

**FACULDADE DE DIREITO MILTON CAMPOS
DÉBORA COUTO CANÇADO SANTOS**

**O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E O TRATAMENTO
FAVORECIDO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO
PORTE**

Nova Lima
2012

DÉBORA COUTO CANÇADO SANTOS

**O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E O TRATAMENTO
FAVORECIDO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO
PORTE**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação
Stricto Sensu da Faculdade de Direito Milton Campos,
como requisito parcial para obtenção do título de
Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Empresarial

Orientador: Professor Doutor Sacha Calmon Navarro
Coêlho

Nova Lima
2012

SANTOS, Débora Couto Caçado
S237 p O princípio da igualdade tributária e o tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte. / Débora Couto Caçado Santos. – Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos / FDMC, 2012.

98 f. enc.

Orientador: Prof. Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho

Dissertação (Mestrado) – Dissertação para obtenção do título de Mestre, área de Concentração Direito Empresarial junto a Faculdade de Direito Milton Campos.

Referências: f. 93 - 96

1. Igualdade. 2. Microempresa. 3. Empresa de pequeno porte. 4. SIMPLES. 5. Microempreendedor individual. I. Coêlho, Sacha Calmon Navarro. II. Faculdade de Direito Milton Campos. III. Título

CDU 336.2 (043)
347.72



Faculdade de Direito Milton Campos – Mestrado em Direito Empresarial

Dissertação intitulada “*O princípio da igualdade tributária e o tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte*”, de autoria da Mestranda DÉBORA COUTO CANÇADO SANTOS, para exame da banca constituída pelos seguintes professores:

Prof. Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho
Orientador

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Nova Lima, 31 de outubro de 2012

Alameda da Serra, 61 – Bairro Vila da Serra – Nova Lima – Cep 34000-000 – Minas Gerais – Brasil. Tel/fax (31) 3289-1900

Dedico este trabalho aos meus pais, pelo enorme incentivo, apoio e confiança; ao Alexandre, pelo amor e companheirismo; à Bimbinha, Fred, Daniela e Poly, pelos momentos de alegria.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por estar ao meu lado em todos os momentos de minha vida. Aos meus pais e ao Alexandre pelo amor, incentivo e compreensão nos momentos de ausência. Ao Professor Sacha pela orientação, paciência e inúmeros ensinamentos. À Cris pela amizade e ajuda nas traduções. Ao Dr. André pela disponibilidade e contribuição. Aos dirigentes e colegas do INSS e da CAIXA por oportunizarem tempo e tranquilidade, essenciais para a realização deste trabalho.

Quando uma distinção legal é estabelecida (e ninguém duvidará que possa sê-lo), entre a noite e o dia, infância e maioridade, ou quaisquer outros extremos, um ponto deve ser fixado e uma linha desenhada, ou gradualmente deduzida no curso das decisões, a fim de determinar onde a mudança tem lugar. Vistos em si mesmos, sem atenção à necessidade que os ocasionou, a linha ou o ponto parecem arbitrários. Bem se poderia desejar que fossem um pouquinho mais de um lado que de outro. Mas quando se conclui que deve existir uma linha ou um ponto, e que inexistente critério matemático ou lógico que permita fixá-los precisamente, a decisão do legislador deve ser acolhida, a menos que possamos dizer que extravasa, largamente, qualquer limite razoável. (HOLMES, in DÓRIA, 1986, p. 140).

RESUMO

A função social desempenhada pelas micro e pequenas empresas na economia é inegável. Os pequenos empreendedores são responsáveis diretos pela distribuição de renda, geração de empregos e formalização de inúmeros trabalhadores. Diante de sua relevância econômica e social, a Constituição de 1988, no título dedicado à ordem econômica e financeira, assegurou às pequenas empresas um tratamento jurídico diferenciado, por meio da simplificação ou redução de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. A Lei Complementar nº 123/2006 foi publicada com a finalidade de simplificar e desonerar as empresas instaladas nos estratos mais baixos de faturamento, unificando a apuração e recolhimento de oito tributos, de competência das três esferas de entes federativos. A intenção altruísta do legislador, todavia, despreendeu-se do princípio da igualdade, sendo possível vislumbrar, no decorrer da norma, discriminações aleatórias e injustificadas. A utilização de elementos subjetivos para diferenciar as empresas gera enorme insegurança jurídica, esbarrando nos princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva. A pesquisa buscou identificar as inconstitucionalidades existentes ao longo da Lei Complementar nº 123/2006, apontando situações em que faltou ao legislador razoabilidade na aplicação do critério de discriminação. Foram analisados os oito tributos abrangidos pelo regime especial unificado, elencando as suas peculiaridades e exceções. Após estudo minucioso destes impostos e contribuições, foi analisado o microempreendedor individual, instituto que, através de renúncias fiscais do Estado, estimulou a formalização e inclusão social de inúmeros trabalhadores. Utilizando como método a pesquisa legislativa, doutrinária e jurisprudencial, o trabalho concluiu pela enorme importância social das micro e pequenas empresas na economia brasileira, pela existência de várias inconstitucionalidades na legislação que rege a matéria e pela complexidade das normas que, ironicamente, formam um microssistema tributário denominado SIMPLES.

Palavras chaves: Igualdade. Microempresa. Empresa de Pequeno Porte. SIMPLES. Microempreendedor Individual.

ABSTRACT

The social function carried out by micro and small businesses in economy is undisputable. The small entrepreneurs are directly responsible for distributing income, for generating jobs, and for bringing to formal business innumerable workers. Due to their social and economic relevance, the 1988 Brazilian Constitution, in the chapter dedicated to the economic and financial order, granted to small businesses a differentiated legal treatment, by commanding the simplification of their administrative, tax, social security and credit obligations. Law n. 123/2006 was published with the exact aim of simplifying and relieving the burden of low revenue enterprises regulating the unification of the assessment and disbursement of eight tax levies, from the three federative levels. The legislator's altruistic intention, however, violated in many ways the principle of equality, creating random and unjustified discrimination. The employment of subjective criteria for telling apart small businesses created an immense legal uncertainty, threatening, thus, the principles of thrust and objective good faith. This dissertation attempts to identify the unconstitutionality of Law n. 123/2006, pointing out the circumstances where it lacks reasonableness and rationality in applying a discrimination standard. To achieve this purpose, the eight levies unified by Law 123/2006 were evaluated in their peculiarities and exceptions, afterwards the study analyses how fiscal benefits granted to micro-entrepreneurs stimulated the social inclusion of a large number of individuals. The study finishes off with the conclusion that although micro and small businesses have an enormous importance on social and economic improvement, there are innumerable unconstitutionality in the legislation applied to them. Legislation that, ironically, in spite of the complexity of its norms, bundle up a micro tax system known as "SIMPLES" ("SIMPLE").

Keywords: Equality, Small business, SIMPLES, micro-entrepreneur.

LISTA DE ABREVIATURAS

Apud – (latim) citado por, conforme; indica fonte de uma citação indireta.

Art. – Artigo

Cf. – Conforme / Confira (usada em notas bibliográficas)

Cit. – Obra citada (usada para notas bibliográficas)

ed. – Edição

Ed. – Editor

Ex. – Exemplo

Idem – Idêntico (usada para notas bibliográficas)

Org. – Organizador

p. – Página (pág.)

v. – Designa volume (vol.) de livro (usado em notas bibliográficas)

LISTA DE SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

AgR – Agravo Regimental

BRIC – Brasil, Rússia, Índia e China

CR/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPP – Contribuição Previdenciária Patronal

CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

DIEESE - Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

DJ – Diário da Justiça

EC – Emenda Constitucional

EPP – Empresa de Pequeno Porte

G20 – Grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia

GEM – *Global Entrepreneurship Monitor* (Monitor Global de Empreendedorismo)

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE – Imposto sobre Exportação

II – Imposto de Importação

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPRJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (o mesmo que ISS)

LC – Lei Complementar

ME – Microempresa

MEI – Microempreendedor Individual

MG – Minas Gerais

MPE – Micro e pequena empresa

ORTN - Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

RE – Recurso Extraordinário

RESP – Recurso Especial

RTU – Regime de Tributação Unificado

SAT – Seguro Acidente de Trabalho

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

SRF – Secretaria da Receita Federal

ST – Substituição Tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
2	FUNÇÃO SOCIAL DA MICRO E PEQUENA EMPRESA.....	18
2.1	Empreendedorismo.....	18
2.2	Emprego e formalidade.....	20
2.3	Sobrevivência.....	21
3	MICRO E PEQUENA EMPRESA: DEFINIÇÃO DE TRATAMENTO DIFERENCIADO, FAVORECIDO E SIMPLIFICADO.....	23
3.1	A Micro e Pequena Empresa na Constituição de 1988.....	24
3.2	O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.	26
3.3	Definição de microempresa e empresa de pequeno porte.....	27
4	O SIMPLES NACIONAL.....	31
4.1	O Simples Nacional e o Pacto Federativo.....	32
4.2	Das vedações ao ingresso no Simples Nacional.....	34
4.2.1	<i>Análise dos grupos de vedações.....</i>	37
4.2.2	<i>Vedação de ingresso à microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito com o INSS ou com as fazendas públicas federal, estadual e municipal sem exigibilidade suspensa.....</i>	41
4.2.2.1	<u>Unilateralidade do título executivo fazendário e a execução fiscal.....</u>	42
4.2.3	<i>Vedação de ingresso das prestadoras de serviços.....</i>	45
5	TRIBUTOS ABRANGIDOS PELO SIMPLES NACIONAL.....	53
5.1	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).....	54
5.2	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	55
5.3	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	56
5.4	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).....	56
5.5	Contribuição para o PIS/Pasep.....	57
5.6	Contribuição Patronal Previdenciária para a Seguridade Social (CPP)...	57
5.7	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).....	58
5.8	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).....	59
6	TRIBUTOS NÃO ABRANGIDOS PELO SIMPLES NACIONAL.....	61
6.1	Tributos incidentes na importação.....	63
6.2	Exceções do ICMS ao SIMPLES.....	66
6.2.1	<i>Responsabilidade tributária.....</i>	67
6.2.1.1	<u>Responsabilidade tributária por substituição.....</u>	68
6.2.1.2	<u>Responsabilidade tributária por transferência.....</u>	70
6.2.2	<i>Petróleo e energia elétrica.....</i>	71
6.2.3	<i>Importação.....</i>	71

6.2.4	<i>Operações desacobertas de documento fiscal.....</i>	71
6.2.5	<i>Operações sujeitas à antecipação do ICMS, com ou sem substituição tributária.....</i>	72
6.2.5.1	<u>Consequências da aplicação do instituto da antecipação tributária às empresas optantes pelo SIMPLES.....</u>	74
6.2.6	<i>Diferença entre alíquotas interna e interestadual nas aquisições de mercadorias não sujeitas ao regime de antecipação.....</i>	77
6.3	Exceções do ISS ao SIMPLES.....	79
6.3.1	<i>Exclusão dos serviços sujeitos à retenção na fonte.....</i>	79
6.3.2	<i>Exclusão dos serviços sujeitos à substituição tributária.....</i>	81
6.3.3	<i>ISS fixo para escritórios de contabilidade.....</i>	81
7	POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO E TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS PELAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES.....	83
8	O MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL – MEI.....	85
8.1	Das exclusões ao sistema de recolhimento por valores fixos mensais.....	87
9	CONCLUSÃO.....	90
	REFERÊNCIAS.....	95

1 INTRODUÇÃO

A igualdade é objeto de estudo de renomados juristas, clássicos e contemporâneos, nacionais e estrangeiros, possuindo um conteúdo jurídico rico e ao mesmo tempo vazio, dependendo de outras normas para sua concreção. Não detém natureza normativa rígida, podendo funcionar como princípio, regra ou postulado. Alguns a qualificam como formal ao passo que outros a caracterizam como material. A igualdade possui diferentes sentidos, variadas formas e incontáveis propósitos. Assim, cabe ao intérprete compreender a sua complexidade para melhor aplicá-la ao caso concreto.

A igualdade é norma que *está por trás de todas as outras*, assegurando-lhes uniformidade de aplicação. É também norma que *está ao lado de todas as outras*, porque busca nelas o fundamento para as medidas de comparação e as finalidades indispensáveis ao seu funcionamento (ÁVILA, 2008, p. 144).

Rui Barbosa, em sua consagrada Oração aos Moços, introduziu o conceito clássico da igualdade:

A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real (BARBOSA *apud* ALEXANDRE, 2007, p. 104).

Humberto Ávila, em sua Teoria da Igualdade Tributária, apresentou um conceito mais técnico e contemporâneo deste importante princípio: “a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de determinada finalidade” (ÁVILA, 2008, p. 192).

Roberto Ferraz, por sua vez, enfatiza a necessidade do legislador delinear os critérios de discriminação, para que seja possível atribuir um conteúdo normativo à igualdade:

Afirmar que legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em ‘tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais’ é afirmar rigorosamente nada! O problema está em saber quais os critérios legítimos de discriminação de grupos ‘iguais’ para os fins legais (FERRAZ *apud* PALSEN, 2010, p. 183).

Para se afirmar que o legislador está respeitando o princípio da igualdade, é necessário verificar a existência de três fatores na lei tributária: a) razoabilidade da discriminação,

baseada em diferenças reais entre as pessoas ou objetos tributados; b) existência de objetivo que justifique a discriminação; c) nexó lógico entre o objetivo perseguido e a discriminação que permitirá alcançá-lo (DÓRIA, 1986, p. 139).

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório. Contudo, para que esta discriminação seja justificada, deve existir uma correlação lógica entre o fator escolhido como critério de *discrímén* e a desigualdade de tratamento. Esta correlação deve ser compatível com os interesses prestigiados na Constituição. Fator objetivo algum pode ser escolhido aleatoriamente, sendo vedadas desequiparações fortuitas ou injustificadas (MELLO, 2009, p. 21).

Ultrapassadas estas premissas, qual o critério que autoriza a discriminação de situações e pessoas sem quebra da isonomia? Quais discriminações são juridicamente intoleráveis?

A lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada (MELLO, 2009, p.39).

Assim, para Celso Antônio Bandeira de Mello, há ofensa ao princípio constitucional da isonomia quando:

- I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.
- II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. (...)
- III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrímén* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.
- IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímén* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.
- V – A interpretação da norma extrai dela distinções, *discríméns*, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita (MELLO, 2009, p. 47).

Analisando as hipóteses acima enumeradas, percebemos que o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, instituído pela Lei Complementar 123/2006 e alterações posteriores, contém uma série de dispositivos que contrastam com o princípio da isonomia, seja pela eleição de um critério que não guarda pertinência lógica entre o fator de

discrímen e a discriminação legal decidida em função dele (item III supra), seja pela produção de efeitos contrapostos aos interesses prestigiados constitucionalmente (item IV supra).

Em matéria tributária, os contribuintes podem ser diferenciados em função da capacidade contributiva (razão fiscal) ou por razões extrafiscais que estejam alicerçadas constitucionalmente.

A Constituição externa sua preferência pela igualdade quando proíbe expressamente a utilização de medidas de comparação ou quando impõe o seu uso. A vedação ou imposição expressa de medidas de comparação é feita levando-se em conta elementos que dizem respeito direto à dignidade da pessoa humana ou elementos que foram historicamente estigmatizados. A conjugação desses elementos acarreta a diminuição do poder do legislador para distinguir, condicionando a diferenciação a um potencializado ônus de justificação. Neste sentido, não bastam quaisquer razões para instituir uma diferença que repercuta em qualquer desses elementos. São necessárias razões com alto poder de convencimento para evitar o risco de uma discriminação que alcance bens jurídicos prevalentes no ordenamento jurídico (ÁVILA, 2008, p. 172/173).

A Constituição evidencia preferência pela igualdade quando veda implicitamente a utilização de determinadas medidas de comparação, ao instituir princípios, pois, nesse caso, o ente público não poderá fazer o uso de medidas de comparação, cuja utilização, em vez de promover, termine por restringir a realização desses princípios (ÁVILA, 2008, p. 173).

No que tange ao tratamento jurídico diferenciado para as micro e pequenas empresas, o constituinte foi expresso: inseriu o mandamento de *discrímen* nos artigos 146, III, “d”, 170, IX e 179 da Carta Magna. A finalidade destas normas foi simplificar, eliminar ou reduzir as obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias, trabalhistas e creditícias, garantindo a competitividade dos pequenos empreendimentos no mercado.

Para dar efetividade a estes preceitos, diversas leis foram escritas. Algumas inócuas, outras contendo importantes avanços. As mudanças mais expressivas vieram em 2006, com a publicação da Lei Complementar nº 123, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, contendo regras específicas sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. Este regime tributário, único e de âmbito nacional, substituiu os regimes individualmente concedidos por estados e municípios, o que acarretou uma série de questionamentos e pretensas inconstitucionalidades.

Partindo dos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, na obra “Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade” e de Humberto Ávila, na obra “Teoria da Igualdade Tributária”, este estudo pretende identificar uma série de inconstitucionalidades existentes ao longo da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações posteriores, por violação ao princípio da igualdade.

Enfatizando a importância dos pequenos negócios na economia, a pesquisa exemplifica a sua função social e traça um histórico das legislações brasileiras sobre o tema.

Ingressando no estudo do microsistema tributário das micro e pequenas empresas, serão analisados os requisitos necessários à opção pelo sistema simplificado e criticadas as proibições impostas pela legislação, principalmente as vedações à opção por ramo de prestação de serviços e por restrições no cadastro fiscal. Serão enumerados também os tributos abrangidos pelo SIMPLES e as exceções a sua incidência.

Pretende, por fim, investigar as inovações legislativas sobre o tema, incluindo a análise da figura do microempreendedor individual – MEI e as recentes políticas de renúncia fiscal adotadas, objetivando a formalização e inclusão previdenciária destes trabalhadores.

2 FUNÇÃO SOCIAL DA MICRO E PEQUENA EMPRESA

A necessidade de tratamento jurídico diferenciado, favorecido e simplificado às micro e pequenas empresas não é um ideal a ser alcançado por simples vontade discricionária do legislador. A elaboração de normas que as tornem competitivas se justifica por sua enorme importância socioeconômica. Os pequenos empreendimentos são responsáveis pela inclusão de milhões de pessoas no mercado de trabalho, devido a sua grande capacidade de distribuir renda e gerar empregos.

As microempresas são fator de estabilidade de um país, exercendo grande função social e econômica. Se não existissem, pessoas estariam desempregadas ou atuariam na informalidade, gerando sérios problemas sociais.

Para demonstrar a enorme importância dos pequenos empreendimentos para a economia nacional, colacionamos dados de recentes pesquisas realizadas por órgãos nacionais e mundiais sobre empreendedorismo, emprego e sobrevivência da micro e da pequena empresa. Estas pesquisas, além de traçarem o perfil dos pequenos negócios, evidenciam o papel de destaque por eles ocupado na atual conjuntura econômica.

2.1 Empreendedorismo

A presença de uma mentalidade favorável da população à atividade empreendedora aliada às condições oferecidas pelo país para a criação e desenvolvimento de novos negócios são elementos fundamentais para o florescimento de empreendimentos que irão contribuir de forma significativa para o crescimento econômico e social de um país (GEM, 2011, p. 23).

O processo empreendedor depende, ao menos em parte, de indivíduos que sejam capazes de detectar oportunidades no ambiente em que vivem e da capacidade de transformar tais oportunidades em negócios reais.

Segundo pesquisa do *Global Entrepreneurship Monitor* (2010), o Brasil alcançou, em 2010, a maior taxa de empreendedorismo entre países membros do G20 e do BRIC.

A taxa de empreendedorismo em estágio inicial do Brasil foi de 14,89% em 2011, contra 17,5% em 2010 e 15,3% em 2009.

Uma das hipóteses para a redução das taxas de empreendedorismo de 2011, em relação a 2010, foi a grande demanda por mão de obra qualificada, face ao crescimento e

expansão das empresas e do mercado brasileiro. A falta de profissionais capacitados acarretou um aumento dos salários, reduzindo o número de empreendedores. (GEM, 2011, p. 40).

Não obstante a queda das taxas de empreendedorismo, a abertura de novos negócios por oportunidade e/ou necessidade encontra-se em pleno desenvolvimento no Brasil.

Segundo Bygrave (2004), os empreendedores têm motivos particulares para empreenderem. Os empreendedores por necessidade são aqueles que iniciam um empreendimento autônomo por não possuírem melhores opções para o trabalho e então abrem um negócio a fim de gerar renda para si e suas famílias. Os empreendedores por oportunidade optam por iniciar um novo negócio, mesmo quando possuem alternativas de emprego e renda, ou ainda, para manter ou aumentar sua renda pelo desejo de independência no trabalho. (GEM, 2011, p. 47).

Quanto mais um país é desenvolvido economicamente, maior é a razão oportunidade/necessidade. No Brasil, desde 2003, os empreendedores por oportunidade são a maioria, sendo que a relação oportunidade/necessidade tem sido superior a 1,4 desde 2007. Em 2010, para cada empreendedor por necessidade havia outros 2,18 que empreenderam por oportunidade. Em 2011, esta taxa subiu para 2,24. Estes números são de extrema relevância para mensurar a qualidade dos empreendimentos brasileiros. A Noruega, por exemplo, possui uma taxa de 19,97 empreendedores por oportunidade para cada empreendedor motivado pela necessidade. Embora esta razão tenha melhorado nos últimos anos, a taxa média dos países pesquisados (4,35) ainda é melhor que a brasileira (2,24).

