

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GEORGE DE MENEZES HILDEBRANDO

**SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DO PACTO SOCIAL SOB A TUTELA DAS
GARANTIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS**

CURITIBA

2015

GEORGE DE MENEZES HILDEBRANDO

**SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DO PACTO SOCIAL SOB A TUTELA DAS
GARANTIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2015

GEORGE DE MENEZES HILDEBRANDO

**SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DO PACTO SOCIAL SOB A TUTELA DAS
GARANTIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, à comissão formada pelos professores:

ORIENTADOR:

Prof. José Roberto Vieira - Universidade Federal do Paraná

Prof.^a Betina Treiger Grupenmacher – Universidade Federal do Paraná

Prof. Carlos Renato Cunha – Faculdade Catuaí – Londrina -PR

Curitiba, 14 de dezembro de 2015.

À minha mãe, pelo carinho, atenção e esforços incomensuráveis.

Há ocasiões em que optamos por acreditar em algo que normalmente seria considerado absolutamente irracional. Isso não significa que seja mesmo irracional, mas certamente não é racional. Talvez exista a superracionalidade: a razão além das definições normais dos fatos ou da lógica baseada em dados. Algo que só faz sentido se você puder ver uma imagem maior da realidade. Talvez seja aí que a fé se encaixe*.

*YOUNG, William P. A Cabana. São Paulo: Arqueiro, 2008, p. 62.

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo estabelecer uma noção de Pacto Social, bem como de algumas garantias constitucionais tributárias, visando a análise do Simples Nacional, com a identificação de algumas de suas disparidades e congruências, no intuito de concluir se o Pacto Social é relevante para as atividades das microempresas e pequenas empresas. Para isso, investigaremos alguns dos autores clássicos, com HOBBS, LOCKE e ROUSSEAU, para delimitar a pesquisa com a fundamentação jurídica pertinente e buscar sua relação entre os temas pesquisados no trabalho. Examinaremos com muita brevidade, temas como norma jurídica tributária, obrigações tributárias, lançamento tributário e implicações com o Supersimples, para esclarecer conceitos e encadear os temas no corpo do trabalho. Ao fim, refletiremos se a sonegação implica retorno ao estado de pré-pacto social e se o pacto social fomenta a continuidade das receitas tributárias e estimula a supremacia do interesse público.

Palavras-chave: Pacto Social: Garantias: Constituição: Simples Nacional: Pesquisa.

ABSTRACT

This study aims to conceptualize the Social Pact, and some of the constitutional and tax guarantees, tending to analyse the National Simple, to identify some of its disparities and congruences. Aiming to conclude if the Social Pact is relevant to the business activities of micro and small companies. To this, it will be study some of classical authors, like HOBBS, LOCKE and ROUSSEAU, to delimit the research with the relevant legal basis, and seek the relationship between the subjects studied at work. We will examine briefly, the tax rule of law, the tax juridical relationships and the tax assessment and their implications with Supersimples, to clarify concepts and chain the themes in the body of the work. At the end, we will meditate if evasion implies return to the state of pre social pact, and if the social pact encourages the continuation of tax revenues and promotes the constitutional supremacy of public interest.

Key-words: Social Pact: Guarantees: National Simple: Research

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art. - Artigo

arts. - Artigos

CF - Constituição Federal

CF88 – Constituição Federal

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF - Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira

CPP - Contribuição Previdenciária Patronal

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

EPP - Empresa de Pequeno Porte

h.i - Hipótese de Incidência

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IE - Imposto de Exportação

II - Imposto de Importação

INSS - Instituto Nacional de Seguro Social

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro e com Títulos e Valores Mobiliários

IR - Imposto sobre a Renda

IRPJ - Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

ISS - Imposto sobre Serviços

LC - Lei Complementar

ME - Micro Empresa

MEI - Microempreendedor Individual

nº - número

n^{os} - números

NCCB - Novo Código Civil Brasileiro

R.M.T.I. – Regra Matriz de Incidência Tributária

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS - Programa de Integração Social

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SIMPLES – Sistema de tratamento diferenciado de recolhimento de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte

TABELAS

Tabela 1 – p. 62. Evolução da distribuição dos estabelecimentos por porte Brasil 2002 a 2012 (em %).

Tabela 2 – p. 64. Distribuição das micro e pequenas empresas por classe de tamanho dos Municípios, segundo porte do estabelecimento – Brasil 2012.

Tabela 3 – p. 66. Número e distribuição dos estabelecimentos por porte Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação 2012.

Tabela 4 – p. 67. Distribuição das micro e pequenas empresas por localidade Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação 2011 e 2012 (em %).

Tabela 5 – p. 68. Distribuição das micro e pequenas empresas por localidade Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação 2011 e 2012 (em %).

FIGURAS

Figura 1 – p.30. Esquema lógico da norma jurídica tributária – regra matriz de incidência. Retirado de PAULO DE BARROS CARVALHO. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed., p. 358.

