 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

³⁷ “ 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).

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).”

³⁸ “[...] 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).”

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 nº 6/1995 e n. 42/2003, mas não a LC nº 123/2006, que seguiu a risca e se ateve nos limites desses 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.

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.³⁹

A LC nº 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);

³⁹ TORRES, Helena Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 148.

- 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 desembaraço 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 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 frequência, 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 consequências, 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.⁴⁰

Todavia, colhem-se das lições de Carlos Renato Cunha⁴¹ contra-argumentos jurídicos. Esse autor observa que, os incisos XIII e XIV, do § 1º, do art. 13, da LC nº 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, 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 nº 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

⁴⁰ SANTIAGO, Silas. *Simples nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 88.

⁴¹ CUNHA, Carlos Renato. *O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: [s.n.], 2010. p. 323-324.

federados foi delegada à União, sem atos legislativos des-
ses delegando-a, de igual modo o poder regulamentar
atribuído ao Comitê-Gestor, configuram questões jurí-
dicas 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 melho-
res enfrentadas noutro estudo desenvolvido acerca desse
microsistema tributário, oportunidade em que se discu-
tirá “O Simples Nacional e os Princípios Constitucionais
Denunciados no Supremo Tribunal Federal”.

Para desfecho dessa subseção, assinala-se que a
LC nº 123/2006, em seu art. 12, instituiu e definiu o Sim-
ples 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 con-
tribuições não se tratassem de uma espécie tributária. O
correto seria adotar uma de duas opções, vale dizer, ape-
nas tributos ou então impostos e contribuições. Contudo,
tal impropriedade encontra-se retificada, nessa segunda
opção, logo no art. 13 seguinte. O segundo, ao expressar
“regime especial unificado de arrecadação de tributos”,
quando se observa que tal sistema tributário unificado
tem alcance bem maior, isto é, trata-se de um “regime
especial e compartilhado de arrecadação, fiscalização e
cobrança de tributos”.

3.2.2 A implementação do Simples Nacional

Uma vez adequado o ordenamento jurídico cons-
titucional e infraconstitucional para que se implementas-
se 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 regula-
mentar o Simples Nacional e, para tal mister, foi criado o
Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), art. 2º da
LC nº 123/2006. No tocante à atribuição regulamentar
deste Comitê, a qual vem prevista no art. 2º, § 6º, da LC
nº 123/2006, alguns doutrinadores têm destacado, como
assinalado acima, vício de inconstitucionalidade desse
dispositivo, sobretudo quanto ao princípio da reserva le-
gal, esculpido no art. 150, I, da CF/1988. Eis o entendi-
mento a respeito de Carlos Renato Cunha, vertido em sua
dissertação de mestrado:

... Para Débora Sotto, algumas de tais atribui-
ções são: [...] de duvidosa constitucionalidade,
dada a violação do princípio da estrita legali-

dade 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.⁴²

O § 4º, do art. 2º da LC nº 123/2006 dispõe que
“Os Comitês de que tratam os incisos I e III do *caput* des-
te artigo elaborarão seus regimentos internos mediante
resolução”. Assim, as resoluções emanadas pelo Comitê
Gestor do Simples Nacional (CGSN) têm força impe-
rativa e coercitiva e, dessa forma, orientam, vinculam e
obrigam os entes parcelares, União, Estados-Membros,
Distrito Federal e Municípios, e os contribuintes optan-
tes 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 li-
mites decorrentes da LC nº 123/2006, objeto de sua regu-
lamentação, sob pena de incorrer em execrável vício de
ilegalidade. Ademais que tais resoluções somente regula-
mentam os tributos que integram o Simples Nacional e,
mesmos neles, 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 nº 123/2006, os quais, pelo
menos por ora em que não há lei complementar dispo-
no em sentido contrário ou alterando esta lei complementar,
não podem ser normatizados por essas resoluções, em
relação aos quais se observará a legislação aplicável da
pessoa jurídica que detém a competência de tributá-los.

Observa Silas Santiago⁴³ que vários foram os de-
safios 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 ge-
ográfica, bem como à segurança e ao compartilhamento
dos dados cadastrais tributários declarados e recolhidos,
que agora passam a ser manejados por diversas adminis-
trações tributárias sem a necessidade de estabelecer con-
vênios, posto que aludidas administrações têm titulari-
dade ativa, de suas respectivas espécies tributárias, para
manuseá-los.

⁴² CUNHA, Carlos Renato. *O simples nacional, a norma tributá-
ria e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributá-
ria*. Curitiba: [s.n], 2010. p. 257-8.

⁴³ SANTIAGO, Silas. *Simples nacional: o exemplo do federalis-
mo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 24-6.

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 se cita o próprio autor referenciado no parágrafo anterior. Admite-se que possa soar estranho para alguns, quando, propositamente, 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 lídima razão, para tanto, apoia-se nas lições da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen, em conformidade com o corte epistemológico adotado, bem como se valendo 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. Kelsen⁴⁴ 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.

Da teoria dos conjuntos, extrai-se a lição de que o número de subconjuntos das partes de um conjunto, indicado por $IP(A)$, obtém-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 $IP(A) = \{\emptyset, \{a\}, \{b\}, \{c\}, \{a, b\}, \{a, c\}, \{b, c\}, \{a, b, c\}\}$.⁴⁵ 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 superiores 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 esses 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 Silva⁴⁶ 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.

Em retorno ao que se tratava do Comitê Gestor e valendo-se do magistério de Silas Santiago,⁴⁷ ressalta-se, por oportuno, que tal 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;

⁴⁴ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: M. Fontes, 1992. p. 310.