Apesar do crescimento da taxa de empreendedorismo em estágio inicial nos últimos anos, o Brasil ofereceu condições desfavoráveis para empreender. Das dezesseis condições enumeradas pela pesquisa, somente cinco foram favoráveis. Embora o Brasil oferecesse oportunidades para empreender, não foi capaz de criar condições favoráveis para o desenvolvimento de novos negócios. A pesquisa identificou que os aspectos mais desfavoráveis ao empreendedorismo estavam ligados a políticas e programas de governo, bem como serviços educacionais, financeiros, de ciência e tecnologia e de regulação da competição no país.

As políticas e programas governamentais são os aspectos mais desfavoráveis ao empreendedorismo no Brasil, segundo os especialistas. Não bastasse a ausência de políticas voltadas aos pequenos negócios e a ineficiência dos programas de governo, a pesquisa ainda revelou uma piora nestes fatores de 2002 a 2011.

Apesar da publicação do Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte em 2006 e da introdução de programas de apoio ao empreendedor foi identificado, nos últimos anos, um abismo entre a necessidade e a oferta de programas do governo, bem como uma distância entre as políticas idealizadas pelo governo e a realidade do empreendedor. No caso dos programas governamentais tem-se como ponto de destaque a inexistência de uma única agência para a obtenção de informações necessárias para acessar os mecanismos de apoio criados por programas de governo. Somada à falta de informação, aparece a demora em conseguir licenças para empreender no Brasil. Segundo dados da pesquisa *Doing Business* 2011, realizada pelo Banco Mundial, o Brasil foi classificado na 128ª posição dentre 183 economias do mundo.

O Brasil não só apresentou condições desfavoráveis aos pequenos empresários sobre vários aspectos como também ficou em desvantagem quando comparado com as condições oferecidas a eles pelos demais países. Assim, para que o empreendedorismo no Brasil cresça, suprimindo a carência de emprego e as desigualdades regionais, é necessário adotar políticas públicas realmente favoráveis às micro e pequenas empresas.

O empreendedorismo no Brasil apenas prosperará com a abertura de oportunidades, redução da burocracia e real incentivo do Estado.

2.2 Emprego e formalidade

Segundo pesquisa divulgada pelo SEBRAE (2011a), o bom desempenho da economia brasileira na última década, aliado às políticas de crédito, impulsionou a ampliação das micro e pequenas empresas no país e confirmou sua expressiva participação na estrutura produtiva nacional. Entre 2000 e 2010, houve um aumento do número de estabelecimentos e da quantidade de empregos gerados por pequenos empreendedores.

Em 2010, os pequenos negócios responderam por 99% das empresas, mais da metade dos empregos formais de estabelecimentos privados não agrícolas do país e por parte expressiva da massa de salários paga aos trabalhadores.

Seguindo o movimento de formalização de toda a economia, cresceram também os empregos com carteira de trabalho assinada, assim como o rendimento médio recebido.

Na década de 2000, as microempresas e empresas de pequeno porte suplantaram a barreira dos seis milhões de estabelecimentos, sendo criados 6,1 milhões de empregos com

carteira assinada. Em 2001, 43,5% dos empregados possuíam carteira assinada. Em 2009, essa proporção passou para 50,9%.

É urgente a elaboração de políticas públicas para incentivar a geração de empregos e a formalização das micro e pequenas empresas, face aos efeitos perversos da informalidade.

Considerando que os microempreendedores são responsáveis por mais da metade dos empregos existentes no Brasil, sua informalidade geraria enorme impacto na previdência oficial, uma vez que diversos trabalhadores deixariam de contribuir para a previdência, onerando sobremaneira a assistência social. Ademais, a informalidade alimentaria uma desleal concorrência, tornando não competitivos os preços dos negócios formais, devido ao alto ônus tributário, trabalhista e burocrático (QUEIROZ, 2005, p. 132).

O financiamento da seguridade social é responsabilidade social das empresas, cabendo a elas, juntamente com o Estado, promover ações que garantam o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização e o bem estar de todos.

2.3 Sobrevivência

Conforme pesquisa divulgada pelo SEBRAE (2011b), a sobrevivência dos micro e pequenos empreendimentos é condição indispensável para o desenvolvimento econômico de um país. Os estudos realizados no Brasil e no mundo mostraram que os dois primeiros anos de atividade de uma nova empresa são os mais difíceis, o que torna esse período o mais importante em termos de monitoramento da sobrevivência.

Processando-se as bases de dados da Secretaria da Receita Federal (referentes aos anos de 2005 a 2009), verificou-se uma taxa de sobrevivência de 71,9% para as empresas constituídas em 2005 e de 73,1% para as constituídas em 2006. Portanto, a cada 100 empreendimentos criados, 73 sobreviveram aos primeiros dois anos de atividade no Brasil. Esta taxa superou a de países modelos do empreendedorismo, como a Itália.

Apesar do enorme esforço para garantir condições de crescimento e desenvolvimento dos pequenos negócios no país, muito ainda deve ser feito para melhorar seus índices de sobrevivência. Neste sentido, Mary Elbe Queiroz:

As dificuldades enfrentadas pelas empresas em geral, e especialmente pelas MPes, são imensas, afetando sua rentabilidade e competitividade, com reflexos sobre o crescimento da economia em geral. Estes problemas podem ser assim resumidos: a) a complexidade do sistema tributário; b) a elevada carga tributária dividida nos três âmbitos de governo e incidente sobre a produção (47% distribuídos entre o IPI, o ICMS, o PIS, a COFINS, o ISS, o imposto sobre a importação, etc.), aliada à

correspondente má qualidade, ao grande número de tributos (74) e à “guerra fiscal; c) o excesso e a complexidade da burocracia para a abertura, funcionamento e encerramento das empresas; d) a burocracia e o excesso de normas para a exportação; e) a cumulatividade e o excesso de legislação decorrente da repartição de competência legislativa sobre tributos e obrigações entre os vários níveis de governo: União, 26 Estados e um Distrito Federal e 5.561 Municípios; f) a complexidade da legislação e os encargos trabalhistas que oneram, sobremaneira, a folha de pagamento; g) as dificuldades de acesso e o custo do crédito; h) os obstáculos para o acesso à inovação tecnológica; i) a grande informalidade; j) a pirataria, a falsificação de produtos e documentos e o contrabando; l) os desvios, a sonegação, a evasão de tributos e a corrupção; m) a falta de controle do gasto público, etc. (QUEIROZ, 2005, p. 133).

Não obstante as inúmeras barreiras burocráticas e governamentais, a relevância institucional dos pequenos negócios é enorme. Sua função social e importância econômica são reluzentes. Daí a necessidade de se conferir um tratamento diferenciado, favorecido e simplificado. Estes privilégios, todavia, não podem ser escolhidos aleatoriamente pela Administração: devem ser idealizados e concretizados conjuntamente pelos três poderes governamentais.

Ao legislador cabe estabelecer os critérios de discriminação, nos moldes traçados pelo princípio da igualdade. Ao executivo compete aplicar e regulamentar a legislação, garantindo tratamento igual entre os iguais, e desigual entre os desiguais, na medida de suas desigualdades. A atribuição do judiciário é avaliar, quando provocado, se os critérios de discriminação eleitos pelo legislador possuem uma correlação lógica com a desigualdade de tratamento, garantido a razoabilidade do *discrimen* e a sua compatibilidade com os direitos fundamentais constitucionalmente garantidos.

Conhecida a função social da micro e da pequena empresa em suas quatro vertentes, empreendedorismo, emprego, formalidade e sobrevivência, passaremos ao estudo pormenorizado da legislação que regulamenta a matéria, partindo de sua origem histórica, passando pela Constituição de 1988 até chegar a Lei Complementar 123/2006 e suas recentes alterações.

3 MICRO E PEQUENA EMPRESA: DEFINIÇÃO DE TRATAMENTO DIFERENCIADO, FAVORECIDO E SIMPLIFICADO

A preocupação dos Estados com o desenvolvimento das micro e pequenas empresas, face a sua enorme relevância socioeconômica não é recente datando do final do século XIX. A primeira nação a prever tratamento jurídico diferenciado aos pequenos empreendimentos foi a Alemanha, em seu Código Comercial de 1897. Contudo, não foi o direito alemão, mas o italiano, com a *piccola impresa*, que melhor sistematizou e legislou sobre a pequena empresa, concluindo pela diferenciação, não só quantitativa, mas também qualitativa dos pequenos negócios frente aos demais.

Segundo o ordenamento italiano, a valorização do micro e do pequeno empreendedor não se resumia à identificação das atividades que precisavam ser protegidas. Estendia-se a uma série de ações governamentais nos campos político, econômico e fiscal, de forma a reduzir a burocracia e os custos para abertura e manutenção dos pequenos negócios.

Com o fim da II Guerra Mundial, em 1946, a microempresa surgiu como uma alternativa para absorver toda a mão de obra oriunda da disputa de mercados. A crise do petróleo (1973) e a queda do Muro de Berlim (1989), igualmente, contribuíram para o grande crescimento das micro e pequenas empresas (QUEIROZ, 2005, p. 134).

No Brasil, a preocupação do legislador em garantir um tratamento diferenciado aos pequenos negócios foi observada na edição de leis visando estimular o crescimento e o desenvolvimento do setor.

Identifica-se que, desde o ano de 1964, já existiam diplomas legais concedendo incentivos fiscais aos microempreendimentos. São exemplos as Leis nº 4.506/1964 e nº 4.357/1964, que concediam isenção do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) para empresas cuja receita bruta não ultrapassava Cr\$5.000.000,00 (cinco milhões de Cruzeiros)¹. Esta regra vigorou até 1977, quando a Lei nº 6.468/1977 aumentou o limite de isenção. Em 1980, essa lei foi modificada pelo Decreto-lei nº 1.780/1980, que alterou o respectivo limite de isenção para 3.000 ORTNs.

A definição legal de “microempresa” somente surgiu em 1984, durante a desburocratização promovida pelo último governo militar. A Lei nº 7.256/84 conferiu

¹ Segundo Mary Elbe Queiroz (2005), não há como identificar a atual correspondência em Reais do valor de Cr\$5.000.000,00 em 1964, tendo em vista que Cr\$2.750.000.000.000,00, hoje, representariam apenas R\$1,00.

tratamento especial para as microempresas enquadradas como de reduzida receita bruta. O conceito de “empresa de pequeno porte” surgiu na mesma época, com o Decreto nº 90.414/84.

Embora seja possível encontrar na legislação que antecede a CR/88 regras demonstrando alguma preocupação do legislador com os pequenos negócios, foi somente com a promulgação da Constituição Cidadã, em 1988, que o assunto começou a ser tratado com maior dedicação e detalhamento.

Ainda que o estímulo ao crescimento e à sobrevivência dos pequenos negócios tenha surgido nas legislações alemã e italiana há mais de um século, o conceito e os traços característicos da micro e da pequena empresa no Brasil são recentes, esboçando os primeiros contornos na ditadura militar e tomando forma somente na Constituição de 1988.

3.1 A Micro e Pequena Empresa na Constituição de 1988

A Constituição Federal, em sua redação originária, continha um único dispositivo prevendo o tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. Era o art. 179, inserido no Título VII, que trata da Ordem Econômica e Financeira:

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.

Em 1995, por meio da Emenda Constitucional nº 6, foi acrescentado o inciso IX ao art. 170, elevando o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte ao *status* de princípio geral da atividade econômica:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Embora o dispositivo mencione somente as empresas de pequeno porte de forma expressa, deve ser interpretado extensivamente às microempresas. Outra observação importante é que não basta ser enquadrada como micro ou pequena empresa para gozar de tratamento favorecido. A sede e administração no país são imprescindíveis para a aquisição

do direito à simplificação das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Neste sentido, José Afonso da Silva:

As ME e EPP têm um tratamento especial porque, em regra, são criadas mesmo por pessoas físicas domiciliadas no país; não raro são de um só proprietário ou são sociedades de capital limitado. Por conseguinte, a regra é que preencham os requisitos de empresas brasileiras de capital nacional: constituídas de acordo com a lei brasileira, com sua sede e administração no país com o controle efetivo – quer quanto ao capital, quer quanto ao exercício de atividade decisória – pertencente a pessoas físicas domiciliadas no Brasil (SILVA, 2005, p. 732).

Somente em 2003, por meio da Emenda Constitucional nº 42, foi introduzida ao art. 146, inciso III da Constituição Federal a alínea “d” e também seu parágrafo único. Estas novas prescrições delegaram à lei complementar o poder para estabelecer normas gerais referentes à criação de regimes especiais ou simplificados de obrigações e de tributação no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para tanto, abriu-se a possibilidade constitucional de ser instituído regime unificado e centralizado de arrecadação dos impostos e contribuições das três esferas de governo, com a partilha imediata dos recursos auferidos, vedada qualquer retenção ou condicionamento. Foi também criada possibilidade de ser adotado cadastro nacional unificado de contribuintes, com o compartilhamento pelos entes federados das competências de arrecadar, fiscalizar e cobrar o cumprimento das obrigações relativas ao novo sistema (QUEIROZ, 2005, p. 131):

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.

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:

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Além dos dispositivos acima, a Emenda Constitucional nº 42/2003 inseriu o art. 94 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), garantindo a manutenção dos

regimes de incentivos fiscais para as microempresas e empresas de pequeno porte enquanto não aprovada a citada lei complementar:

Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.

Considerando que os maiores problemas que afetam o seguimento dos pequenos negócios são as exigências burocráticas do Estado e a alta carga tributária, com a sua cumulatividade de incidências, percebe-se que esta evolução legislativa configurou um verdadeiro avanço no sentido de realizar a isonomia em busca de uma maior justiça fiscal e social (QUEIROZ, 2005, p. 131).

3.2 O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte

Os antigos estatutos da microempresa e da empresa de pequeno porte eram bastante tímidos no que diz respeito a incentivos tributários, limitando-se à concessão de isenções fiscais.

O primeiro estatuto aprovado após a Constituição de 1988 foi a Lei nº 8.864/1994, que previu a caracterização das microempresas de acordo com a receita bruta anual, uma escrituração simplificada e a dispensa de algumas obrigações nos campos trabalhista e previdenciário. Entre os incentivos previstos estava a possibilidade de recolhimento do percentual mínimo para o Seguro Acidente do Trabalho (SAT).

Em 1996, foi publicada a Lei nº 9.317, que criou o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, denominado SIMPLES. Este sistema ampliou a relação dos impostos e contribuições incluídos no benefício de arrecadação única. Além de aumentar a arrecadação do Estado, demonstrou ser um importante instrumento destinado à formalização de empresas e criação de vínculos empregatícios.

Com a publicação da Emenda Constitucional nº 42/2003, o tratamento diferenciado às microempresas foi promovido a princípio geral do sistema tributário. Foi também delegada à lei complementar a instituição de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições federais, estaduais e municipais, denominado Simples Nacional. Atendendo aos

preceitos constitucionais, foi editada em 2006, a Lei Complementar nº 123, que instituiu o atual estatuto nacional das microempresas e empresas de pequeno porte.

Ao contrário dos antigos estatutos, a Lei Complementar nº 123/2006 sobressaiu-se pelas normas de natureza tributária, não apenas pela sua extensão quantitativa, mas pelo profundo corte que operou no sistema jurídico de impostos e contribuições. O Simples Nacional representou a mais expressiva iniciativa de caráter tributário no Brasil, desde a promulgação da Constituição de 1988, pois abrangeu significativa base de contribuintes, promovendo inclusão social e incentivando a formalização dos pequenos negócios (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 23/24).

A Lei Complementar nº 123/2006 tem natureza nacional: alcança e obriga todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). O regime tributário por ela instituído é único e de âmbito nacional, substituindo os individualmente concedidos (art. 94 do ADCT).

Esse modelo corporifica ampla reforma do sistema tributário aplicável às empresas instaladas nos estratos mais baixos de faturamento, justamente onde se localiza o maior número de empreendedores. Sua principal finalidade é a simplificação e a desoneração tributária das microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas como aquelas cujo faturamento anual é inferior aos limites estabelecidos na lei.

3.3 Definição de microempresa e empresa de pequeno porte

O legislador, na Lei Complementar nº 123/2006, utilizou dois critérios para classificar uma empresa como micro, pequena ou grande: o primeiro objetivo, determinado pelo faturamento ou receita bruta anual do empreendimento; o segundo subjetivo, demarcado pelas características pessoais do favorecido.

O tratamento diferenciado conferido às micro e pequenas empresas (finalidade) foi concedido objetivamente com base em seu porte (medida de comparação). O porte da empresa pode ser medido de vários modos: pela receita bruta, pelo número de empregados, pelo número de estabelecimentos, e assim sucessivamente. O legislador brasileiro, dentre as possibilidades existentes, elegeu o faturamento ou receita bruta como elemento indicativo do porte das empresas. Assim, pelo critério objetivo, as sociedades serão enquadradas como micros, pequenas ou grandes e terão direito ao tratamento diferenciado, conforme o valor de seu faturamento anual.

Pelo critério subjetivo, são consideradas microempresas e empresas de pequeno porte as sociedades empresárias, as sociedades simples, as empresas individuais de responsabilidade limitada e os empresários a que se refere o art. 966 do Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

A Sociedade Empresária é a pessoa jurídica de direito privado não estatal, que explora empresarialmente seu objeto social ou a forma de sociedade por ações (COELHO, 2009, p. 111). Resulta de acordo entre duas ou mais pessoas que se comprometem a reunir capitais e trabalho para a realização de atividade econômica organizada com fim lucrativo. Registrado seu ato constitutivo (contrato ou estatuto), a sociedade adquire personalidade jurídica, separando-se das pessoas que a constituíram.

O conceito de Sociedade Simples se dá por exclusão: é aquela sociedade que não tem como objeto o exercício de atividade própria de empresário. O Código Civil considera simples as sociedades que exercem trabalho intelectual (art. 966, p. único) e as cooperativas (art. 982, p. único). A sociedade rural (artigos 970 e 971) e o pequeno empresário (art. 970) serão simples se depositarem seus atos constitutivos no registro civil de pessoas jurídicas. Estas sociedades, embora não empresárias, podem classificar-se como micro e pequena por equiparação legal.

O empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil é a pessoa física, registrada na Junta Comercial, que exerce a empresa em seu próprio nome, assumindo todo o risco da atividade.

A empresa individual de responsabilidade limitada, introduzida pelo art. 3º da Lei nº 12.441/2011, é nova espécie de pessoa jurídica, de titularidade unipessoal, com responsabilidade limitada ao patrimônio constituído.

Assim, para os estritos efeitos da LC nº 123/2006, poder-se-á enquadrar como microempresa ou empresa de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário individual que auferirem receita bruta anual:

- a) Igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) no caso da microempresa;

- b) 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), no caso de empresa de pequeno porte².

Em suma, o legislador utilizou dois critérios, um objetivo e outro subjetivo, para classificar uma empresa como micro ou pequena. Para alcançar uma finalidade, materializada pelo tratamento favorecido às empresas classificadas como micro e pequena, elegeu uma medida de comparação, que é o seu porte. Serão consideradas microempresas as sociedades simples e empresárias, os empresários individuais e de responsabilidade limitada que auferirem, dentro do ano-calendário, receita bruta de até R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Por sua vez, classificar-se-ão como pequenas empresas as sociedades simples e empresárias, os empresários individuais e de responsabilidade limitada que auferirem, dentro do 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).

Percebe-se que a finalidade eleita (tratamento favorecido) guarda uma correlação lógica com a medida de comparação escolhida (porte da empresa), mensurada por meio de um elemento indicativo (receita bruta anual). O legislador, neste ponto, diferenciou as empresas dentro dos limites impostos pelo princípio da igualdade:

Embora não lhe seja permitida a escolha de medidas de comparação que não mantenham uma relação de pertinência com o propósito de estimular o desenvolvimento do pequeno empresário, uma vez comprovado que a distinção com base na receita bruta anual é compatível com este fim, ele tem a liberdade, dentro de uma faixa razoável, de estabelecer exatamente qual montante de receita bruta deverá ser considerado para efeito de definir uma empresa como pequena (ÁVILA, 2008, p. 169).

Por conseguinte, fixados os elementos estruturais para o estabelecimento da relação de igualdade, compete ao legislador apenas definir os limites de receita bruta anual para o enquadramento da empresa como micro ou pequena, atualizando-os sempre que necessário para não torná-los inócuos. Qualquer outro elemento indicativo utilizado para distinguir deve possuir uma correlação estatisticamente fundada entre a finalidade e a medida de comparação eleita.

Em síntese: a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não

² Valores atualizados pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.

houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada (MELLO, 2009, p. 39).

O art. 179 da CR/88 determina que os entes federados dispensem às micro e pequenas empresas 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.

Este dispositivo pretende que haja efetiva atuação legislativa no sentido de diminuir a carga tributária das microempresas e das empresas de pequeno porte. Este comando não limita a discricionariedade administrativa no que diz respeito às estratégias de administração tributária. Porém, restringe-as aos interesses protegidos pela Constituição.

Introduzido, assim, o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte e delimitada a liberdade do legislador para distinguir, dentro da moldura imposta pelo princípio da igualdade, passaremos ao estudo do Simples Nacional, expondo os requisitos necessários para opção pelo sistema de tributação simplificado e criticando as vedações infundadas impostas para o seu ingresso.

4 O SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime especial e unificado de tributação e arrecadação de impostos e contribuições federais, estaduais e municipais, idealizado pelo art. 146, III, “d” e parágrafo único da Constituição Federal e concretizado pela Lei Complementar nº 123/2006, norma geral de Direito Tributário.

Possui caráter facultativo e irretratável. Uma vez feita a opção, deve a pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte seguir as regras impostas no Estatuto e nos regulamentos editados pelo Comitê Gestor, não podendo alterar sua forma de tributação durante todo o ano-calendário.

James Marins conceitua analiticamente o Simples Nacional como um:

Regime especial de tributação por estimativa objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes um tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 68).

A Lei do SIMPLES, ao eleger a receita bruta como medida objetiva para pagamento de diversos tributos com bases de cálculo completamente distintas, consagrou o sistema de estimativa objetiva. Utiliza uma base de cálculo estimada para a cobrança de realidades tributárias completamente diferentes, aplicando alíquotas condensadas por faixas de receita.

Constitui um microssistema próprio, que substitui as normas gerais de direito tributário por uma incidência diferenciada e favorecida, com relação aos tributos e contribuições contemplados. Não substitui a totalidade do sistema geral, sendo aplicável somente aos impostos e contribuições taxativamente previstos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos dos segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social (CPP). O Simples Nacional não se limita à esfera tributária federal, abrangendo tributos de competência dos Estados e Municípios.

Diante do sistema de compartilhamento da fiscalização, do lançamento e do produto da arrecadação, qualquer dos entes tributantes pode movimentar seu aparelho administrativo, com relação à totalidade do tributo devido pelo optante.

Além de unificar e simplificar o recolhimento dos tributos, o Simples Nacional prevê isenção para as exportações, permite o desconto dos tributos pagos antecipadamente por

substituição tributária e do ISS retido na fonte, além de reduzir obrigações fiscais acessórias exigidas das empresas de pequeno porte e das microempresas. Os benefícios estendem-se a outras regulamentações e exigências empresariais, e não somente às questões tributárias, tais como: maior facilidade para acesso a linhas especiais de crédito e a novas tecnologias, incentivos especiais para fomento das exportações e tratamento diferenciado nas licitações para fornecimento de bens e serviços aos órgãos públicos (CAMPOS, 2009, p. 69).

O ingresso no SIMPLES não é automático, demandando o cumprimento das seguintes condições: (1) enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; (2) cumprir os requisitos previstos na legislação; e (3) formalizar a opção na Secretaria da Receita Federal.

Assim, com o objetivo de simplificar as obrigações e reduzir a pesada carga tributária para as micro e pequenas empresas, o Simples Nacional determina o pagamento unificado de oito tributos, que passam a incidir sobre a receita bruta auferida no mês pelo contribuinte. As alíquotas serão diferenciadas conforme o faturamento e a atividade desempenhada pela pessoa jurídica e o recolhimento é feito mediante documento único. O produto da arrecadação é repassado a cada um dos entes federativos, conforme a parcela que lhes cabe.

Diante de um sistema tão completo de tributação e arrecadação, surgiram na doutrina questionamentos sobre sua constitucionalidade. A incidência de diferentes impostos e contribuições sobre um único fato gerador e a sua arrecadação unificada supostamente violariam o pacto federativo. Este tema será tratado a seguir.

4.1 O Simples Nacional e o Pacto Federativo

O Simples Nacional consolida o pagamento de diversos impostos e contribuições de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, resumindo suas bases de cálculo à receita bruta auferida no mês pelo contribuinte. A unificação destes tributos não criou um imposto único. Apenas modificou dois critérios de incidência tributária: base de cálculo e alíquotas.

A receita bruta, base de cálculo adotada pelo Simples Nacional está em total sintonia com a Constituição e com as leis que regulamentam os tributos unificados. O IRPJ e a CSLL têm como base de cálculo a receita bruta quando calculados pelo lucro presumido. O PIS e a COFINS, independentemente do sistema de apuração escolhido pelo contribuinte, incidem sobre o faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica, nos moldes do art. 195, I, b da CR/88.

A incidência da CPP sobre a receita bruta também é compatível com a Constituição, pois desonera a folha de pagamento das pessoas jurídicas. A alteração da base de cálculo da CPP já foi, inclusive, utilizada como incentivo fiscal para alguns segmentos da economia³.

Quanto ao IPI, ICMS e ISS, a Lei Complementar nº 123/2006 não alterou suas bases de cálculo, mas apenas reduziu suas alíquotas. As receitas sujeitas a estes tributos, auferidas pelas empresas optantes, devem ser contabilizadas em separado, segregando-se de acordo com cada atividade.

Embora os Estados sejam obrigados a arrecadar o ICMS de acordo com a sistemática do Simples Nacional, eles poderão aplicar sublimites de receita, para efeito de recolhimento do ICMS das empresas optantes, em seus respectivos territórios. Estes sublimites serão aplicados de acordo com a participação do Estado no Produto Interno Bruto⁴.

Esta norma, prevista no art. 19 da Lei Complementar nº 123/2006, não viola o pacto federativo. O art. 146, parágrafo único, II da CR/88 prevê que a Lei Complementar poderá estabelecer condições de enquadramento diferenciadas por Estado. Ademais, o art. 151, I da CR/88 admite a concessão pela União de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Tendo em vista a instituição de questões fiscais que poderiam alterar o equilíbrio original do pacto federativo, cláusula pétrea prevista no art. 60, parágrafo 4º da CR/88, foi arguida por alguns autores a inconstitucionalidade do Estatuto. Segundo esta corrente doutrinária, a permissão concedida ao Congresso Nacional de modificar as bases de cálculo e alíquotas de tributos de competência Estadual, Distrital e Municipal, interferiria no equilíbrio original da Federação brasileira, configurando autêntica abolição da Federação.

³ Vide Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei nº 12.546/2011 e a recente Medida Provisória 582, publicada no DOU em 21/09/2012.

⁴ Art. 19 da Lei Complementar nº 123/2006: Sem prejuízo da possibilidade de adoção de todas as faixas de receita previstas nos Anexos I a V desta Lei Complementar, os Estados poderão optar pela aplicação de sublimite para efeito de recolhimento do ICMS na forma do Simples Nacional em seus respectivos territórios, da seguinte forma:

I - os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de até 1% (um por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 35% (trinta e cinco por cento), ou até 50% (cinquenta por cento), ou até 70% (setenta por cento) do limite previsto no inciso II do caput do art. 3º;

II - os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de mais de 1% (um por cento) e de menos de 5% (cinco por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 50% (cinquenta por cento) ou até 70% (setenta por cento) do limite previsto no inciso II do caput do art. 3º; e

III - os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja igual ou superior a 5% (cinco por cento) ficam obrigados a adotar todas as faixas de receita bruta anual.

Este entendimento é minoritário, uma vez o pacto federativo não é um modelo pronto e acabado, sendo susceptível a ajustes, rearranjos e aperfeiçoamentos, desde que não lhe modifiquem a fisionomia a ponto de extinguir a federação.

Assim, o regime único de tributação, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, está longe de representar uma tendência à abolição da federação brasileira. Pelo contrário: o modelo não apenas atende aos preceitos do art. 146 da CR/88, como também aos desígnios principiológicos da ordem econômica, previstos nos artigos 170 e 179 da CR/88 (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 26).

Embora alguns dispositivos da lei possam e devam ter a sua constitucionalidade questionada, a exemplo das exclusões aleatórias promovidas pelo legislador, tais vícios não podem contaminar todo um microsistema criado em prol do desenvolvimento de tão importante segmento da economia.

O Simples Nacional unificou as bases de cálculo e a arrecadação de oito diferentes tributos, melhorando o ambiente de negócios no país ao facilitar a vida de empresários e empreendedores. Por conseguinte, não viola o pacto federativo, sendo constitucional no que tange a esta matéria.

Ultrapassado este impasse, dedicaremos o próximo tópico à análise das exclusões aleatórias feitas pelo legislador, estas sim inconstitucionais. Serão enumeradas as vedações previstas no art. 17 da LC nº 123/2006, ressaltando as proibições expressas nos incisos V e XI⁵.

4.2 Das vedações ao ingresso no Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime tributário simplificado e facultativo, aplicável às sociedades simples e empresárias, aos empresários individuais e de responsabilidade limitada, que se enquadrem no conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, expresso no art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006.

⁵ Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

(...)

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;

(...)

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;

Analisando detidamente as normas inseridas na Lei Complementar, percebe-se a existência de requisitos e vedações impostos às empresas que possuem reduzido faturamento, dependendo do seu modelo ou quadro societário, do seu objeto social ou da existência de débitos ou irregularidades em seu cadastro fiscal. Embora estas empresas tenham interesse em ingressar no regime de tributação diferenciado, estas limitações impedem a sua opção.

Assim, estão impedidas de optar pelo regime simplificado, devido ao modelo ou quadro societário, as empresas:

- a) de cujo capital participe outra pessoa jurídica (art. 3º, §4º, I);
- b) que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior (art. 3º, §4º, II);
- c) de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou, seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar nº 123/2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$3.600.000,00 (art. 3º, §4º, III) ⁶;
- d) cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pelo SIMPLES, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$3.600.000,00 (art. 3º, §4º, IV);
- e) 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 R\$3.600.000,00 (art. 3º, §4º, V);
- f) constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo (art. 3º, §4º, VI);
- g) que participe do capital de outra pessoa jurídica (art. 3º, §4º, VII);
- h) 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 (art. 3º, §4º, IX);
- i) constituída sob a forma de sociedade por ações (art. 3º, §4º, X);
- j) que tenha sócio domiciliado no exterior (art. 17, II);
- k) de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal (art. 17, III).

⁶ Até 2011 o limite previsto era de R\$2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). A partir de 2012, subiu para R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Tampouco poderão optar pelo regime de tributação diferenciado, as pessoas jurídicas cujo objeto social preveja o exercício de:

- a) 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 (art. 3º, §4º, VIII);
- b) 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 (*asset management*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*). (art. 17, I);
- c) serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros (art. 17, VI);
- d) geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica (art. 17, VII);
- e) atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas (art. 17, VIII);
- f) atividade de importação de combustíveis (art. 17, IX);
- g) atividade de produção ou venda no atacado de:
 - cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
 - bebidas alcoólicas; refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; 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; cervejas sem álcool (art. 17, X);
- h) 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 (art. 17, XI);
- i) cessão ou locação de mão-de-obra (art. 17, XII);

- j) atividade de consultoria (art. 17, XIII);
- k) loteamento e incorporação de imóveis (art. 17, XIV);
- l) atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de serviços tributados pelo ISS (art. 17, XV).

Por fim, não poderão optar pelo SIMPLES as pessoas jurídicas que possuam débitos com as Fazendas Públicas ou irregularidades no cadastro fiscal. Logo, são impedidas de optar pela tributação simplificada as pessoas jurídicas:

- a) que possuam débitos com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa (art. 17, V);
- b) com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível (art. 17, XVI).

Vamos analisar estes grupos de vedações.

4.2.1 Análise dos grupos de vedações

Conforme delineado acima, são inúmeras as vedações ao ingresso no sistema de tributação unificado enumeradas pelo legislador. Importante, por conseguinte, analisar se estas limitações são compatíveis ou não com a Constituição Federal.

Desde logo, é possível observar que apenas as vedações relativas ao modelo ou quadro societário revelam, ainda que de modo não expresso, algum critério legal para justificar o tratamento excludente. Na hipótese das vedações pela existência de sócio domiciliado no exterior ou por participação societária da administração pública, há critérios visíveis. No primeiro caso, por exemplo, excluir do regime especial empresas que possam remeter lucros para o exterior e, no segundo caso, não beneficiar empresas que já estejam sendo favorecidas pela participação de capital público no empreendimento. Também existe justificativa jurídica nos casos relativos aos impedimentos à existência, na sociedade, de sócios ou administradores de outras pessoas jurídicas, ou mesmo no caso do impedimento relativo às empresas resultantes de cisão ou outras formas de desmembramento. Nessas hipóteses legais, o objetivo claro da norma é assegurar que não sejam beneficiados pelo regime especial quaisquer grupos

societários, de fato ou de direito, e também coibir a prática de cisões com o escopo de pulverizar o faturamento, buscando-se evitar que os contribuintes lancem mão de possíveis formas jurídicas ou práticas oblíquas com o propósito de, na prática, ultrapassar os limites legais de receita bruta. Havendo critério, é possível formular seu ajustamento ao princípio da isonomia, ou seja, são empresas impedidas porque são diferentes a partir de certo critério, de forma a permitir que sociedades diferentes sejam tratadas distintamente, mesmo que se alojem na mesma faixa de faturamento de outras empresas as quais se permite a opção (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 114/115).

Algumas vedações por ramo de atividade também possuem critério legal para justificar o tratamento excludente. A restrição prevista no art. 17, X da Lei (empresas que exercem atividades de produção ou venda no atacado de cigarros, armas de fogo e bebidas alcoólicas) pode ser justificada pelo princípio da seletividade constitucional. Estas empresas constituem setores que não recebem estímulos do estado, pois trabalham com produtos nocivos à saúde e à segurança pública. As restrições enumeradas nos incisos VII (geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica) e IX (importação de combustíveis) do art. 17 fundamentam-se no regime jurídico diferenciado a que estão submetidas estas atividades. Por serem fiscalizadas por agências reguladoras, ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica e ANP – Agência Nacional de Petróleo, respectivamente, e por sujeitarem-se a um controle mais rígido de mercado, estas empresas estão impedidas de optar pelo regime tributário especial. A mesma interpretação pode ser aplicada às atividades previstas no art. 17, I e no art. 3º, §4º, VIII (serviços financeiros), que exigem um rígido controle pelo Banco Central (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 115/116).

As demais vedações por grupo de atividade, todavia, não fornecem critérios objetivos e coerentes que permitam, pela análise objetiva da norma, compreender os objetivos pretendidos pelo legislador.

Tanto é assim que a própria lei complementar, em seu art. 18, parágrafos 5º-B, 5º-C e 5º-D, elenca exceções às vedações sem nenhuma correlação lógica entre a medida de comparação eleita (porte da empresa) e a finalidade que justifica a sua utilização (tratamento favorecido à ME e à EPP).

Somente uma distinção fundada em uma *diferenciação factual existente* entre os contribuintes pode ser considerada válida. Uma diferenciação dos contribuintes feita com base em motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível é irrazoável (ÁVILA, 2008, p. 44).

Analisando as exceções às vedações elencadas ao longo dos parágrafos do art. 18 da norma, é possível citar vários exemplos de distinções meramente subjetivas, que configuram verdadeiras afrontas ao princípio da igualdade entre contribuintes:

- a) é vedado às empresas, que prestem serviços de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, optarem pelo SIMPLES (art. 17, VI). Contudo, a lei não obsta a opção ao regime dos serviços de transporte municipal de passageiros; de transporte municipal, intermunicipal e interestadual de cargas; e de transporte internacional, seja de passageiros ou de cargas;
- b) é vedado às empresas que realizem cessão ou locação de mão-de-obra (art. 17, XII) optarem pelo SIMPLES. Entretanto, a lei complementar excepciona os serviços de vigilância, limpeza ou conservação e a construção e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores⁷. Segundo a legislação, uma empresa que terceiriza mão de obra de telefonistas ou ascensoristas não poderá optar pelo SIMPLES. Todavia, empresas que terceirizam mão de obra de limpeza e conservação poderão por ele optar. Da mesma forma, é vedada a opção a um escritório de arquitetura, mas esta não o é para um escritório de decoração de interiores. Isto, logicamente, não é razoável.
- c) a prestação de serviços de perícia contábil, judicial ou extrajudicial, por escritórios de serviços contábeis, registrados no Conselho Regional de Contabilidade poderá ser tributada pelo SIMPLES⁸. Estão impedidas de aderir ao regime simplificado, todavia, as empresas que prestam serviços de perícias, avaliações, inspeção técnica, inspeção de segurança veicular e que emitam certificados de capacitação técnica, haja vista sua natureza intelectual/técnica⁹. Qual a lógica desta distinção?

⁷ A Lei Complementar n. 123/2006 não previa a possibilidade de opção pelo SIMPLES em relação à execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores, em sua redação original. Essas atividades foram incluídas pela Lei Complementar n. 128/2008, com vigência a partir de 01/01/2009.

⁸ Art. 18, §5º -B, XIV da Lei Complementar n. 123/2006. Processo de Consulta n. 226/11. Órgão: SRRF/9ª Região Fiscal. Publicação no DOU: 06/12/2011.

⁹ Art. 17, XI da Lei Complementar n. 123/2006. Processo de consulta n. 166/2010. Órgão: SRRF/6ª Região Fiscal. Publicação no DOU: 30/12/2011.

Os exemplos acima citados evidenciam a ausência de um critério claro para diferenciar, tratando-se de discriminações juridicamente insustentáveis à luz de valores constitucionais. Nos dizeres de Humberto Ávila:

O fundamento da diferenciação deve provir da “natureza das coisas” (*Natur der Sache*), não podendo ser contrário à “realidade concreta” (*sachgerechten Erwagungen*) e, assim por diante. O essencial é que, sem uma diferença real, concretamente existente, a diferenciação normativa é arbitrária. Uma lei, por exemplo, que atribua uma vantagem a alguém que, no plano concreto, não possui diferença que justifique o tratamento diferenciado, a rigor está concedendo um privilégio.

(...)

Enfim, a medida de comparação utilizada pelo Poder Legislativo só pode ser aquela que mantenha uma relação de *pertinência* com a finalidade buscada pela diferenciação (ÁVILA, 2008, p. 45).

Embora mais razoável que as distinções por tipo de atividade, a restrição relativa à existência de débitos com a Fazenda Pública também gera questionamentos por parte dos contribuintes, uma vez que faltou ao legislador razoabilidade na aplicação do critério de discriminação.

O meio escolhido para afastar a igualdade no caso em tela não foi adequado e nem necessário à promoção da finalidade constitucional almejada. Exigir o pagamento ou parcelamento de débitos considerados indevidos exclui direitos assegurados pela Constituição Federal ao contribuinte.

A relevância econômica, social, política e jurídica desta matéria está sendo discutida no Supremo Tribunal Federal. Recentemente, sua repercussão geral foi reconhecida no Recurso Extraordinário nº 627.543-RS, relatado pelo Ministro Dias Toffoli.

Não obstante os inúmeros exemplos de discriminações aleatórias e subjetivas existentes na lei, o presente estudo se aterá à análise pormenorizada de duas vedações: a prevista no art. 17, inciso V da Lei, que impede o ingresso de empresas que possuem débitos não garantidos com a Fazenda Pública e a prevista no art. 17, inciso XI da Lei, que veda o ingresso de atividades intelectuais.

A primeira constitui uma constrição indevida e excessiva, revestindo-se de forma oblíqua de cobrança de tributos. A segunda, por sua vez, extrapola os limites impostos pelo princípio da igualdade, tendo em vista que não foi apresentada pelo legislador uma justificativa plausível para o tratamento desigual entre contribuintes. Estes dois assuntos serão tratados nos tópicos a seguir.

4.2.2 *Vedação de ingresso à microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito com o INSS ou com as fazendas públicas federal, estadual e municipal sem exigibilidade suspensa.*

O art. 17, inciso V da Lei Complementar nº 123/2006 dispõe que:

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

A priori, esta vedação apresenta um critério objetivo de distinção: poderão optar pelo Simples Nacional as empresas que estejam em dia com suas obrigações fiscais. Aquelas que não estiverem financeiramente organizadas poderão parcelar os seus débitos, nos moldes do art. 79 da Lei Complementar, e assim ingressar no regime de tributação simplificado.

Este critério de discrimen, aparentemente simples e objetivo, quando analisado à luz dos princípios constitucionais da igualdade e do devido processo legal, corrompe o principal objetivo idealizado pelo Constituinte ao redigir a referida Lei Complementar: a possibilidade de diminuição da carga tributária das empresas de reduzido faturamento que contribuem para o desenvolvimento e crescimento do país.

Analisando os precedentes históricos desta vedação, percebe-se que o Simples Federal, instituído pela revogada Lei nº 9.317/96, já possuía restrição em relação à existência de débitos. Era vedada a opção a pessoa jurídica que possuía débito inscrito em dívida ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, cuja exigibilidade não estivesse suspensa (art. 9º, XV, da Lei nº 9.317/96).

Não era qualquer débito que inviabilizava a opção do contribuinte pelo Simples Federal, mas somente aquele inscrito em dívida ativa, sem exigibilidade suspensa. Dessa forma, a falta ou atraso no pagamento de tributos em um único mês não causaria problemas à opção pelo Simples Federal, haja vista que dificilmente esse débito já estaria inscrito em dívida ativa.