⁴⁵ GIOVANNI, José Ruy; BONJORNO, José Roberto. *Matemática 1 - 2º grau: conjuntos, funções, progressões*. São Paulo: FTD, 1992. p. 19.

⁴⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 639-648.

⁴⁷ SANTIAGO, Silas. *Simples nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 27.

- 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.

No que toca à 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 nº 123/2006 criado esse 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 nº 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 dela o menor dispêndio de custo para arrecadá-las ou fiscalizá-las. Segundo, que 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 dessa sistemática unificada de arrecadação, ficariam na boa vontade do contribuinte em pagá-las ou não. Com essa 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 esse 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.

3.2.3 Critérios constitutivo e econômico para definição de microempresa e de empresa de pequeno porte

Nesse ponto, cabe ressaltar que a LC nº 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 sejam legalmente ME e EPP. Ou melhor, 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 nº 123/2006 para se constituir 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 existirem outras definições legais de ME ou EPP para outras finalidades não tratadas pela LC nº 123/2006. Contudo, para o Simples Nacional, consideram-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 nº 139/2011 alterou o *caput* do art. 3º da LC nº 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 nº 10.406/2002), modalidade esta criada pela recente Lei nº 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 se refere o art. 966 do Código Civil, a LC nº 128/2008 fez constar o art. 18-A⁴⁸ da LC nº 123/2006, criando a figura do microempreendedor individual – MEI, e, por sua vez, a LC

nº 139/2011, ao alterar a redação do art. 68⁴⁹ da LC nº 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 recolha mediante reduzidos valores tributários fixos e com elementares obrigações tributárias acessórias. Ambos os 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,⁵⁰ da LC nº 123/2006, os quais tiveram suas redações alteradas pela LC nº 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 aderirem ao Supersimples, Marins e Bertoldi⁵¹ identificam quatro grupos de vedações, a saber: a) por ramo de prestação de serviços; b) por tipo de

⁴⁸ “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.”

⁴⁹ “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.”

⁵⁰ “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.”

⁵¹ MARINS, James; BERLTOLDI, Marcelo M. *Simples 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: Revista dos Tribunais, 2007. p. 112-114.

produto; c) por modelo societário ou por sócio impedido; e d) por restrições no cadastro fiscal.

O § 4º, do art. 3º,⁵² da LC nº 123/2006, estabelece as vedações jurídicas 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. Essas restrições não objetivam apenas impedir ao benefício tributário simplificado, mas também aos demais benefícios disciplinados pelo novo sistema, tratando-se de uma vedação plena.

⁵² “Art. 3º

§ 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.”

Por fim, a LC nº 123/2006 traz, no art. 17,⁵³ um rol de pessoas jurídicas que não poderão 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

⁵³ “[...] 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;

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.”

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.

4 Considerações finais

Não pairam dúvidas acerca da importância de promoção de justiça social, do alcance territorial para a qualificação de 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.

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.

Referências

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. 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*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. *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. *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. *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.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 128, de 22 de dezembro de 2008*. Altera a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília, 2006.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 2006.

BRASIL. *Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui Código Civil. Brasília, 2002.

BRASIL. *Lei n.º 9.841, de 5 de outubro de 1999*. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 1999.

BRASIL. *Lei n.º 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. Brasília, 1996.

BRASIL. *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). Brasília, 2008.

- BRASIL. Receita Federal. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Simplex nacional*. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>>. Acesso em: 16 jul. 2012.
- BROSSARD, Paulo. *Icm: desigualdade antinacional*. Brasília: Senado Federal, 1980.
- BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- COMTE, Auguste. *Os pensadores*. São Paulo: Abril Cultural, 1972. v. 3
- CUNHA, Carlos Renato. *O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: [s.n], 2010.
- DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 3. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. 16. reimp. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIOVANNI, José Ruy; BONJORNIO, José Roberto. *Matemática 1 – 2º grau: conjuntos, funções, progressões*. São Paulo: FTD, 1992.
- GÓIAS. Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Goiás. *Gerência de Arrecadação e Fiscalização – GEAF*. Goiânia: Coordenadoria do Simples Nacional, 2012.
- GOIÁS. *Lei nº. 13.270, de 29 de maio de 1998*. Institui o regime tributário diferenciado aplicável à microempresa e à empresa de pequeno porte. Goiânia: Governo do Estado de Goiás, 1998.
- GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6. 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: S. A. Fabris, 1997.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: Lightning Source, 2000.
- HUME, David. *Os pensadores*. São Paulo: Abril Cultural, 1972. v. 2.
- JONAS, Hans. *O princípio responsabilidade: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica*. Trad. do original alemão Marijane Lisboa e Luiz Barros Montez. Rio de Janeiro: Contraponto; PUC-Rio, 2006.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: M. 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: [s.n], 2010.
- LAUDAN, Larry. *O progresso e seus problemas: rumo a uma teoria do crescimento científico*. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: 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. *Simplex 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: Revista dos Tribunais, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 6 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*. Trad. Vergínia K. Pupi. 2. ed. São Paulo: M. 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*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTIAGO, Silas. *Simples nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 9. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SCHLICK, Moritz. *Os pensadores*. São Paulo: Abril Cultural, 1972. v.4.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. *Anuário do trabalho da micro e pequena empresa: 2010-2011*. 4. ed. Brasília: Sebrae, 2011.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. 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*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologia, 2010.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. *Tratado da consequência*. 2. 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*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

**Para publicar na revista Universitas/JUS,
acesse o endereço eletrônico
www.publicacoesacademicas.uniceub.br.**

Observe as normas de publicação, para facilitar e agilizar o trabalho de edição.