No Simples Nacional a realidade é bem diferente: basta a existência de débitos, inscritos ou não em dívida ativa, com qualquer dos entes da federação, para que seja vedada a opção pelo regime.

Outra questão relevante ao presente impedimento refere-se à abrangência do conceito de débitos. Há autores que entendem que esta vedação alcançaria dívidas relativas a quaisquer

tributos, ainda que não estivessem abrangidos pelo Simples Nacional, a exemplo do IPTU e do IPVA (ONO; GEOVANINI; OLIVEIRA, 2012). Esta, contudo, não é uma interpretação que merece prevalecer. A norma contida no inciso V do art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006 prevê uma regra restritiva de direitos devendo, por conseguinte, ser interpretada restritivamente. Ademais, possui sentido diametralmente oposto aos incentivos propostos pelo governo federal, relativamente à matéria tributária, em prol das pequenas empresas. Ao invés de fomentar a atividade empresarial do pequeno e micro empreendedor, a citada norma limita a inscrição para o regime simplificado às empresas que não possuem débitos fiscais. Esta postura viola frontalmente os princípios do devido processo legal e da preservação da empresa. Trata-se de uma sanção política (ou indireta), com a finalidade de compelir o sujeito passivo a cumprir o seu dever tributário.

Ultrapassadas estas duas premissas, percebe-se que a interpretação no sentido da exigência de pagamento ou parcelamento de débitos, cuja exigibilidade não esteja suspensa, para acesso ao sistema de tributação unificado viola o direito de livre acesso à jurisdição e ao contraditório e à ampla defesa, princípios elencados no art. 5º, XXXV e LV da CR/88. A Administração Pública não tem o direito de coagir o devedor a efetuar o pagamento de tributo de modo indireto, quando há mecanismos próprios para a cobrança de crédito que considerar devido.

4.2.2.1 Unilateralidade do título executivo fazendário e a execução fiscal

Segundo COÊLHO e SANTOS (2011), a execução fiscal é um procedimento especial destinado à cobrança dos créditos devidos à Fazenda Pública. É o meio que autoriza o Estado utilizar o emprego de força (coerção) para efetivar a obrigação que não foi espontaneamente cumprida pelo devedor. A base para a execução forçada, no atual sistema processual brasileiro, é o título executivo (princípio *nulla executio sine titulo*).

O título executivo é subdividido em duas espécies: judicial e extrajudicial. O título executivo judicial é formado pelo juiz, por meio de atuação jurisdicional. Diferentemente, o título executivo extrajudicial é formado por ato de vontade das partes envolvidas na relação jurídica de direito material, independentemente da manifestação imparcial do magistrado.

Os títulos executivos extrajudiciais, previsto no art. 585 do CPC, são documentos públicos ou particulares aos quais é emprestada eficácia executiva pela lei. Não há no direito pátrio a possibilidade de criação de título extrajudicial fundado apenas na vontade das partes.

Ronaldo Cunha Campos (1989, p. 46/47) define o título executivo extrajudicial como “um acerto procedido pelos próprios interessados. (...) ato portador da razoável certeza quanto à incidência da norma, à violação do preceito, e à pertinência da sanção”.

Partindo da definição de Campos (1989), o título executivo extrajudicial pode ser conceituado como um negócio jurídico firmado entre credor e devedor, cujo objeto é uma obrigação de pagar quantia certa, de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, com a imposição de sanção por seu inadimplemento.

Este acerto é ato portador da razoável certeza quanto à incidência da norma, à violação do preceito e à pertinência da sanção, estando apto a substituir a manifestação do magistrado no processo de conhecimento. A força executória dos títulos extrajudiciais vem da inexistência de lide. Decorre de um encontro de vontades, do consenso entre as partes.

O título executivo da Fazenda Pública é a certidão de dívida ativa. Este título surge com a inscrição do débito em dívida ativa, após o lançamento e a constituição do crédito tributário. Para que este crédito seja cobrado é obrigatória a abertura de oportunidade para a impugnação administrativa. É direito do contribuinte discutir o lançamento e dever do Estado exercer o controle de legalidade dos seus atos.

A norma que impede a pequena empresa de optar pelo sistema de tributação e recolhimento simplificado, pelo único fato de possuir débitos com a Fazenda Pública, viola o princípio do devido processo legal.

A vedação em tela somente seria aplicável após as seguintes etapas: (1) abertura de oportunidade de impugnação pelo contribuinte, por meio de processo administrativo; (2) indeferimento da impugnação; (3) inscrição em dívida ativa; (4) possibilidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos moldes do art. 151 do CTN. Cumpridas estas etapas e não regularizada a situação fiscal, seria lícito à Fazenda impedir o acesso da micro e da pequena empresa ao Simples Nacional. Caso contrário, a empresa em débito seria privilegiada, pois deixaria de se encontrar em situação equivalente a dos demais contribuintes.

O princípio da igualdade garante, sob o aspecto negativo, o direito de não ser discriminado e, sob o aspecto positivo, o direito de igual participação em benefícios e oportunidades. Assim, violaria a igualdade, a possibilidade de empresas em débito com a Fazenda Pública, após indeferimento da impugnação em regular processo administrativo, inscrição em dívida ativa e não suspensão da exigibilidade do crédito tributário, recolherem seus tributos de forma privilegiada.

Sobre o princípio da isonomia, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do MI nº 58-DF, relator Min. Celso Mello, publicado no DJ de 19/04/1991, p. 4.580, manifestou-se no seguinte sentido:

O princípio da isonomia, que se reveste de autoaplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. Esse princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de evitar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob o duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem econômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo a discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado a eiva da inconstitucionalidade.

A igualdade garante às empresas qualificadas como micro e pequena o direito a um tratamento diferenciado e favorecido, de forma a torná-las mais competitivas no mercado. Atendendo a este tão importante princípio, a Lei Complementar nº 123/2006 foi editada com a finalidade de conceder aos pequenos negócios benefícios fiscais, trabalhistas, previdenciários, administrativos e creditícios e, assim, reduzir o enorme abismo existente entre elas e os grandes empreendimentos.

Andou bem o legislador ao eleger o reduzido faturamento para diferenciar as micro e pequenas empresas das demais pessoas jurídicas. A mesma sorte não teve, contudo, nos impedimentos e vedações ao ingresso no Simples Nacional. Embora algumas vedações possam ser objetivamente justificadas, a limitação por restrição no cadastro fiscal não foi razoável. Proibir o acesso a um tratamento diferenciado de pessoas jurídicas que já se encontram em situação de desvantagem econômica, sem antes dar-lhes oportunidade de discutir a existência e validade do débito, fere o princípio do devido processo legal.

Todavia, permitir acesso a um tratamento jurídico diferenciado a empresas que não cumprem suas obrigações fiscais, configura manifesta violação ao princípio da isonomia, na medida em que se estará dando tratamento igual a pessoas diferentes.

Da leitura das afirmativas acima, percebe-se que o art. 17, V da Lei Complementar nº 123/2006 oferece certas possibilidades de interpretação, sendo algumas compatíveis e outras incompatíveis com a Constituição. Cabe, assim, ao Poder Judiciário, fazer uma interpretação do dispositivo conforme a Constituição, excluindo-se os sentidos da norma contrários aos valores consagrados na Carta Maior.

Sobre a interpretação conforme a Constituição ensina Humberto Ávila:

A interpretação conforme a Constituição só pode ser feita quando o dispositivo objeto de interpretação for suscetível de múltiplos sentidos, dentre os quais um deles é compatível com a Constituição. (...) A interpretação conforme a Constituição só é viável se não contrariar o teor literal e objetivo inequívoco da lei. Se o sentido normativo da norma interpretada for novamente definido e a finalidade legal afastada em pontos essenciais, esse método interpretativo é desnaturado. (...) A interpretação conforme a Constituição só pode declarar a inconstitucionalidade de um fragmento de uma norma se ele tiver um significado autônomo. Não havendo sentido que subsista à nulidade de uma parte da norma, em virtude do entrelaçamento semântico dos fragmentos normativos, a interpretação conforme a Constituição é inadequada (ÁVILA, 2008, p. 185).

Conforme já explicitado, a limitação contida no art. 17, V da Lei Complementar 123/2006 possui múltiplos sentidos, sendo um deles compatível com a Constituição. Este sentido adequa-se ao objetivo da lei: conferir um tratamento diferenciado e favorecido às micros e pequenas empresas. As possíveis interpretações da norma em tela possuem significado autônomo podendo, assim, ser declarada sua nulidade parcial.

Em suma, após a regular constituição do crédito tributário na repartição competente e esgotamento do prazo fixado para o seu pagamento pela lei ou por decisão final prolatada em regular processo administrativo, pode o contribuinte suspender a exigibilidade do crédito tributário. Se não o fizer, a Fazenda restará autorizada a obstar o ingresso da microempresa ao Simples Nacional.

Cabe, assim, ao judiciário efetuar a interpretação conforme do art. 17, inciso V da Lei Complementar 123/2006, restringindo-se as suas hipóteses de interpretação e adequando o preceito normativo aos desígnios da Magna Carta.

4.2.3 Vedação de ingresso das prestadoras de serviços

Entre as vedações de ingresso ao SIMPLES, previstas no art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006, encontra-se a disposta no inciso XI, que retira de algumas prestadoras de serviços o direito de optar pelo regime de tributação simplificado:

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

(...)

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.

Este dispositivo, de natureza extremamente ampla e subjetiva, utilizou um critério de distinção puramente extrafiscal e aleatório: a profissão.

Analisando os pressupostos históricos desta vedação, verificamos que a revogada Lei 9.317/96 já a previa em seu art. 9º, inciso XIII, *in verbis*:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

(...)

XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida.

Esta norma, de constitucionalidade duvidosa, foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1643. Os Ministros, naquela oportunidade, em decisão não unânime, manifestaram-se no sentido de sua constitucionalidade. A tese vencedora argumentou que pode o legislador “discriminar por motivo extrafiscal entre os ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável (...) derivada de uma finalidade objetiva e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria”.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que não poderia “alterar o sentido inequívoco da norma por via de declaração de inconstitucionalidade de parte do dispositivo de lei”, já que ele “só pode atuar como legislador negativo, não porém, como legislador positivo”. Tudo isso porque, ao eliminar a exclusão de determinados profissionais do benefício, o Poder Judiciário terminaria por conferir-lhes um benefício que o Poder Legislativo não lhes quis conferir. E, ao fazê-lo, violaria sua função de apenas excluir, do ordenamento jurídico, a norma atentatória ao princípio da igualdade (ÁVILA, 2008, p. 179/180).

Esta tese merece severas críticas. A distinção, proposta pelo legislador nos dispositivos em tela, não foi razoável, necessária ou proporcional, configurando-se singelo impedimento por ramo de atividade, de natureza tão somente qualitativa, o que é expressamente vedado pelo art. 150, II da CR/88. Ademais, não foi eleito um critério de *discrimen* juridicamente válido e objetivo: não foi demonstrada uma diferença de capacidade contributiva que justificasse a vedação das prestadoras de serviços de optar pelo regime tributário favorecido (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 116/117).

Não se pode, apenas porque há uma finalidade extrafiscal, deixar de realizar integralmente a igualdade sustentando que o ato é discricionário e que, por isso, escapa ao

controle do Judiciário. A finalidade extrafiscal não torna o ato nem discricionário nem imune ao controle: não o torna discricionário, porque, como já foi visto, a finalidade eleita continua tendo que manter uma relação de pertinência fundada e conjugada com a medida de comparação escolhida pelo órgão competente; não o torna imune ao controle do Poder Judiciário porque o Poder Judiciário tem a competência para realizar vários juízos positivos. Dentre esses, ressalta-se a condição de: analisar os efeitos prospectivos da lei; considerar alternativas que deveriam ter sido cogitadas pelo Poder Legislativo; excluir medidas de comparação incompatíveis com as finalidades eleitas; anular medidas de comparação compatíveis com as finalidades não previstas pela Constituição; concretizar padrões legais; verificar a compatibilidade da diferenciação com os direitos fundamentais dos contribuintes; escolher um dos múltiplos significados compatíveis com o teor literal e o objetivo inequívoco da lei. Alegar a discricionariedade do poder competente e a imunidade do controle em virtude de finalidade extrafiscal é silenciosamente violar a igualdade (ÁVILA, 2008, p. 186).

Não obstante as críticas acima tecidas, o art. 9º, XIII da Lei nº 9.317/96 foi, por maioria, declarado constitucional pelo STF. Assim, inspirado neste dispositivo, cuja constitucionalidade já havia sido testada, a Lei Complementar nº 123/2006 previu semelhante restrição às prestadoras de serviços em seu art. 17, XI.

Seguindo os moldes da antiga norma, o legislador complementar não se preocupou em delinear um critério claro de discriminação entre as prestadoras de serviços e as demais empresas com reduzido faturamento. Legislou de forma aleatória, baseado não em critérios jurídicos e objetivos, mas em razões meramente políticas e subjetivas. Esta afirmação se justifica, a título de exemplo, pela possibilidade de ingresso no regime de escritórios de contabilidade (art. 18, §5º-B, XIV), das empresas prestadoras de serviços de transporte municipal de passageiros (art. 18, §5º-B, XIII) e das prestadoras de serviços de construção de imóveis e obras de engenharia em geral (art. 18, §5º-C, I).

Tramita no Senado Federal o PLC nº 90/2010 que prevê a inclusão no SIMPLES dos prestadores de serviços de engenharia e arquitetura, sob o argumento de que essas profissões carecem de estímulos e valorização. Enquanto isso, os advogados que a exemplo dos engenheiros e arquitetos exercem profissão legalmente regulamentada e que são considerados indispensáveis à administração da Justiça, nos termos do art. 133 da CR/88, ficam de fora do benefício do regime diferenciado (HARADA, 2010).

Percebe-se que categorias são incluídas e excluídas do SIMPLES, por mero arbítrio do legislador, sem a apresentação de qualquer razão, de fato ou de direito, que justifique a decisão. Esta sistemática, além de violar o princípio da igualdade e do devido processo legal substantivo, confere imenso poder ao Legislativo, uma vez que lhe dá a prerrogativa de negociar o favorecimento fiscal com os representantes das categorias profissionais, por razões meramente íntimas e subjetivas.

Esta crítica fundamenta-se pela simples análise dos parágrafos 5º-B, 5º-C, 5º-D e 5º-E do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006, que admite a opção pelo regime de tributação simplificado das seguintes atividades:

Art. 18. (...)

§ 5º-B. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:

I - creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5º-D deste artigo;

II - agência terceirizada de correios;

III - agência de viagem e turismo;

IV - centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;

V - agência lotérica;

(...)

IX - serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;

(...)

XIII - transporte municipal de passageiros;

XIV - escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo.

XV - produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais. (Incluído a partir de 1º de janeiro de 2010 pela Lei Complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009)

§ 5º-C. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no SIMPLES Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

(...)

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

§ 5º-D. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar:

I - cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros;

II - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;

III - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;

- IV - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;
 - V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
 - VI - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;
 - (...)
 - IX - empresas montadoras de estandes para feiras;
 - (...)
 - XII - laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica;
 - XIII - serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética;
 - XIV - serviços de prótese em geral.
- § 5º-E. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas serão tributadas na forma do Anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela correspondente ao ICMS prevista no Anexo I.

Estas discriminações dificilmente encontrariam justificativas dentro da isonomia. A instituição de normas pelo Poder Legislativo visa a atingir determinada *finalidade*. No caso, parece que a finalidade imediata da lei era favorecer o desenvolvimento do pequeno empreendedor, estimulando a economia e a criação de empregos. Para atingir essa finalidade, a lei utilizou uma *medida de comparação* entre os contribuintes: o seu tamanho ou porte. E para aferir o tamanho ou porte, usou um *elemento indicativo* ou *proxy*: a receita bruta anual. Seriam considerados “pequenos empresários” e, portanto, dignos do estímulo estatal, os contribuintes que tivessem uma receita bruta anual até determinado limite; e seriam considerados grandes empresários e, assim, excluídos do benefício, os contribuintes que tivessem receita bruta anual acima daquele patamar. Isso significa que a lei, para atingir determinada finalidade (estimular o desenvolvimento do pequeno empresário), escolheu uma medida de comparação (tamanho ou porte), aferindo-a por meio de um elemento indicativo (receita bruta anual). Em suma, haveria uma *vinculação fundada*, de um lado, entre a receita bruta anual e o tamanho da empresa e, de outro, entre o tamanho da empresa e a necessidade de estímulo estatal. Essa norma geral foi, porém, excepcionada com uma regra de exclusão do benefício: o porte poderia também ser verificado pelo tipo de profissão exercida. Em outras palavras, o exercício de profissão liberal seria um elemento cuja existência indicaria o porte da empresa (ÁVILA, 2008, p. 38/39).

Salta aos olhos a violação ao princípio da igualdade nesta regra de exclusão. Como poderia ser o tamanho da empresa aferido pelo tipo de atividade exercida? Há relação de pertinência lógica entre o porte da empresa e o seu objeto social?

É claro que não! Para se garantir a igualdade, os sujeitos devem ser comparados por algum motivo que possua relação de pertinência lógica com a medida de comparação. Logo, o

tamanho da empresa pode ser mensurado pela sua receita bruta, pelo número de empregados, pelo número de estabelecimentos, mas não pela profissão!

Em suma, o Legislador Federal, criou um mecanismo diferenciado de pagamento de tributos federais (finalidade). Estabeleceu, como regra geral, um critério de distinção baseado no porte da empresa (medida de comparação), escolhendo a receita bruta anual como seu elemento indicativo. No entanto, excluiu desse mecanismo determinadas categorias profissionais. O porte da empresa, neste caso, seria aferido por outro elemento indicativo: a profissão. Ocorre que não há uma correlação lógica entre a medida de comparação porte da empresa e o elemento indicativo profissão.

Ademais, a utilização do elemento indicativo profissão para distinguir contribuintes, é expressamente vedada pelo art. 150, II da CR/88;

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

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifos nossos)

Por conseguinte, é vedado ao legislador excluir do microssistema tributário, por razões meramente subjetivas e políticas, as atividades profissionais delineadas no art. 17, XI da Lei Complementar 123/2006. Estas profissões, da mesma forma que as demais, sujeitam-se à dominação do mercado por grandes empresas, inserem-se na economia informal e geram grande número de empregos, carecendo de auxílio estatal para estimular o seu exercício regular. Assim, compete ao Poder Público favorecer o seu desenvolvimento e não criar vedações aleatórias, diferenciado com base em medida de comparação constitucionalmente vedada.

Um *discrímen* legal somente será compatível com a isonomia se possuir os quatro elementos elencados abaixo:

- I. Que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- II. Que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nela residentes, diferenciados;
- III. Que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- IV. Que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em

diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público (MELLO, 2009, p. 41).

Partindo dos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, a lei que discrimina deve ser em primeiro lugar, geral e abstrata, não possuindo um destinatário específico. Deve diferenciar somente situações efetivamente distintas entre si. Imprescindível a existência de pertinência lógica entre a medida de comparação eleita e o seu elemento indicativo. Por fim, este elemento indicativo não pode colidir com os ditames constitucionais.

Portanto, não é qualquer diferença que possui suficiência para discriminações legais, mas somente aquelas prestigiadas pelo ordenamento jurídico capitaneado pela Carta Maior.

A ausência de uma correlação lógica entre a medida de comparação eleita pelo legislador (porte da empresa) e o seu elemento indicativo (profissão) gera enorme insegurança jurídica, esbarrando nos princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva. A violação destes princípios pelo Estado gera para o particular lesado o direito de ingressar em juízo para reivindicar o direito que lhe foi suprimido, segundo Mizabel Abreu Machado Derzi:

O princípio da proteção da confiança e da boa-fé objetiva são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração Pública, ao poder Legislativo e Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança (DERZI, 2009, p. 495).

Cabe ao judiciário, assim, verificar se os critérios eleitos pelo legislador estão em pertinência com a igualdade, corrigindo os seus excessos. Os princípios da proteção da confiança e da boa fé garantem competência ao Poder Judiciário para revogar as discriminações infundadas eleitas pelo legislador, determinando a realização de juízos positivos, com o objetivo de anular medidas de comparação incompatíveis com as finalidades constitucionais.

A previsão constitucional de um tratamento jurídico diferenciado para a micro e pequena empresa e, posteriormente, a redação de uma lei complementar regulamentando o tema, gerou aos pequenos empresários, independentemente da atividade por eles praticada, uma expectativa de redução da carga tributária e de simplificação de suas obrigações administrativas, trabalhistas, previdenciárias e creditícias. Ao publicar uma lei e excluir determinada categoria profissional de sua abrangência, sem demonstrar claramente os motivos desta exclusão, feriu o legislador os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva do particular. A liberdade de configuração do legislador não é, portanto, total. Ao contrário,

ela já nasce, na Constituição, delimitada por regras e princípios que garantem direitos fundamentais aos contribuintes (ÁVILA, 2008, p. 167).

Considerando a hipossuficiência das micro e pequenas empresas, incluindo as atividades exercidas pelos profissionais liberais, imprescindível ao legislador conferir, efetivamente, a partir de um critério justificável de discriminação, um tratamento diferenciado que lhes seja favorável, garantido, assim, a efetividade dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

5 TRIBUTOS ABRANGIDOS PELO SIMPLES NACIONAL

A Lei Complementar nº 123/2006 destina o seu Capítulo IV (artigos 12 a 16) aos tributos e contribuições abrangidos pelo regime especial unificado. A principal novidade deste sistema, quando comparado ao seu antecessor, aprovado pela revogada Lei nº 9.317/96, é a obrigatoriedade de participação dos Estados e Municípios. No Simples Federal era necessária a celebração de convênio para a adesão destes entes ao regime simplificado. Como resultado, nenhum Estado ou Município optou por ele durante a sua vigência.

No Simples Nacional não há mais esta possibilidade. A participação dos entes federados tornou-se obrigatória, passando o ICMS (de competência dos Estados) e o ISS (de competência dos Municípios) a fazer parte do recolhimento unificado.

Embora a adesão ao SIMPLES seja compulsória para Estados e Municípios, a opção pelo regime para os contribuintes continua sendo facultativa. Uma vez feita a opção, a micro ou pequena empresa estará obrigada a recolher os tributos e contribuições abrangidos pelo SIMPLES, na forma disciplinada pela Lei Complementar nº 123/2006 e pelas resoluções expedidas pelo Comitê Gestor, de forma irretratável, durante todo ano calendário.

O regime unificado, em que pese sua denominação, não abrange todos os tributos existentes no Sistema Tributário Nacional. Segundo o art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006, o SIMPLES implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
- e) Contribuição para o PIS/Pasep;
- f) Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social;
- g) Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS;
- h) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Todos os demais tributos deverão ser recolhidos pela sistemática geral. Cabe destacar que a própria Lei Complementar prevê exceções aos tributos abrangidos. Nestes casos, estes

deverão ser apurados e recolhidos segundo as regras gerais, aplicáveis aos demais contribuintes.

5.1 Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

O IRPJ é um tributo de competência da União, instituído pelo art. 153, III da CR/88. Regido pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, o IRPJ incide sobre a renda e os proventos auferidos pela pessoa jurídica dentro de determinado período. Sua alíquota geral é de 15%, devendo ser complementada com um adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

Existem dois regimes básicos de apuração do IRPJ: (a) o lucro real, que corresponde ao lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal (art. 247 do RIR/1999); e o (b) lucro presumido, pelo qual a base de cálculo do tributo é um valor presumido, calculado com base em percentual de presunção variável (1,6 a 32% do faturamento, dependendo da atividade). A tributação pelo lucro presumido é opcional às pessoas jurídicas que, não estando obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real, tenham auferido, no ano-calendário anterior, receita total igual ou inferior a R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais)¹⁰.

A apuração do IRPJ pelo SIMPLES é feita por estimativa objetiva, nos moldes realizados pelo regime de apuração do lucro presumido. A diferença está nas alíquotas, sempre menores no regime simplificado: 4 a 11,61% para receitas provenientes do comércio; 4,5 a 12,11% para indústria; 6 a 17,42% para locação de bens móveis e serviços tributados na forma do Anexo III; 4,5 a 16,85% para os serviços tributados na forma do Anexo IV; alíquotas variáveis conforme o fator “r”¹¹ apurado pelas empresas tributadas na forma do Anexo V da Lei Complementar nº 123/2006.

Excepciona-se, porém, do SIMPLES o imposto de renda devido nas seguintes situações:

¹⁰ Dados atualizados segundo informações da Receita Federal do Brasil.

¹¹ O anexo V da Lei Complementar 123/2006 contempla alíquotas globais variando entre 8% e 22,9% (de acordo com a apuração do fator “r”), tendo um tratamento diferenciado dos demais anexos. O fator “r” é calculado pela seguinte fórmula:

$$r = \frac{\text{folha de salários nos 12 meses anteriores ao período de apuração}}{\text{receita bruta total acumulada nos 12 meses anteriores ao período de apuração}}$$

- a) rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável (art. 13, § 1º, V da Lei Complementar nº 123/2006). Neste caso, a incidência do imposto de renda na fonte será definitiva (art. 13, §2º).
- b) ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente (art. 13, § 1º, VI da Lei Complementar 123/2006);
- c) pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas (art. 13, § 1º, XI da Lei Complementar 123/2006);

Nestas hipóteses, o IRPJ deverá ser apurado e recolhido pela micro e pela pequena empresa optante segundo as normas gerais, aplicáveis aos demais contribuintes.

5.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI, instituído pelo art. 153, IV da CR/88, é um tributo de competência da União, que incide sobre produtos que tenham sido submetidos a qualquer operação que lhes modifique a natureza ou a finalidade, ou os aperfeiçoe para o consumo.

Segundo o parágrafo 3º deste mesmo artigo, são características do IPI a seletividade e a não-cumulatividade. A seletividade implica na diversificação de suas alíquotas, que variam de zero a 330%, dependendo da essencialidade do produto. A não-cumulatividade, por sua vez, caracteriza-se pela transferência do ônus tributário para o adquirente final do produto. O IPI é um tributo não-cumulativo *stricto sensu*, que visa a neutralidade fiscal aplicável aos tributos plurifásicos (MOREIRA, 2010, p. 109).

Para as empresas optantes pelo SIMPLES (tributadas na forma do Anexo II da Lei Complementar nº 123/2006), a alíquota do IPI será de 0,5%, independentemente do valor da receita bruta auferida.

O recolhimento do IPI pelo SIMPLES configura uma exceção ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que a micro ou pequena empresa não poderá aproveitar os créditos decorrentes de suas aquisições. Sobre a possibilidade de aproveitamento e transferência de créditos pelas empresas optantes, remetemos o leitor ao Capítulo 7 do presente trabalho.

Excepciona-se do SIMPLES o IPI devido na importação de bens e serviços, que deverá ser pago no momento do desembaraço aduaneiro (art. 13, §1º, XII da Lei Complementar nº 123/2006).

5.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

O art. 195, I, “c” da CR/88 traz a previsão da contribuição social incidente sobre o lucro líquido da empresa – CSLL. Esta contribuição, destinada ao financiamento da seguridade social, foi instituída pela Lei nº 7.689 de 15 de Dezembro de 1988 e sua alíquota geral atual é de 9% (art. 3º, II da Lei nº 7.689/88).

A base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º da Lei).

Caso a pessoa jurídica seja optante do SIMPLES, a alíquota da CSLL será bem reduzida, variando de 0,00 a 0,54% para receitas comerciais e industriais; de 0,00 a 0,79% para receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços tributados na forma do Anexo III; de 1,22 a 2,53% para receitas decorrentes da prestação dos serviços tributados na forma do Anexo IV; e variável, conforme o fator “r” apurado pela empresa, para as receitas decorrentes da prestação de serviços tributados na forma do Anexo V da Lei Complementar nº 123/2006.

5.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), de competência da União, incide sobre o faturamento e a receita bruta da pessoa jurídica. Prevista no art. 195, I, “b” da CR/88, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1990 e regulamentada pelas Leis nº 9.718/1998, nº 10.276/2001 e nº 10.833/2003.

A COFINS é uma contribuição que possui duas modalidades de apuração que variam conforme a atividade da empresa: a modalidade cumulativa, com alíquota geral de 3% (a partir de 01/02/2001) e a não-cumulativa, cuja sistemática de apuração e recolhimento é semelhante a dos impostos indiretos, a exemplo do ICMS e do IPI. A alíquota geral da modalidade não-cumulativa é de 7,6% (a partir de 01/02/2004). Estas alíquotas não se aplicam para todas as atividades, sendo diferenciadas para determinadas operações.

Para as empresas optantes pelo sistema simplificado, a COFINS incide de forma cumulativa, com alíquotas que variam de 0,00 a 1,60% para receitas comerciais e industriais; de 0,00 a 2,42% para locação de bens móveis e serviços tributados na forma do Anexo III; de 1,28 a 2,63% para os serviços tributados na forma do Anexo IV e variável, conforme o fator

“r” apurado pela empresa, para as atividades tributadas na forma do Anexo V da Lei Complementar nº 123/2006.

Excepciona-se do SIMPLES a COFINS incidente na importação de bens e serviços, que deverá ser paga no momento do desembaraço aduaneiro (art. 13, §1º, XII da Lei Complementar 123/2006).

5.5 Contribuição para o PIS/Pasep

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) são contribuições sociais de natureza tributária, de competência da União. São devidas pelas pessoas jurídicas com objetivo, dentre outros, de financiar o pagamento do seguro-desemprego dos trabalhadores. O PIS/PASEP foi criado pela Lei Complementar nº 7/70 e está previsto no art. 239 da CR/88.

Assim como a COFINS, incide sobre o faturamento (receita bruta) das pessoas jurídicas. A alíquota geral do PIS é de 0,65% para o regime cumulativo e de 1,65% para o regime não-cumulativo. Suas alíquotas, porém, podem ser diferenciadas para determinadas operações.

Nas empresas optantes pelo SIMPLES, o PIS incide de forma cumulativa, com alíquotas variando de 0,00 a 0,38% para as empresas de comércio e indústria, de 0,00 a 0,57% para locação de bens móveis e serviços tributados na forma dos Anexos III e IV. Para os serviços tributados na forma do Anexo V da Lei Complementar nº 123/2006, a alíquota do PIS será variável, conforme o fator “r” apurado pela empresa.

O PIS incidente na importação de bens e serviços é excepcionado do regime de tributação simplificado, nos moldes do art. 13, §1º, XII da Lei Complementar 123/2006.

5.6 Contribuição Patronal Previdenciária para a Seguridade Social (CPP)

A contribuição sobre a folha de pagamento, principal contribuição da empresa para a previdência social, foi instituída pelo art. 195, I, “a” da Constituição Federal e regulamentada no art. 22 da Lei nº 8.212/91.

A base de cálculo desta contribuição é o valor total da folha de pagamento da pessoa jurídica. Sua alíquota geral é de 20% sobre o total das remunerações pagas a empregados ou pessoas físicas prestadoras de serviços.

A CPP será recolhida no regime unificado com alíquotas que variarão de 2,75 a 4,60% para receitas comerciais e industriais e de 4,00 a 7,83% para locação de bens móveis e serviços tributados na forma do Anexo III da Lei Complementar nº 123/2006. Os serviços tributados na forma do Anexo V terão alíquotas variáveis, conforme o valor do fator “r” apurado pela empresa.

Tendo em vista o grande peso desta contribuição para as prestadoras de serviços tributadas na forma do Anexo IV, o legislador manteve a tributação da CPP pelo regime geral para as seguintes atividades:

- a) construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
- b) serviço de vigilância, limpeza ou conservação;

Para estas micro e pequenas empresas, a alíquota da CPP será mantida em 20% sobre o total da folha de pagamentos.

Esta previsão inova quando comparada a do vetusto Simples Federal, que incluía a CPP no regime de apuração simplificado de todos os optantes, independentemente das atividades por eles exercidas.

Nos termos do art. 13, §1º, incisos IX e X da Lei Complementar nº 123/2006, não estão incluídas no regime simplificado as Contribuições para a Seguridade Social relativas ao trabalhador e à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual.

Não é demasiado lembrar que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes, independentemente da atividade exercida, estão dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as descritas no art. 240 da CR/88¹².

5.7 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O ICMS, previsto no art. 155, II da CR/88 e regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96, é um tributo de competência estadual, incidente sobre operações relativas à circulação

¹² Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Segundo o parágrafo 2º do art. 155 da CR/88, o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Será também não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. A seletividade se subordina ao princípio maior da capacidade contributiva e significa que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos (TORRES, 2004, p. 385). A não-cumulatividade, por sua vez, importa no direito ao crédito do tributo recolhido nas etapas anteriores da cadeia produtiva, garantindo a neutralidade fiscal aplicável aos tributos plurifásicos (MOREIRA, 2010, p. 109).

As alíquotas do ICMS são reguladas pela CR/88, que as distingue em internas e interestaduais. As alíquotas *internas* incidem sobre operações e prestações realizadas dentro do Estado ou nas operações interestaduais que destinem bens e serviços a *não contribuinte* do ICMS. As alíquotas *interestaduais*, por sua vez, serão adotadas nas operações e prestações que destinem bens e serviços a *contribuinte* do ICMS localizado em outro Estado (TORRES, 2004, p. 385/386).

No SIMPLES a participação do ICMS é de 1,25 a 3,95% do faturamento para empresas industriais e comerciais, conforme previsto nos Anexos I e II da Lei Complementar nº 123/2006.

Da mesma forma que ocorre no IPI, o recolhimento do ICMS pelo SIMPLES configura uma exceção ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que a micro ou pequena empresa não poderá aproveitar os créditos decorrentes de suas aquisições. Sobre a possibilidade de aproveitamento e transferência de créditos pelas empresas optantes, remetemos o leitor ao Capítulo 7 do presente trabalho.

5.8 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

O ISS é imposto de competência municipal, previsto no art. 156, III da CR/88. Tem natureza residual, incidindo sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na esfera de competência tributária estadual, definidos em lei complementar. Atualmente, o ISS encontra-se disciplinado na Lei Complementar nº 116/2003.

No sistema geral, os Municípios têm autonomia para fixar as suas alíquotas de ISS, desde que não inferiores a 2 nem superiores a 5%. As empresas optantes pelo SIMPLES ficarão sujeitas às mesmas alíquotas (2 a 5%), dependendo do valor de sua receita bruta. Estes percentuais serão aplicados a todas as empresas sujeitas ao regime simplificado, independentemente do local da prestação dos serviços. Logo, dependendo do município onde o serviço é prestado e do valor da receita bruta, a pequena empresa optante estará sujeita a uma alíquota mais elevada de ISS do que as demais empresas que prestam serviços na mesma localidade. Por conseguinte, importante realizar um planejamento, com o levantamento dos benefícios e malefícios do regime simplificado, antes de efetuar a opção, irretratável para todo o ano calendário.

Conforme jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, o ISS não incide sobre contratos de locação de bens móveis, uma vez que esta atividade não configura uma prestação de serviços. Traduz-se, conforme o conceito civil, numa obrigação de dar e não de fazer. Por conseguinte, as micro e pequenas empresas que pratiquem estas atividades e sejam optantes do regime de tributação simplificado, deverão deduzir da alíquota global, prevista no Anexo III, o percentual correspondente ao ISS (art. 18, §5º-A da LC 123/2006).

6 TRIBUTOS NÃO ABRANGIDOS PELO SIMPLES NACIONAL

A opção pelo regime de tributação simplificado não exclui a incidência de impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte na forma da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas na qualidade de contribuintes ou responsáveis.

Estes tributos são elencados de forma exemplificativa nos incisos do art. 13, § 1º da Lei Complementar nº 123/2006:

- I. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
- II. Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;
- III. Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
- IV. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;
- V. Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- VI. Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- VII. Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;
- VIII. Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS¹³;
- IX. Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
- X. Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
- XI. Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
- XII. Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;

¹³ Embora esteja elencado no rol dos tributos e contribuições não abrangidos pelo SIMPLES, a natureza dos recolhimentos a título de FGTS, em contas vinculadas em nome dos empregados, não é tributária. Trata-se de um ônus de cunho trabalhista. Neste sentido o plenário do STF, no julgamento do RE 100.249-2/SP, em 1987, relatado pelo Min. Néri da Silveira. Após a Constituição de 1988, tal posição foi reiterada por unanimidade pela 1ª Turma, no RE 134328/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão e pela 2ª Turma, no RE 120189/SC, Rel. Min. Marco Aurélio.

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 desacoberta de documento fiscal;
- f) na operação ou prestação desacoberta 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;

XIV. ISS devido:

- a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;
- b) na importação de serviços;

XV. demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

As exceções ao regime simplificado, *a priori*, não causam grandes problemas interpretativos. Todavia, importante tecer considerações sobre os tributos incidentes na importação de produtos e serviços e sobre as exceções à incidência do ICMS e do ISS.

6.1 Tributos incidentes na importação

A incidência de II, IPI, PIS-importação, COFINS-importação, ICMS e ISS na importação indica que as microempresas e empresas de pequeno porte não serão beneficiadas por um sistema tributário com alíquotas reduzidas quando realizarem a importação de produtos e serviços. Isto significa que serão tributadas pelas mesmas alíquotas devidas pelas demais pessoas jurídicas, independentemente de seu faturamento ou porte, quando atuarem nessas atividades.

Os tributos incidentes sobre a importação possuem caráter extrafiscal. São utilizados não apenas com a finalidade de arrecadar, mas para regular o comércio internacional.

Sobre a extrafiscalidade, ensina Luís Eduardo Schoueri:

“(...) a ideia da extrafiscalidade traz em seu bojo todo o conjunto de funções das normas diversas da mera fiscalidade, i.e., da simples busca da maior arrecadação... Tomando a extrafiscalidade, deve-se notar que o termo pode referir-se a um gênero e a uma espécie. O gênero da ‘extrafiscalidade’ inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária nem à simplificação do sistema tributário. (...) Inclui, neste sentido além de normas com função indutora (que será a extrafiscalidade e sentido estrito), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado... é no sentido estrito do termo, isto é, na espécie do gênero que a doutrina geralmente emprega a expressão ‘extrafiscalidade’ ali se incluindo ‘as leis relativas à entrada derivada, que lhes confere característica de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público’, ou, na definição de Ataliba, ‘o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinários’, lembrando este autor que sendo inerente ao tributo incidir sobre a economia, a extrafiscalidade fica caracterizada pelo ‘emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades... regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política. Com igual amplitude o conceito de Gerd Willi Rottmann: ‘extrafiscalidade é a aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificar o comportamento dos cidadãos, sem considerar o seu rendimento fiscal’. (...) Hely Lopes Meirelles se refere à ‘utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade’.” (SCHOUERI, *apud* PAULSEN, 2010, p.15).

Como a tributação na importação é feita com base em elementos estranhos aos contribuintes e se baseia numa finalidade alheia a própria distribuição igualitária da carga tributária, sua exceção ao SIMPLES não violaria *a priori* o princípio da isonomia.

Nos tributos com finalidade extrafiscal, a medida de comparação deve corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência fundada e conjugada com a finalidade eleita (ÁVILA, 2008, p. 198). O distanciamento da igualdade exige que a medida seja *adequada, necessária e proporcional*.

Adequada é a medida cuja utilização provoque efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal (ÁVILA, 2008, p. 162). Se a finalidade da tributação é proteger o comércio internacional, o mecanismo pelo qual será exteriorizada deve produzir efeitos para atingir o fim visado, ou seja, impedir que produtos importados ingressem em território nacional com preços inferiores aos praticados no mercado interno. Assim, não violaria a igualdade, sob o prisma da *adequação*, a norma que exclui do SIMPLES os tributos incidentes na importação de produtos e serviços.

Todavia, quando analisamos a necessidade e a proporcionalidade da norma que exclui do SIMPLES os tributos incidentes na importação, diferente será o desfecho. Vejamos:

Necessária é a medida que, dentre todas aquelas disponíveis e igualmente adequadas para atingir dada finalidade, seja a menos restritiva relativamente ao princípio da igualdade (ÁVILA, 2008, p. 162). Não é necessário onerar as atividades das microempresas e empresas de pequeno porte com as mesmas alíquotas incidentes nas importações efetuadas pelas grandes empresas. A exclusão dos tributos incidentes sobre a importação no SIMPLES acaba excluindo a atuação das pequenas empresas em importante nicho do mercado, privilegiando interesses contrários aos delineados no sistema constitucional. A reduzida capacidade econômica destes empreendimentos impede a aquisição de grandes quantidades de mercadorias, aumentando seu custo por unidade. As despesas logísticas e burocráticas são também mais elevadas para as pequenas empresas. A medida para o distanciamento da igualdade, sob o prisma da *necessidade*, deve ser a menos restritiva aos direitos envolvidos para atingir a finalidade extrafiscal. Cabe, assim, ao legislador escolher um meio que proteja o mercado interno, mas que não restrinja desnecessariamente a competição dos pequenos negócios no comércio de produtos importados.

Proporcional é a medida cuja utilização provoque mais efeitos positivos do que negativos à promoção dos princípios constitucionais (ÁVILA, 2008, p. 163). Também neste aspecto a restrição esbarra no princípio da igualdade. A pretexto de proteger o comércio internacional, o Estado excluiu do SIMPLES os tributos incidentes na importação de mercadorias e serviços. Desta forma, embora tenha promovido positivamente o controle do comércio exterior (art. 237 da CR/88), restringiu negativamente o princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras (art. 170, IX da CR/88). O fundamento de validade da exigência de proporcionalidade decorre da própria positivação de um bloco de princípios constitucionais que deve ser realizado em conjunto: ao ter que promover a ordem constitucional, ao invés de restringi-la, o ente estatal está obrigado

a escolher aquele meio que promova, na sua inteireza, mais a ordem constitucional do que a restrinja (ÁVILA, 2008, p. 163).

Reconhecendo os efeitos maléficos da tributação integral na importação, o legislador, na Lei nº 11.898/2009, previu uma exceção à regra geral: o Regime de Tributação Unificada (RTU) na importação de mercadorias procedentes do Paraguai.

O Regime de Tributação Unificada (RTU), instituído pela Lei nº 11.898/2009, permitiu a importação, por microempresa importadora varejista habilitada, de determinadas mercadorias procedentes do Paraguai, por via terrestre, na fronteira *Ciudad Del Este/Foz* do Iguaçu, mediante o pagamento unificado dos impostos e contribuições federais devidos, com despacho aduaneiro simplificado.

As importações pelo RTU não são ilimitadas. A lei prevê um limite máximo de valor das mercadorias importadas por habilitado, por ano calendário, fixado pelo Poder Executivo. As importações deverão respeitar o limite máximo anual de valor (R\$ 110.000,00) e os limites trimestrais de valor (R\$ 18.000,00 para o 1º e o 2º o trimestres, e de R\$ 37.000,00 para o 3º e o 4º trimestres)¹⁴.

Poderão ainda ser fixados limites quantitativos por tipo de mercadoria, em ato conjunto dos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, da Ciência e Tecnologia, e da Fazenda, ouvida a Comissão de Monitoramento do RTU.

Embora exista desde 2009, o RTU somente foi regulamentado em 2012 por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.245, de 30 de janeiro de 2012.

As mercadorias que podem ser importadas ao amparo do RTU (Lista Positiva) estão relacionadas no Anexo ao Decreto nº 6.956/2009. Em geral, a lista relaciona produtos da indústria eletrônica (bens de Informática, de telecomunicações e eletroeletrônicos).

O regime, no entanto, não poderá ser aplicado a mercadorias que não sejam destinadas a consumidores finais. Tampouco poderão ser importadas pelo RTU armas, munições, fogos de artifício, explosivos, bebidas, cigarros, veículos automotores, embarcações, medicamentos, bens usados e bens com importação suspensa ou proibida (Lista Negativa).

Os tributos federais devidos na importação efetuada ao amparo do RTU serão pagos no momento do registro da declaração de importação, à alíquota de 25%, sendo:

- 7,88 % a título de imposto de importação;
- 7,87 % a título de imposto sobre produtos industrializados (IPI);

¹⁴ Limites estabelecidos no art. 3º do Decreto nº 6.956, de 9 de setembro de 2009.

- 7,6 % a título de COFINS-importação; e
- 1,65 % a título de PIS/PASEP-importação.

O Poder Executivo poderá reduzir a zero ou elevar até 18% a alíquota do imposto de importação e até 15% a alíquota do IPI.

A alíquota será aplicada sobre o preço de aquisição das mercadorias, à vista da fatura comercial, observados os valores de referência mínimos a serem estabelecidos pela RFB.

Poderá ser celebrado convênio para que também o ICMS seja pago no momento do registro da declaração de importação ao amparo do regime. Enquanto não celebrado o referido convênio, o ICMS será recolhido de acordo com a legislação do Estado de domicílio da empresa microimportadora. Caso a fatura emitida pelo vendedor habilitado, no Paraguai, seja em Reais (R\$), o representante credenciado já pode iniciar antecipadamente as providências para o recolhimento do ICMS, buscando agilizar os trâmites de liberação no Brasil. A comprovação do recolhimento ou exoneração do ICMS constitui condição para a entrega da mercadoria ao representante credenciado, após o desembaraço.

Embora tenha minimizado os efeitos da exclusão dos tributos incidentes na importação no SIMPLES, o RTU restringiu-se às importações de poucas mercadorias procedentes de um único país: o Paraguai. Todas as demais importações continuam sujeitas ao regime geral, com a incidência dos mesmos tributos e alíquotas para todas as empresas, independente do seu porte.

6.2 Exceções do ICMS ao SIMPLES

As exceções ao ICMS devido pelas empresas optantes merecem uma análise detalhada, uma vez que o legislador, em diversas hipóteses, olvidou-se de importantes princípios constitucionais, incorrendo em inconstitucionalidades pela violação aos princípios da não-cumulatividade tributária e da isonomia.

Apesar do ICMS figurar no rol de impostos abrangidos pelo Simples Nacional, o legislador enumerou, no art. 13, §1º, XIII da Lei Complementar nº 123/2006, uma série de exceções a sua incidência simplificada. Nestas hipóteses, deve a pequena empresa observar a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, não fazendo jus a um tratamento diferenciado.

6.2.1 Responsabilidade tributária

As exceções elencadas nas alíneas “a” e “b” do art. 13, §1º, XIII da Lei Complementar nº 123/2006 excepcionam do SIMPLES o ICMS devido por responsabilidade tributária (art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN).

Segundo o art. 121 do CTN, “o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Esta pessoa pode ser o contribuinte (inciso I) ou o responsável (inciso II):

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser um *contribuinte* ou um *responsável*. Será contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; caso contrário, será denominado responsável. Em ambos os casos, a sujeição passiva depende de expressa previsão legal.

Assim, o responsável integra a relação jurídico-tributária como devedor de um tributo, sem possuir relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador. (ALEXANDRE, 2007, p. 289).

Embora o chamamento a contribuir para as despesas públicas se dê em face do contribuinte, que realiza a hipótese de incidência e tem nela revelada sua capacidade contributiva, a necessidade de assegurar e facilitar a tributação faz com que o legislador tenha que impor obrigações formais e materiais a terceiros, de modo que estes participem dos atos de arrecadação ou que simplesmente respondam pela satisfação do crédito tributário (PAULSEN, 2010, p. 940).

A responsabilidade tributária será “por substituição” ou “por transferência”: por substituição quando a sujeição passiva do responsável surgir contemporaneamente à ocorrência do fato gerador; por transferência quando a sujeição passiva do responsável surgir num momento posterior, em virtude de evento definido em lei que cause a modificação da pessoa que ocupa o polo passivo da obrigação.

A alínea “a” exclui do regime simplificado o ICMS devido “nas operações sujeitas à substituição tributária” (art. 128 do CTN).

A alínea “b”, por sua vez, exclui do SIMPLES o ICMS devido “por terceiro a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente”. Trata do ICMS devido pela micro e pequena empresa por transferência, em virtude de sucessão (artigos 129 a 133 do CTN), infração (artigos 136 a 138 do CTN) ou inadimplemento de terceiros (artigos 134 e 135 do CTN).

Quando a micro e a pequena empresa estiverem na condição de responsável tributária, seja por substituição, seja por transferência, recolherão o ICMS devido pela regra geral, aplicável às demais pessoas jurídicas.

6.2.1.1 Responsabilidade tributária por substituição

A alínea “a” excepciona do SIMPLES o ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Segundo André Mendes Moreira, a substituição tributária admite duas hipóteses:

- (a) para trás ou regressiva, na qual há o diferimento do imposto para a etapa subsequente de circulação da mercadoria. É o caso dos laticínios, que recolhem sobre leite industrializado o valor do ICMS devido pelo fazendeiro que lhes vende a matéria prima;
- (b) para frente ou progressiva, em que se atribui a agente situado nas fases iniciais do processo de circulação da mercadoria a responsabilidade pelo pagamento do imposto que será devido nas etapas posteriores. Como exemplo, o industrial recolhe antecipadamente os valores que seriam futuramente pagos pelos atacadistas e varejistas. Nessa hipótese, a indústria recolherá o ICMS incidente em sua própria operação (fabricante > atacadista) e também o imposto devido por substituição tributária progressiva, relativo às operações subsequentes (incluindo a de venda ao consumidor final). O cálculo do ICMS-ST é feito com base nos preços médios praticados no varejo, utilizando-se das tabelas de preços para o consumidor final editadas pelos fabricantes ou de publicações feitas pelos Estados-membros. (MOREIRA, 2010, p. 191).

Na substituição tributária para trás, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços. (PAULSEN, 2010, 942).

A prática da substituição tributária regressiva em nada ofende a não-cumulatividade. Isso porque se assegura ao contribuinte beneficiado pelo diferimento a manutenção dos créditos relativos as suas aquisições tributadas (MOREIRA, 2010, p. 191).

Embora seja vedado às microempresas e empresas de pequeno porte a apropriação de créditos de tributos abrangidos pelo Simples Nacional (art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006), a substituição tributária regressiva não ofende o princípio da não-cumulatividade, tendo em vista a natureza opcional do regime especial de tributação.

Na substituição tributária para frente, há uma antecipação do pagamento relativo à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem que presumir a base de cálculo provável e, caso não se realize o fato gerador presumido, assegurar imediata

e preferencial restituição ao contribuinte na quantia que lhe foi retida pelo substituto. (PAULSEN, 2010, 942).

A substituição tributária progressiva pode ferir a não-cumulatividade se os preços de venda ao consumidor final forem presumidos para maior e, ao mesmo tempo, não houver garantia de devolução da diferença ao substituto (MOREIRA, 2010, p. 192).

Estejam as micro e pequenas empresas sujeitas aos regimes da substituição tributária progressiva ou regressiva, o legislador assegurou a elas o direito de segregar a quantia já tributada, não incidindo sobre estas receitas o percentual do ICMS previsto nos Anexos I e II da Lei Complementar nº 123/2006 (art. 18, §4º, IV c/c §12).

Por conseguinte, a exceção ao ICMS prevista no art. 13, §1º, inciso XIII alínea “a” da Lei Complementar, não configura bitributação.

Todavia, a exclusão do ICMS devido nas operações sujeitas à substituição tributária do SIMPLES, cria dificuldades administrativas e financeiras para as pequenas empresas, na contramão dos ditames constitucionais.

Neste regime, por exemplo, uma pequena indústria que se enquadre na condição de substituta tributária é obrigada a calcular e recolher o ICMS por toda a cadeia comercial, ou seja, deve projetar o valor que será cobrado do consumidor final e calcular o ICMS, recolhendo-o antecipadamente. Há neste caso uma verdadeira inversão de papéis: a pequena indústria estará financiando o Estado (e não o contrário), recolhendo o imposto incidente em todas as etapas da cadeia produtiva antes mesmo de receber de seus clientes.

Além deste entrave de ordem econômica, arca também a pequena indústria com o custo da burocracia fiscal, uma vez que deverá observar a legislação de todos os Estados de destino das mercadorias comercializadas. Ou seja, se vender para cinco estados, terá que acompanhar cinco legislações diferentes.

Esta situação retrata claramente uma violação ao princípio da igualdade. Um *discrímen* somente conviverá com a isonomia se estiver em consonância com os interesses protegidos na Constituição. A Carta Magna, em seu art. 179, assegura às microempresas e às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado, incentivando suas atividades pela simplificação ou pela eliminação ou redução de suas obrigações tributárias por meio de lei.

A exclusão do ICMS devido nas operações sujeitas à substituição tributária do SIMPLES tem impacto direto na carga tributária das microempresas, que arcarão com o mesmo ônus tributário, independentemente de seu faturamento.

Por tais motivos, faz-se necessário que o Estado estude melhor a questão e encontre uma solução intermediária que permita a aplicação da substituição tributária do ICMS para as empresas optantes sem, contudo, excluir o principal objetivo do SIMPLES: a desoneração fiscal e administrativa das empresas localizadas nos estratos mais baixos da economia.

6.2.1.2 Responsabilidade tributária por transferência

A exceção prevista na alínea “b” do art. 13, §1º, XIII da Lei Complementar nº 123/2006 ocorrerá quando a lei atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte à micro ou pequena empresa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Nestas hipóteses, embora a empresa optante não tenha praticado o fato gerador do tributo, será responsável pelo seu pagamento, na condição de responsável.

Segundo Leandro Paulsen (2010, p. 941), a responsabilidade tributária tem como pressupostos:

- a) interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art.124, I do CTN);
- b) sucessão, seja na aquisição de imóvel, aquisição ou remissão de bens em geral, no falecimento, na fusão, transformação, incorporação ou cisão de empresa, ou na aquisição de estabelecimento comercial ou de fundo de comércio (arts. 130 a 133 do CTN);
- c) descumprimento, pelos tabeliães e escrivães, do dever de zelar pelo recolhimento dos tributos quanto aos atos em que atuem (art. 134 do CTN);
- d) atos ou omissões na representação, pelos pais, tutores e curadores, administradores de bens, inventariantes, síndico e comissário e os sócios de sociedades de pessoas, a quem o CTN se refere como terceiros (art. 134 do CTN);
- e) extrapolação dos poderes de representação pelos representantes arrolados no art. 134, pelos mandatários, prepostos e empregados ou pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135 do CTN);
- f) posição de fonte pagadora de renda ou proventos responsável pela retenção e recolhimento do imposto respectivo (art. 45, § único do CTN);
- g) dolo ou fraude na expedição de certidão negativa de débito pelo servidor responsável (art. 208 do CTN).

Esta exceção ao SIMPLES, ao contrário da prevista na alínea anterior (responsabilidade por substituição), não configura violação ao princípio da isonomia. As alíquotas do ICMS aplicáveis serão as devidas pelo devedor principal e não as previstas nos anexos I e II da Lei Complementar nº 123/2006. Justificável, por conseguinte, esta exceção imposta pelo legislador.

6.2.2 *Petróleo e energia elétrica*

A alínea “c” trata de uma exceção à natureza plurifásica do ICMS instituída pela Emenda Constitucional nº 33/2001: o ICMS monofásico incidente nas operações com derivados de petróleo e energia elétrica. O ICMS devido nestas operações será cobrado na refinaria, liberando os demais agentes econômicos do imposto a pagar. A situação, *a priori*, assemelha-se à substituição tributária para frente, mas com ela não se confunde. Na substituição tributária progressiva, o ICMS efetivamente incide em todas as etapas da cadeia produtiva, apesar de somente ser exigido do substituto. No caso da monofasia, o contribuinte do imposto é aquele que efetivamente realiza o recolhimento, não havendo incidência do tributo nas operações subsequentes (MOREIRA, 2010, p. 201).

Justificável, assim, a exclusão do ICMS devido na entrada no território do Estado de petróleo e energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização, uma vez que o tributo devido nestas operações já foi integralmente quitado pela refinaria ou distribuidora.

6.2.3 *Importação*

A alínea “d” excepciona do SIMPLES o ICMS devido na importação de bens e serviços, que deverá ser pago no momento do desembaraço aduaneiro. Sobre a constitucionalidade desta exceção, remetemos ao tópico 6.1 deste trabalho.

6.2.4 *Operações desacobertas de documento fiscal*

Os casos previstos nas alíneas “e” e “f” tratam de operações desacobertas por documento fiscal. Devido a sua irregularidade, o ICMS incidente nestas operações será

excluído do regime simplificado aplicando-se, às micro e pequenas empresas com documentação irregular, as alíquotas previstas na legislação destinada aos demais contribuintes (ONO; OLIVEIRA; GEOVANINI, 2012, p. 33). Por penalizar empresas que possuem mercadorias ou realizam operações sem a devida documentação fiscal, é justificável a exclusão. Caso assim não procedesse, o legislador estaria beneficiando empresas que não cumprem suas obrigações fiscais, em detrimento das demais.

6.2.5 Operações sujeitas à antecipação do ICMS, com ou sem substituição tributária

A alínea “g” excepciona do regime simplificado o ICMS recolhido *antecipadamente* nas aquisições interestaduais com (“g.1”) e sem (“g.2”) encerramento da tributação. Nesta última hipótese, será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

A ideia da antecipação tributária é aumentar o controle da fiscalização e diminuir a evasão fiscal. A antecipação, em qualquer de suas modalidades, implica a exigência do tributo antes do momento em que normalmente deveria ser cobrado - na circulação efetiva da mercadoria.

O Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento no sentido da constitucionalidade do instituto da antecipação tributária, em suas duas modalidades:

O art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 3/93, permite que o recolhimento antecipado de ICMS ocorra com base em fato gerador presumido, sendo certo que a referida antecipação tributária pode-se dar de duas formas: (a) com substituição tributária - a denominada "substituição para frente" -, devendo, nesse caso, nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88, ser disciplinada por lei complementar, que, na hipótese, é a LC 87/96; (b) sem substituição tributária, quando o regime da antecipação pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei complementar¹⁵.

A *antecipação com substituição tributária* é conhecida como *substituição tributária para frente ou progressiva*, instituída pelo art. 150, §7º da CR/88 e regulamentada nos artigos 6º ao 10º da Lei Complementar nº 87/1996. Consiste em técnica que atribui a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido nas etapas posteriores a agente situado nas fases iniciais do processo de circulação da mercadoria. Prevê dois sujeitos passivos da obrigação tributária: o substituto, que assumirá a responsabilidade pelo pagamento, e o substituído.

¹⁵ RMS 22968/SE, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 10 ago 2010, publicado no Dje em 03 set 2010.

A *antecipação sem substituição tributária* é uma espécie de exigência antecipada do tributo do próprio contribuinte que deveria pagá-lo em momento posterior (após a venda da mercadoria). Ao contrário da antecipação com substituição, a antecipação sem substituição prescinde de lei complementar, sendo legítimo o seu estabelecimento por lei ordinária estadual¹⁶.

Na *antecipação sem substituição tributária*, o Estado destinatário prevê o regime da substituição tributária em âmbito interno e não possui convênio ou protocolo estendendo-a para os demais Estados da Federação. Assim, contribuintes que adquirem certas mercadorias provenientes de outros Estados, sem a retenção antecipada do ICMS, por falta de acordo interestadual que atribua ao remetente a condição de substituto tributário, são compelidos a recolher antecipadamente o imposto relativo às operações subsequentes no momento do ingresso da mercadoria no território do Estado de sua jurisdição.

A *antecipação sem substituição tributária* admite duas modalidades: com e sem encerramento da tributação.

Na *antecipação com encerramento da tributação*, o contribuinte antecipará o pagamento da alíquota interestadual e também o ICMS devido nas operações seguintes, até o consumidor final. A antecipação com encerramento da tributação exige lei estadual específica sobre o assunto.

Na *antecipação sem encerramento da tributação*, o contribuinte deverá antecipar o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições de mercadorias, em outros Estados, tendo direito de se creditar do ICMS antecipado, em respeito ao princípio da não cumulatividade. Neste sentido, André Mendes Moreira:

O pagamento do diferencial de alíquotas pelo destinatário da mercadoria em nada altera o princípio constitucional da não-cumulatividade, permitindo ao contribuinte-adquirente a compensação integral do referido valor em sua conta gráfica. Afinal, o diferencial de alíquotas é parte integrante do ICMS incidente na aquisição de bens e serviços, sobre o qual o adquirente possui direito ao crédito. A única especificidade do caso reside no fato de o pagante do diferencial de alíquotas ser, ao mesmo tempo, o titular do crédito do imposto por ele pago. A situação é análoga à do ICMS-importação. Neste, o importador faz a recolha do imposto no desembaraço aduaneiro da mercadoria. Posteriormente, registra o ICMS-importação como crédito e compensa-o com os débitos do ICMS do período. A questão, como se vê, é simples e possui precedente na legislação (MOREIRA, 2010, p. 209/210).

¹⁶ Neste sentido RMS 25.203/RO, Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 22/06/2009; RMS 30.190/RJ, 2ª T., Min. Humberto Martins, DJe de 18.02.2010; REsp 1.076.833/RS, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJe de 16/12/2008; RMS 21.118/SE, 1ª T., Min. Denise Arruda, DJ de 29/06/2007; RMS 25.366/SE, 2ª T., Min. Castro Meira, DJ de 07/02/2008.

Estabelecidas as diferenças entre os institutos da antecipação com e sem substituição tributária e confirmada a sua constitucionalidade pelos tribunais superiores, passaremos a análise da previsão destes institutos no Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

6.2.5.1 Consequências da aplicação do instituto da antecipação tributária às empresas optantes pelo SIMPLES

A Lei Complementar nº 123/2006, em seu art. 13, §1º, XIII, alíneas “a” e “g”, exclui a incidência no SIMPLES do ICMS devido nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de *antecipação, com ou sem substituição tributária*.

A primeira questão que surge na análise destas exceções é a possível bitributação das empresas optantes, sujeitas aos regimes de antecipação. Ora, se a microempresa deve antecipar o pagamento do ICMS devido nas operações interestaduais e, ao final do período de apuração, aplicar as alíquotas de ICMS, previstas nos Anexos I e II da Lei Complementar, sobre a receita bruta auferida em suas operações próprias, estaria pagando duas vezes o mesmo imposto.

Esta questão, todavia, foi solucionada pela própria Lei Complementar, em seu art. 18, §4º, IV e pela Resolução nº 94/2011 do Comitê Gestor do Simples Nacional, em seu art. 25, I, b e II, b, que assim dispõem:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

(...)

§ 4º. O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

(...)

IV - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação; (grifos nossos)

Art. 25. A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá considerar a receita destacadamente, por mês e por estabelecimento, para fins de pagamento, conforme o caso, aplicando a alíquota prevista na:

I - tabela do Anexo I, sobre a receita decorrente da revenda de mercadorias: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 18, caput e §§ 3º, 4º, incisos I e V, 12, 13 e 14, inciso I)

(...)

b) sujeitas à substituição tributária, ou a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), ou, com relação ao ICMS, a antecipação tributária com encerramento de tributação, desconsiderando-se os percentuais dos respectivos tributos, exceto as receitas especificadas na alínea "c"; (grifei).

(...)

II - tabela do Anexo II, sobre a receita decorrente da venda de mercadorias por elas industrializadas: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 18, §§ 3º, 4º, incisos II, IV e V, 5º, 5º-G, 12, 13 e 14, inciso II)

(...)

b) sujeitas à substituição tributária, ou a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), ou, com relação ao ICMS, a antecipação tributária com encerramento de tributação, desconsiderando-se os percentuais dos respectivos tributos, exceto as receitas especificadas nas alíneas "c" e "d"; (grifei).

Os dispositivos em comento previram o destaque das receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária e à antecipação do ICMS com encerramento da tributação pelas empresas optantes. Por conseguinte, à mercadoria comercializada ou industrializada pela empresa optante, sujeita ao regime da substituição tributária ou da antecipação com encerramento da tributação, não será aplicada a alíquota de ICMS prevista nos Anexos I e II da Lei Complementar.

Assim, tanto na substituição tributária quanto na antecipação sem substituição com encerramento da tributação, há previsão da dedução do ICMS recolhido previamente pela micro e pequena empresa. Logo, não há falar em bitributação.

O mesmo entendimento, contudo, não pode ser aplicado às empresas optantes sujeitas ao regime de *antecipação sem encerramento da tributação*.

A exceção prevista no art. 13, §1º, XIII, “g.2” exclui do regime simplificado as operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do ICMS *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.

Ao contrário do previsto nas hipóteses de *substituição tributária* e de *antecipação com encerramento da tributação*, não houve previsão de segregação das receitas da venda ou industrialização de mercadorias sujeitas ao regime de *antecipação sem encerramento da tributação* na Lei Complementar 123/2006 e, tampouco, na Resolução CGSN nº 94/2011.

A falta de previsão legal sujeita as empresas optantes à bitributação, uma vez que pagarão o ICMS antecipadamente, na entrada da mercadoria em seu estado sede, pelas regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas e arcarão novamente com seu ônus, desta vez com as alíquotas dispostas nos Anexos I e II da Lei Complementar, no momento de sua venda¹⁷.

Ademais, o regime de *antecipação sem encerramento da tributação* somente se legitima em função do princípio da não-cumulatividade, que tem aplicação geral e obrigatória no regime comum, mas não é empregado no SIMPLES. As microempresas e empresas de

¹⁷ Neste sentido Parecer nº 5993/2009-3ª PCJ, proferido pelo Ministério Público do Estado de Rondônia, nos autos do processo n. 0067982-30.2009.8.22.0001 – 1ª Câmara Especial. Relator Desembargador Eliseu Fernandes.

pequeno porte optantes não podem creditar-se do ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias (art. 23 da LC nº 123/2006).

Tendo em vista a controvérsia do dispositivo em apreço, sua a constitucionalidade está sendo discutida pelo Supremo Tribunal Federal, no RE nº 632.783-RO, relator Min. Joaquim Barbosa. A repercussão geral da matéria foi reconhecida pelo Plenário Virtual do STF em 03/02/2012.

Não bastasse a controvérsia que será oportunamente dirimida pelo Supremo Tribunal Federal, a regra que exclui o ICMS incidente nas operações sujeitas à antecipação, com ou sem substituição tributária, do regime de tributação simplificada, cria uma espécie de subclasse de micro e pequenas empresas beneficiadas parcialmente pela tributação favorecida. A inclusão ou não do percentual de ICMS na tributação simplificada dependerá da legislação interna de seus Estados sedes. Se houver legislação estadual disposta sobre a antecipação do ICMS (com ou sem substituição), estará a MPE automaticamente excluída da parcela do imposto integrante do SIMPLES, devendo efetuar o recolhimento segundo a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Esta prerrogativa conferida aos Estados afeta dois importantes princípios da ordem econômica: a livre concorrência e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Estes mandamentos restarão mitigados na medida em que os produtos fabricados ou comercializados por microempresas localizadas em Estados que não tenham instituído a antecipação (com ou sem substituição) terão preços mais vantajosos que os praticados pelas microempresas com sede nos Estados que tenham instituído o regime em âmbito interno.

Restarão também ofendidos os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, uma vez que ficarão submetidos à mesma tributação contribuintes com diferentes capacidades econômicas. A aplicação do regime normal de tributação às empresas optantes do SIMPLES aumenta a carga tributária das microempresas com menor faturamento, gerando uma progressividade reversa, dissonante dos interesses prestigiados na Constituição.

Ora, a Carta Magna prevê, em diversos dispositivos, a necessidade de tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas. Institui, com base no princípio da igualdade, um microssistema tributário que privilegia empresas com reduzido faturamento. Logo, os pequenos negócios devem ser colocados em situação vantajosa e não o contrário.

Segundo Humberto Ávila, “a legalidade consiste num instrumento de aplicação da isonomia, na medida em que padroniza o tratamento dos contribuintes e, com isso, lhes assegura uma esfera reservada de autonomia privada” (ÁVILA, 2008, p. 120).

Admitir que lei estadual altere a progressividade de um microssistema idealizado pela Constituição e minuciosamente detalhado por lei complementar constitui um comportamento contraditório da Administração (*venire contra factum proprium*), terminantemente vedado pelo princípio da boa-fé objetiva.

A vedação de comportamento contraditório obsta que alguém possa contradizer o seu próprio comportamento, após ter produzido, em outra pessoa, uma determinada expectativa. É, pois, a proibição da inesperada mudança de comportamento (vedação da incoerência), contradizendo uma conduta anterior adotada pela mesma pessoa, frustrando as expectativas de terceiros. Enfim, é a consagração de que ninguém pode se opor a fato a que ele próprio deu causa.

A finalidade do instituto da antecipação tributária é reduzir os custos e ampliar a efetividade da fiscalização. Não serve, portanto, para onerar contribuintes.

Importa salientar que nenhum prejuízo assistiria às pequenas empresas se o regime de antecipação (com ou sem substituição) fosse a elas aplicado na proporção das alíquotas reduzidas a que estão sujeitas, desde que admitido o abatimento do tributo antecipado do valor a pagar na guia única de arrecadação. Poderia a administração ampliar seus controles e sua eficiência fiscalizatória sem, contudo, impor um aumento de carga tributária aos contribuintes economicamente menos favorecidos.

Propõe-se, assim, *de lege ferenda*, seja a antecipação tributária realizada com as alíquotas progressivas, previstas nos Anexos da Lei Complementar nº 123/2006, segundo a receita bruta da MPE. A progressividade das alíquotas do ICMS, conforme a capacidade contributiva de cada empresa (Anexos I e II da LC nº 123/2006) tornaria a antecipação tributária (com ou sem substituição) uma medida compatível com a igualdade, preservando a praticidade e a eficiência administrativas, sem o sacrifício dos ditames da ordem econômica nacional.

6.2.6. Diferença entre alíquotas interna e interestadual nas aquisições de mercadorias não sujeitas ao regime de antecipação.

O art. 13, §1º, XIII, “h” da Lei Complementar nº 123/2006 exclui do SIMPLES a diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições interestaduais de bens ou mercadorias, *não sujeitas ao regime de antecipação* do recolhimento do imposto. Ou seja, sempre que a microempresa adquirir mercadoria de outro estado para comercialização, deverá

recolher a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, segundo a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, no momento da efetiva circulação da mercadoria.

Embora não sujeita ao regime da antecipação, a exceção em tela tampouco é compatível com o regime de tributação unificado instituído pela Lei Complementar 123/2006.

Para compreender a incompatibilidade do recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS com o SIMPLES, importante, primeiramente, entender os conceitos básicos e funcionamento do instituto. Para tanto, citamos preciosa lição de André Mendes Moreira:

Vigora no Brasil o princípio da origem para fins de cobrança do ICMS. Isso significa que o aludido imposto é devido, em regra, ao Estado em que situado o estabelecimento que realizar a operação ou prestação tributada.

Em alguns casos, o princípio da origem é excepcionado, cedendo espaço ao princípio do destino. Este predica que o ICMS caberá ao Estado onde estiver o destinatário da mercadoria ou serviço. A exportação é um caso típico de aplicação do princípio do destino. (...)

Outra exceção ao princípio da origem ocorre por meio do intitulado “diferencial de alíquotas”. Dispõe a CR/88 que, nas operações interestaduais *entre contribuintes* do ICMS, a alíquota aplicável pelo remetente (*rectius*, recolhida ao Estado de origem) não será a interna, mas sim a interestadual. (...)

Considerando-se que a alíquota interna do ICMS gira em torno de 17%, pode-se afirmar que a interestadual é, em regra, inferior à interna. Outrossim, de acordo com a Constituição, o contribuinte-adquirente tem o dever de recolher ao seu Estado a diferença entre as duas espécies de alíquotas – exatamente o montante que se intitula “diferencial de alíquotas” (MOREIRA, 2010, p. 207/208).

O “diferencial de alíquotas” é uma técnica de arrecadação que visa uma melhor distribuição da receita do ICMS entre os entes federados. Todavia, sua aplicação somente é viabilizada quando oportunizado o direito ao crédito do adquirente, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

Considerando que as empresas optantes pelo SIMPLES não tem direito ao aproveitamento de créditos nas suas aquisições, a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS colocaria as microempresas e empresas de pequeno porte optantes em situação de desvantagem em relação às empresas não optantes.

Esta norma configura verdadeira afronta ao princípio da isonomia, uma vez que privilegia as empresas não optantes, resultando em diferenciação de tratamento jurídico benéfico aos grandes empreendimentos.

Segundo os Anexos I e II da Lei Complementar nº 123/2006, as micro e pequenas empresas já estão sujeitas a uma alíquota fixa de ICMS, incidente sobre sua receita bruta. O imposto por elas devido deverá ser calculado e pago em guia única de arrecadação, em conjunto com os demais tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

Logo, a cobrança do diferencial de alíquotas das empresas optantes fere os princípios do tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, da livre concorrência, da capacidade contributiva e da não cumulatividade. A uma, porque prestigia um elemento constitucionalmente desvalorado; a duas porque impõe maior ônus tributário aos pequenos negócios, que serão duplamente tributados em suas aquisições interestaduais, elevando, por conseguinte, seus preços e diminuindo a concorrência.

A cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS às empresas optantes é uma forma indireta de se retirar o tratamento favorecido no que tange a este tributo, tendo em vista que a microempresa estará sujeita à alíquota integral do imposto toda vez que adquirir mercadorias de outros estados. E, quanto menor a empresa, maior será o ônus da tributação.

Por conseguinte, a norma em comento é incompatível com o sistema de tributação simplificado, devendo ser extirpada do ordenamento jurídico nacional.

6.3 Exceções do ISS ao SIMPLES

Excepciona-se do regime especial de tributação unificada, de modo que será devido pelo seu regime geral, o ISS devido:

- a) Em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou à retenção na fonte;
- b) Na importação de serviços;
- c) Pelos escritórios de contabilidade, a ser recolhido por valor fixo.

A exceção descrita na alínea “b” exclui do SIMPLES o ISS devido na importação de serviços. Este deverá ser apurado e recolhido pela sistemática geral, aplicável às demais pessoas jurídicas. Sobre a exceção dos tributos incidentes na importação, remetemos o leitor às conclusões tecidas no item 6.1 deste trabalho.

As exceções descritas nas alíneas “a” e “c”, contudo, merecem algumas observações.

6.3.1 Exclusão dos serviços sujeitos à retenção na fonte

O Estatuto Nacional, em seu art. 13, §1º, XIV, “a”, excepciona do regime simplificado o recolhimento do ISS devido pela prestação de serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte.

De acordo com este dispositivo, o ISS retido na fonte ou sujeito ao regime de substituição tributária, deverá ser apurado e recolhido segundo a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. Até o advento da Lei Complementar 128/2008, a tomadora dos serviços especificados no art. 3º da Lei Complementar 116/2003, recolhia o ISS à parte do Simples Nacional, calculando-o com base na alíquota prevista na legislação do município onde o serviço foi prestado.

A partir da Lei Complementar 128/2008, que alterou a redação do §4º do art. 21 da Lei Complementar nº 123/2006, nele inserindo os incisos I a VII, a retenção na fonte passou a sujeitar-se às alíquotas aplicáveis às empresas optantes pelo SIMPLES, segundo sua faixa de receita bruta, e não mais às alíquotas incidentes às demais prestadoras de serviços, no âmbito do município. Ademais, só haverá retenção na fonte se a atividade se encontrar dentre as previstas para recolhimento no local da prestação, segundo previsto no art. 3º da Lei Complementar 116/2003.

Assim, a tomadora do serviço reterá o ISS da empresa optante a parte do Simples Nacional, observando o percentual de ISS previsto nas tabelas dos Anexos III, IV ou V da Lei Complementar nº 123/2006, para a faixa de receita bruta a que a ME ou EPP estiver sujeita no mês anterior ao da prestação do serviço. A alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal pela prestadora do serviço. Para que não haja bitributação, a empresa optante deverá segregar esta receita, nos moldes do art. 21, §4º, VII da Lei Complementar nº 123/2006, reduzindo da base de cálculo do SIMPLES o valor a ela referente.

A alteração promovida pelo legislador tornou a retenção na fonte do ISS compatível com o princípio da reserva legal, uma vez que impediu a alteração de uma progressividade instituída por lei complementar, por simples lei ordinária municipal. Nos dizeres de Leandro Paulsen:

Cabe à lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, podendo a União, também, por lei ordinária, estabelecer critérios adicionais com o mesmo objetivo. O legislador ordinário não pode, contudo, revogar nem total nem parcialmente a lei complementar, seja expressa, seja tacitamente, pois a tanto não autoriza o dispositivo constitucional (PAULSEN, 2010, p. 98/99).

As microempresas e empresas de pequeno porte carecem de proteção legislativa por serem economicamente hipossuficientes. Devem, por conseguinte, arcar com uma carga tributária mais branda, compatível com os seus rendimentos.

Neste sentido, Ricardo Lobo Torres:

A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (suum cuique tribuere) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais (TORRES, 2004, p. 91).

A retenção na fonte do ISS, respeitando as alíquotas progressivas previstas em lei complementar, conforme a capacidade contributiva de cada empresa torna o instituto compatível com a igualdade, preservando a praticidade e a eficiência administrativas, sem o sacrifício dos ditames da ordem econômica nacional.

6.3.2 Exclusão dos serviços sujeitos à substituição tributária

No que tange a norma que excepciona o ISS das receitas provenientes de serviços sujeitos a substituição tributária, remetemos às críticas e conclusões tecidas no tópico 6.2.5.1.

6.3.3 ISS fixo para escritórios de contabilidade

A alínea “c” exclui do regime simplificado o ISS devido pelos escritórios de contabilidade, que deverá ser recolhido por valores fixos, na forma prevista pela legislação municipal, independentemente da receita bruta auferida.

De acordo com as regras estabelecidas para ingresso no Simples Nacional, ao contrário do que ocorria com o Simples Federal, os escritórios de contabilidade poderão aderir ao novo regime unificado de recolhimento de tributos. Entretanto, o art. 18, § 22-A da Lei Complementar nº 123/2006 determina que os escritórios de serviços contábeis deverão recolher o ISS por meio de valor fixo, na forma prevista na legislação municipal (ONO; GEOVANINI; OLIVEIRA, 2012, p. 135).

Diante de sua simplicidade, o recolhimento por valor fixo, aparentemente, é um benefício concedido pelo legislador aos contabilistas. Esta, todavia, não é a realidade.

Quando o serviço for prestado em município diverso da sede da empresa, o ISS deverá ser recolhido de acordo com o enquadramento em uma das tabelas de tributação do Simples Nacional, sem prejuízo do valor fixo devido ao Município de localização do estabelecimento, o que acarreta em bitributação.

Assim, independentemente da receita bruta auferida, os escritórios de contabilidade deverão recolher o ISS por valor fixo, conforme a legislação do Município de sua sede.

O recolhimento por valores fixos ofende o princípio da isonomia, uma vez que escritórios de diferentes portes arcarão com a mesma carga tributária, independentemente do valor do seu faturamento.

Configura também violação ao princípio da reserva legal, uma vez que admite alteração de uma progressividade instituída por lei complementar, por simples lei ordinária municipal.

Conhecidos os impostos e contribuições abrangidos pelo sistema unificado e suas vedações, passaremos ao estudo de uma questão bastante polêmica e que gerava uma série de questionamentos por parte da doutrina até o advento da Complementar 128/2008: a possibilidade de aproveitamento e transferência de créditos pelas empresas optantes pelo SIMPLES. Embora esta lei tenha mitigado a inconstitucional violação aos princípios da não-cumulatividade e da isonomia, a solução não adveio por completo: foram ignorados alguns tributos e contribuintes, conforme será demonstrado no próximo capítulo.

7 POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO E TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS PELAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES

A opção pelo SIMPLES submete o contribuinte às regras do sistema favorecido de tributação, dentre as quais a prevista no art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006: “as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional”.

O ICMS e o IPI são tributos não cumulativos, sendo assegurado aos seus contribuintes o direito à compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Da mesma forma, as empresas sujeitas à sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS têm o direito de creditar-se sobre despesas com matérias-primas, produtos intermediários, bens do ativo e insumos.

O legislador, ao negar às empresas optantes o direito ao aproveitamento de créditos relativos ao ICMS, IPI, PIS e COFINS não violou o princípio da não-cumulatividade. A adesão ao regime de tributação simplificado é opcional ao contribuinte, podendo ele escolher entre pagar mais tributos e ter direito aos créditos ou ser tributado por alíquotas reduzidas e não se creditar das exações não cumulativas.

Todavia, ao negar a transferência de créditos para terceiros que celebrem negócios com as empresas optantes, violou o legislador o princípio da não cumulatividade e da isonomia. Considerando que as microempresas e empresas de pequeno porte são contribuintes do IPI, ICMS, PIS e COFINS, persistiria o direito do terceiro à apropriação destes créditos, porém na proporção das alíquotas pagas pelo pequeno empresário. A não transferência dos créditos configura também violação a isonomia, na medida em que torna o produto do pequeno empresário menos atrativo para as empresas não optantes.

Para que um *discrímen* seja convivente com a isonomia, a lei não pode colocar em desvantagem situações a que o sistema constitucional empresta situação positiva (MELLO, 2009, p. 42). A Constituição prestigia o tratamento favorecido a micro e pequena empresa, não podendo o legislador criar situações que visem à eliminação da concorrência e o domínio dos mercados.

Percebendo a situação de desvantagem que a legislação criava para pequena empresa, a Receita Federal, por meio do Ato Declaratório Interpretativo n. 15/2007, autorizou as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS a

descontar créditos calculados sobre as aquisições de bens e serviços de empresas optantes pelo SIMPLES.

Mais tarde, a Lei Complementar nº 128/2008, inseriu os parágrafos 1º ao 6º ao art. 23 da LC 123/2006 dispondo, em síntese, que:

- a) As aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização, feitas de empresas optantes pelo SIMPLES, passassem a gerar créditos de ICMS.
- b) O valor do crédito de ICMS a ser aproveitado pelo adquirente terá como limite o valor efetivamente pago pela empresa optante e deverá ser destacado em documento fiscal.

Ainda que a Lei Complementar nº 128/2008 tenha mitigado a inconstitucional cumulatividade do ICMS para os adquirentes de mercadorias produzidas por empresas optantes pelo SIMPLES, a norma não previu o direito ao crédito dos adquirentes de mercadorias destinadas à prestação de serviços tributados pelo imposto estadual. Neste aspecto, persiste a violação aos princípios da isonomia e da não cumulatividade supra apontada.

Não obstante as soluções delineadas pelo legislador e pelo executivo para elucidar o problema criado pelo art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006, faltou à lei regulamentar a possibilidade de transferência de créditos de IPI a terceiros adquirentes de mercadorias produzidas pelas empresas optantes. Falhou também o judiciário, que sustentou esta impossibilidade em seus julgados¹⁸.

É neste aspecto que subsiste a inconstitucionalidade da norma em apreço. O recolhimento do IPI por qualquer contribuinte, optante ou não por regime especial deve, obrigatoriamente, gerar créditos aproveitáveis para o adquirente (também contribuinte do IPI) de suas mercadorias. A cumulatividade prevista para as empresas optantes não pode ser transferida às adquirentes não optantes.

Propõe-se, assim, *de lege ferenda*, a alteração da norma em comento, com a extensão do direito de transferência de créditos de IPI para os adquirentes de mercadorias produzidas pelas empresas optantes, na proporção das alíquotas pagas, em respeito aos princípios da isonomia e da não cumulatividade tributária.

¹⁸ STJ, Primeira Turma, AgR no Resp n. 1.066.597/PR, Relator Min. Francisco Falcão, Dje 29.10.2008.

8 O MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL - MEI

Visando a redução da informalidade e a inclusão fiscal e previdenciária dos empresários descritos no art. 966 do Código Civil, a Lei Complementar nº 128/2008 inseriu o art. 18-A no Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Este dispositivo introduziu no microssistema tributário, que privilegia contribuintes com reduzido faturamento, a figura do Microempreendedor Individual – MEI, concedendo a estes empresários a prerrogativa de recolher os impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por eles auferidas.

Segundo o §1º do art. 18-A da Lei Complementar nº 123/2006, com redação dada pela Lei Complementar nº 139/2011, considera-se microempreendedor individual – MEI o empresário individual a que se refere o art. 966 do Código Civil, que tenha auferido receita bruta, no ano calendário anterior, de até R\$60.000,00 (sessenta mil reais), optante pelo Simples Nacional.

Os empresários individuais, enquadrados como MEI, ficarão sujeitos ao Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos abrangidos pelo Simples Nacional – SIMEI, pagando por meio de documento de arrecadação (DAS), independentemente da receita bruta auferida no mês, valor fixo mensal correspondente à soma das seguintes parcelas:

- a) Contribuição para a seguridade social relativa à pessoa do empresário na qualidade de contribuinte individual, no valor de 5% sobre o valor do salário mínimo, a partir da competência de maio de 2011¹⁹, desde que opte pela exclusão ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição²⁰ e da contagem recíproca do tempo de contribuição²¹. Considerando que a alíquota aplicável aos demais contribuintes

¹⁹ Considerando que o valor atual do salário mínimo é R\$622,00 (seiscentos e vinte e dois reais), o microempreendedor individual deverá pagar o montante de R\$31,10 (trinta e um reais e dez centavos) para manter-se filiado ao sistema previdenciário, na qualidade de contribuinte individual. Terá direito a todos os benefícios assegurados pelo sistema protetivo, com exceção da aposentadoria por tempo de contribuição.

²⁰ Pode aposentar por tempo de contribuição o segurado que contar com 35 anos de contribuição, se homem e com 30 anos de contribuição, se mulher, desde que respeitada a carência de 180 contribuições. A renda mensal deste benefício é equivalente a 100% do salário de benefício, com aplicação obrigatória do fator previdenciário. A aposentadoria por tempo de contribuição está prevista nos artigos 52 a 56 da Lei nº 8.213/91 e regulamentada nos artigos 56 a 63 do RPS (Decreto 3.048/99).

²¹ A contagem recíproca do tempo de contribuição é a possibilidade de compensação financeira do tempo de contribuição acumulado no regime geral e nos regimes próprios de previdência social. A contagem recíproca está disciplinada nos artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213/91 e nos artigos 125 a 135 do RPS (Decreto 3.048/99).

individuais é de 20% sobre o salário de contribuição²², este incentivo representa uma enorme desoneração fiscal para os microempreendedores individuais²³;

b) R\$1,00 (um real) a título de ICMS, caso dele seja contribuinte;

c) R\$5,00 (cinco reais) a título de ISS, caso dele seja contribuinte.

Por conseguinte, o empresário qualificado como microempreendedor individual – MEI recolherá mensalmente o valor máximo de R\$37,10 (trinta e sete reais e dez centavos) para exercer formalmente as suas atividades e usufruir dos benefícios do sistema previdenciário, arcando basicamente com o ônus da Contribuição Previdenciária, do ICMS e do ISS, sendo dispensado do recolhimento dos demais tributos incidentes sobre suas atividades.

A instituição de um regime simplificado para o Microempreendedor Individual - MEI configura um grande benefício de natureza tributária e previdenciária. Pode ser caracterizado como uma ação afirmativa que visa à inserção de inúmeros trabalhadores de baixa renda na ordem econômica. Representa a materialização dos princípios da redução das desigualdades sociais e regionais, da busca do pleno emprego e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, idealizados no art. 170, incisos VII, VIII e IX da CR/88.

A relevância social da desoneração tributária e previdenciária do microempreendedor individual pode ser comprovada pelos números: em 31 de dezembro de 2011, o total de contribuintes cadastrados como microempreendedores individuais era de 1.895.533, segundo dados divulgados pela Receita Federal do Brasil (RFB)²⁴. Após a vigência do novo teto para o enquadramento como MEI, trazido pela Lei Complementar 139/2011 e da redução da alíquota da contribuição previdenciária devida por estes empresários (de 11% para 5%) pela Lei 12.470/2011, o número de contribuintes cadastrados subiu para 2.446.095 em 28 de maio de 2012.

A formalização das atividades exercidas pelos empresários inscritos como microempreendedores individuais é o resultado de políticas de inclusão previdenciária, realizadas por meio de renúncias fiscais. Políticas estas que trazem inúmeros benefícios para a sociedade, pois aumentam o número de contribuições que mantêm o próprio sistema, garantido benefícios previdenciários àqueles que mais deles precisam, gerando renda e assegurando o financiamento da seguridade social como um todo.

²² Art. 21 da Lei 8.212/2003

²³ Caso o microempreendedor individual tenha no futuro interesse de se aposentar por tempo de contribuição, deverá complementar a contribuição mensal mediante o recolhimento de mais 15%, acrescidos de juros moratórios, nos termos do art. 21, §3º da Lei no 8.212/1993.

²⁴ Estatísticas Internet: Total de empresas optantes no SIMEI por UF.

Os incentivos concedidos ao microempreendedor individual têm o objetivo de incluir socialmente diversos trabalhadores, gerando distribuição de riquezas, ampliação de postos de trabalho e melhora na qualidade de vida das regiões que os sediam. Subsidiar este segmento é uma forma nítida de cumprimento da função social por um Estado Democrático de Direito.

8.1 Das exclusões ao sistema de recolhimento por valores fixos mensais

Como toda rosa contém espinhos, o sistema de inclusão descrito no item anterior não passou despercebido pelas exclusões aleatórias promovidas pelo legislador na Lei Complementar nº 123/2006.

Não obstante os enormes benefícios tributários e previdenciários assegurados aos empresários enquadrados como microempreendedores individuais, pelo art. 18-A da Lei Complementar nº 123/2006, o inciso VI do §3º deste artigo acabou por excluir diversos tributos do sistema de recolhimento em valores fixos mensais - SIMEI, sendo estes devidos na forma da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Assim, segundo este dispositivo, estão excluídos do sistema de recolhimento por valores fixos mensais, os seguintes tributos:

- a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
- b) Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;
- c) Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
- d) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;
- e) Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- f) Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- g) Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
- h) Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador (retenção na fonte);
- i) Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;

- j) Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
- k) ICMS devido:
- nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
 - por terceiro, a quem o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
 - 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;
 - por ocasião do desembaraço aduaneiro;
 - na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacoberta de documento fiscal;
 - na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;
 - nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal, com e sem encerramento da tributação;
 - 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;
- l) ISS devido:
- em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;
 - na importação de serviços;
- m) demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

Praticando o microempreendedor individual o fato gerador de quaisquer destes tributos, deverá recolhê-los da forma e com as alíquotas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, não sendo beneficiado, nestes casos, por um regime de tributação favorecido.

Remetendo o leitor às considerações tecidas no capítulo 6, as exclusões acima apontadas configuram flagrante violação ao princípio da isonomia, na medida que sujeitam contribuintes com reduzida capacidade contributiva a alíquotas elevadas de diversos tributos.

Trata-se, ademais, de reprovável bitributação de ICMS e ISS, pois os microempreendedores individuais, sujeitos ao sistema de recolhimento por valores fixos

mensais, arcarão com os valores fixos previstos no art. 18-A, §3º, V da Lei Complementar nº 123/2006 e também com as alíquotas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Cabe ao legislador, assim, *de lege ferenda*, corrigir esta inadmissível distorção, conferindo, efetivamente, um tratamento diferenciado e favorecido aos microempreendedores individuais, garantindo a manutenção de sua formalização e sua contribuição para a arrecadação tributária e previdenciária.

9 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou confrontar a legislação aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil com o princípio da igualdade, elencando temas pouco discutidos pela doutrina: talvez pelo pequeno volume financeiro que as microempresas e empresas de pequeno porte representam na arrecadação tributária; talvez pela complexidade das normas que, ironicamente, formam um microssistema tributário denominado SIMPLES.

O capítulo 2 demonstrou a grande importância social dos pequenos negócios para economia brasileira, segundo dados de recentes pesquisas divulgadas pelo SEBRAE. Revelou que os pequenos empreendimentos são os responsáveis pela inclusão de milhões de pessoas no mercado de trabalho, devido a sua grande capacidade de distribuir renda e gerar empregos.

Analisando estas pesquisas, foi possível evidenciar as altas taxas de empreendedorismo no Brasil, em contraposição às desfavoráveis condições para empreender no país. Não obstante a burocracia, os baixos índices de educação e a insuficiência de políticas e programas de governo, os pequenos negócios representam 99% das empresas nacionais e mais da metade dos empregos formais existentes. Foi observado também, nos últimos anos, um aumento da taxa de sobrevivência das empresas que superou, surpreendentemente, a de nações modelo de empreendedorismo.

O terceiro capítulo traçou um histórico da legislação sobre os pequenos negócios, apontando as primeiras normas referentes ao tema, a necessidade de tratamento diferenciado e favorecido, prevista na Constituição de 1988, e o atual Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei Complementar nº 123/2006).

O conceito de micro e pequena empresa, trazido pela Lei Complementar nº 123/2006, e a sua compatibilidade com o princípio da igualdade também foram objeto de análise deste capítulo, concluindo-se pela existência de correlação lógica entre o elemento indicativo eleito pelo legislador para mensurar o porte da empresa (faturamento ou receita bruta) e a finalidade almejada: o tratamento favorecido e diferenciado às empresas classificadas como micro e pequena.

O capítulo 4 dedicou-se ao estudo de temas controvertidos sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte: o Simples Nacional. Discorreu, primeiramente, sobre a sua compatibilidade com o pacto federativo, tendo em vista a unificação de tributos de

competência dos três entes da federação. Concluiu que o SIMPLES não viola o pacto federativo, pois é um modelo que não o agride, mas o aperfeiçoa.

Neste mesmo capítulo foram abordados os grupos de vedações ao ingresso no sistema de tributação unificado enumerados na Lei Complementar nº 123/2006.

No que tange à vedação de ingresso pela existência de débitos com a Fazenda Pública, restou assentado que:

- a) a limitação de ingresso no SIMPLES de micro e pequenas empresas que possuem débitos não garantidos com a Fazenda Pública antes de ser concedida a elas oportunidade de discuti-los em processo administrativo, constitui violação ao princípio do devido processo legal;
- b) todavia, permitir acesso a um tratamento jurídico diferenciado a empresas que não cumprem suas obrigações fiscais, configura manifesta violação ao princípio da isonomia, na medida em que se estará dando tratamento igual a pessoas diferentes;
- c) cabe, assim, ao Poder Judiciário interpretar o dispositivo conforme a Constituição, excluindo os sentidos da norma contrários aos valores consagrados na Carta Maior;
- d) após a inscrição do débito em Dívida Ativa, deve ser oportunizada manifestação do contribuinte em procedimento administrativo. Promovido o acertamento da dívida tributária e não suspendida a exigibilidade do crédito, pode a Fazenda obstar o ingresso da microempresa ao Simples Nacional.

No que tange à vedação de ingresso das prestadoras de serviços, concluiu-se que:

- a) houve violação ao princípio da isonomia, uma vez que o legislador não delineou um critério claro de discriminação entre as prestadoras de serviços e as demais empresas com reduzido faturamento. Legislou de forma aleatória, baseado não em critérios jurídicos e objetivos, mas em razões meramente políticas e subjetivas;
- b) não foi possível apontar uma correlação lógica entre o elemento indicativo eleito pelo legislador para mensurar o porte da empresa (profissão) e a finalidade almejada: o tratamento favorecido e diferenciado às empresas classificadas como micro e pequena;
- c) Para se garantir a igualdade, os sujeitos devem ser comparados por algum motivo que possua relação de pertinência lógica com a medida de comparação. Logo, o

tamanho da empresa pode ser mensurado pela sua receita bruta, pelo número de empregados, pelo número de estabelecimentos, mas não pela profissão.

O capítulo 5 dedicou-se aos tributos abrangidos pelo Simples Nacional. Foram analisados os oito tributos integrantes do sistema unificado de arrecadação (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, CPP, ICMS E ISS)

O capítulo 6 enumerou os tributos não abrangidos pelo Simples Nacional, discorrendo sobre as exceções a sua apuração e recolhimento de forma simplificada. Concluiu-se, ao final, que:

- a) as microempresas e empresas de pequeno porte não serão beneficiadas por um sistema tributário com alíquotas reduzidas quando sua atividade for a importação de bens e serviços;
- b) a única exceção à pesada carga tributária incidente na importação é o Regime de Tributação Unificada (RTU) na importação de mercadorias procedentes do Paraguai;
- c) o RTU minimizou os efeitos da exclusão dos tributos incidentes na importação do SIMPLES. Todavia, restringiu-se às importações de poucas mercadorias procedentes de um único país: o Paraguai. Todas as demais importações continuam sujeitas ao regime geral, com a incidência dos mesmos tributos e alíquotas para todas as empresas, independente do seu porte, em afronta à isonomia;
- d) o ICMS é o tributo que apresentou maior número de exceções passíveis de questionamentos;
- e) as normas que excepcionam do sistema de recolhimento simplificado o ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime da antecipação, com ou sem substituição tributária, cria uma subclasse de pequenas empresas que são, somente em parte, beneficiadas pelo regime de tributação favorecido, ofendendo o princípio da isonomia;
- f) não há bitributação das receitas sujeitas à incidência do ICMS na substituição tributária e na antecipação tributária com encerramento da tributação, uma vez que há previsão na Lei Complementar de dedução do valor recolhido antecipadamente;

- g) há, contudo, bitributação das receitas sujeitas à antecipação do ICMS sem encerramento da tributação. As empresas optantes pagarão o ICMS antecipadamente, na entrada da mercadoria em seu estado sede, pelas regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas e arcarão novamente com seu ônus, desta vez com as alíquotas dispostas nos Anexos I e II da Lei Complementar, no momento de sua venda. É inconstitucional a lei neste ponto, por violação aos princípios da não cumulatividade e da capacidade contributiva;
- h) inconstitucional também é a norma que prevê a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS às empresas optantes, na aquisição de mercadorias de outros estados. Configura-se manifesta violação aos princípios da não cumulatividade, da capacidade contributiva e da isonomia. A uma porque é vedado às micro e pequenas empresas optantes aproveitarem créditos nas suas aquisições. A duas porque quanto menor a empresa, maior será o ônus da tributação. A três porque prestigia elemento constitucionalmente desvalorizado: o tratamento favorecido aos grandes empreendimentos;
- i) a substituição tributária do ISS, da mesma forma que no ICMS, cria uma subclasse de micro e pequenas empresas beneficiadas parcialmente pelo regime favorecido, em verdadeira afronta ao princípio da isonomia;
- j) a retenção na fonte do ISS devido pelas empresas optantes deve dar-se pelas alíquotas previstas nos Anexos da Lei Complementar nº 123/2006 e não pela alíquota do imposto praticada pelo município onde o serviço foi prestado;

O capítulo 7 debateu a possibilidade de aproveitamento e transferência de créditos pelas empresas optantes pelo SIMPLES. Concluiu que pode o legislador negar às empresas optantes o direito ao aproveitamento de créditos relativos ao ICMS, IPI, PIS e COFINS, tendo em vista a natureza opcional do regime simplificado. Todavia, não pode negar a transferência de créditos para terceiros que celebrem negócios com as empresas optantes. Se assim o fizer estará violando os princípios da não cumulatividade e da isonomia.

O capítulo 8 dedicou-se ao estudo do Microempreendedor Individual – MEI, trazendo o seu conceito e características. Enfatizou a sua enorme importância social, tecendo considerações sobre os incentivos fiscais e previdenciários recentemente concedidos a estes trabalhadores.

Criticou as exclusões de diversos tributos do sistema de recolhimento em valores fixos mensais do microempreendedor individual, inviabilizando a eles o exercício de diversas atividades.

Propôs, por fim, a correção desta inadmissível distorção, para que seja conferido, efetivamente, um tratamento diferenciado e favorecido aos microempreendedores individuais, garantindo a manutenção de sua formalização e sua contribuição para a arrecadação tributária e previdenciária.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de (coord.). **Comentários ao estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

ANGHER, Anne Joyce. **Vade mecum acadêmico de direito**. 8. ed. São Paulo: RIDEEL, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 53 de 19/12/2006**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Estatísticas Internet: total de empresas optantes no SIMEI por UF**. Brasília: MF, 2011. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticas.app/Estatisticas/SimeiPorUF.aspx?ano=2012&evento=>>>. Acesso em: 29 mai. 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Perguntas e respostas pessoa jurídica – PIR 2012**. Brasília: MF, 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/perguntao/dipj2012/CapituloXIII-IRPJ-LucroPresumido2012.pdf>>. Acesso em: 24 ago 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99**. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: MF, 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 07 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1643. Sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte, pessoas jurídicas impedidas de optar pelo regime, constitucionalidade. Requerente: Confederação Nacional das Profissões Liberais. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Maurício Correa, Brasília 05 dez. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>>. Acesso em: 19 out. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 58/DF. Pretendida majoração de vencimentos devidos a servidor público (INCRA/MIRAD). Alteração de lei já existente. Princípio da isonomia. Requerentes: Airtton de Oliveira e outros. Requerido: Presidente da República. Relator Ministro Celso de Mello, Brasília, 14 dez 1990. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=81737>>. Acesso em: 07 out. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança n. 22968/SE. Direito tributário, impostos, imposto sobre circulação de mercadorias. Recorrente: JA Santana e Companhia Ltda. Recorrido: Estado de Sergipe. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, 10 ago. 2010. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200602294864&dt_publicacao=03/09/2010>. Acesso em: 22 mai 2012.

BYGRAVE, W. D. **The entrepreneurial process**. In Bygrave, W. D. & Zacharakis, A. The Portable MBA in Entrepreneurship. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, 2004.

CAMPOS, Francisco. **Direito constitucional**. São Paulo: Freitas Bastos, 1956. v. 2.

CAMPOS, Mário Hermes Soares. **O simples nacional como imposto único incidente sobre a renda e consumo das microempresas e das empresas de pequeno porte no Brasil**. Dissertação (Mestrado). Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos, 2009.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. **Ação de Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Aide, 1989.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal: Coimbra editora, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.) **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito tributário e conjuntura econômica**. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Artigo-Tributacao-e-Conjuntura-Economica.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; SANTOS, Debora Couto Cançado. Interpretação “a la diable”. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 114, p. 55-63, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e “due process of law”**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

GEOVANINI, Daniela; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; ONO, Juliana. **Manual prático do simples nacional: supersimples**. 4. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2012.

GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR. **Empreendedorismo no Brasil: 2010**. Curitiba: IBQP, 2010. Disponível em < <http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e->

pesquisas/temas-estrategicos/empreendedorismo/integra_bia/ident_unico/17685>. Acesso em: 30 set. 2012.

GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR. **Empreendedorismo no Brasil**: 2011. Curitiba: IBQP, 2011. Disponível em <http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/temas-estrategicos/empreendedorismo/integra_bia/ident_unico/17685>. Acesso em: 30 set. 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária**: antecipação do fato gerador. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Simples Nacional**: inconstitucionalidade da exclusão de profissionais liberais. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/getArq.asp?OperId=725>>. Acesso: em 07 set. 2012.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Resumo de Direito Previdenciário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades comerciais, fundo de comércio. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; ONO, Juliana; GEOVANINI, Daniela. **Manual prático do simples nacional**: supersimples. 4. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2012.

OLIVEIRA, Samuel Menezes. Considerações sobre a nova empresa individual de responsabilidade limitada e as consequências de sua falência. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 14, n. 92, set. 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10288>. Acesso em: 15 mar. 2012.

ONO, Juliana; GEOVANINI, Daniela; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. **Manual prático do simples nacional**: supersimples. 4. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2012.

PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social: Contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do Mercosul. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 55, mar. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2735>>. Acesso em: 30 set. 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

QUEIROZ, Mary Elbe. Microempresas e empresas de pequeno porte: definição de tratamento diferenciado, favorecido e simplificado. A busca da isonomia e justiça fiscal. A exegese do art. 146, III, “d” da Constituição Federal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 92, p. 128-140, 2005.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional**: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MELCHOR, Paulo. **Substituição Tributária das Empresas no Simples Nacional - ICMS e ISS – Inconstitucionalidades**. Fiscosoft, 2008. Disponível em:

<<http://www.fiscosoft.com.br/a/3jo9/substituicaotributaria-das-empresas-no-simples-nacional-icms-e-iss-inconstitucionalidades-paulomelchor>>. Acesso em: 05 mai. 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. 2.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2010.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. São Paulo: Saraiva, 1987

SANTOS, Debora Couto Cançado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação “a la diable”. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 114, p. 55-63, 2011.

SERVIÇO DE APOIO AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa**: 2010-2011. 4. ed. Brasília: DIEESE, 2011a. Disponível em:

<[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/\\$File/NT00047276.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/$File/NT00047276.pdf)>. Acesso em: 20 mar. 2012.

SERVIÇO DE APOIO AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Taxa de Sobrevivência das Empresas no Brasil**. Coleção Estudos e Pesquisas. Brasília: SEBRAE, 2011b.

Disponível em

<[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf)>. Acesso em: 20 mar. 2012.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.