Figura 2 – p.31. Ilustração dos termos da regra matriz de incidência. Retirado de PAULO DE BARROS CARVALHO. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed., p. 359.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 DO ESTADO	15
2.1 TEORIA GERAL DO ESTADO E DIREITO TRIBUTÁRIO	15
2.2 PACTO SOCIAL E A TRIBUTAÇÃO	19
3 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	28
3.1 NOÇÕES GERAIS	28
3.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	30
3.3 OS CRITÉRIOS DA R.M.I.T	33
3.3.1 Critério Material	33
3.3.2 Critério Espacial	33
3.3.3 Critério Temporal.....	34
3.3.4 Critério Pessoal	34
3.3.5 Critério Quantitativo	35
3.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	35
3.5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	36
4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	38
4.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PERTINENTES.....	37
4.2 FEDERAÇÃO	39
4.3 AUTONOMIA DOS MUNICÍPIOS.....	43
4.4 LEGALIDADE	45
4.5 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	50
4.6 PRATICABILIDADE	56
4.7 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E PACTO SOCIAL	58
5 SIMPLES NACIONAL	61
5.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	61
5.2 SIMPLES NACIONAL: DEFINIÇÃO, APLICAÇÃO E ABRANGÊNCIA	61
5.3 CONCEITO DO SIMPLES NACIONAL	69
5.4 FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL DO SIMPLES NACIONAL	72
5.5 RESGATANDO A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.....	74
5.6 ALGUNS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DO SIMPLES	75
5.7 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO SIMPLES NACIONAL	77

5.8 CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA DO SIMPLES NACIONAL	79
5.9 TRANSPARÊNCIA FISCAL VERSUS SONEGAÇÃO: RESPOSTA DO PACTO SOCIAL À MODERNIDADE TRIBUTÁRIA.....	80
CONCLUSÃO	83
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	85
ANEXOS	92

1 INTRODUÇÃO

Boa parte do tema crucial deste trabalho é conceituar o SIMPLES NACIONAL, tendo por motivação o Direito Tributário e suas garantias constitucionais. Para buscar tal intento, investigaremos autores clássicos, como HOBBS, LOCKE e ROUSSEAU, em suas obras contratualistas, em vez dos demais autores, considerados pré ou pós-contratualistas, com o intuito de especificar e restringir a pesquisa. Além disso, será realizada a análise dos princípios constitucionais tributários brasileiros pertinentes, e leis fundantes do regime tributário.

A consideração de um estudo adequado aos ditames de uma metodologia científica ideal deverá atender a certos quesitos que tendam ao objetivo proposto. Assim o será com este trabalho. No capítulo I falaremos do Estado, do Pacto Social e da norma jurídica tributária. No capítulo II, faremos referência aos princípios constitucionais e aos princípios constitucionais tributários. E, no capítulo III, por fim, debruçar-nos-emos sobre a especificidade do Simples Nacional e dos seus atributos próprios. Para melhor esmiuçar os conceitos aqui expostos, faz-se necessário adentrar a outras noções, de forma a buscar meios que os caracterizem com as teorias mais aceitas, referindo seus respectivos autores e estudiosos. E, por conseguinte, neste trabalho, teremos o claro intuito de tomar em consideração elementos do Estado para identificar a importância das microempresas e das empresas de pequeno porte diante da sociedade brasileira atual, do ponto de vista da tributação. O objetivo central da investigação envolve o alcance de uma epistemologia adequada desses conceitos, de maneira que não se tornem considerações vazias ou superficiais. Ainda, visa-se lembrar que o resgate da história das sociedades é tijolo de base para interpretar conceitos moldados no tempo.

Para esta pesquisa sobre o Pacto Social e o Simples Nacional, é preciso adotar um método eficiente, como o cartesiano. E, que também se revele bem fundamentado, teoricamente; objetivo, na apresentação do conteúdo e da formulação jurídica técnica perquirida, tendo por base a pesquisa documental. Nesse sentido, importante questão se faz pertinente, para avaliar se o Pacto Social corrobora a força econômica das micro e pequenas empresas. Assim sendo, o

presente trabalho será elaborado com a busca simultânea do método científico adequado à luz da juridicidade cabível.

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, alterada em parte pela Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014, estabelece tratamento diferenciado e favorecido a essas empresas, unificando a carga tributária. Decorrente dessa atenção tributária tem-se a oportunidade de maior agilidade na apuração e recolhimento dos tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com a consideração devida aos deveres formais tributários, trabalhistas e previdenciários. Há, além disso, ainda, fomento ao crédito empresarial, acesso ao mercado e transparência fiscal, paralelamente à praticidade desse tipo de recolhimento. E, desde que atendidos certos critérios, a disponibilidade para que essas empresas optem, a qualquer tempo, por tal regime de tributação.

Da análise do Pacto Social e do nascimento do Estado, bem como de seu posterior desenvolvimento, inclusive da sistemática do Direito Constitucional Tributário, o presente estudo utiliza-se, como instrumentos, para melhor entendimento da disciplina.

O direito, neste trabalho, será perquirido, especificamente, no que tange ao Supersimples, ou SIMPLES NACIONAL, do país, observando as normas que o regem, assim como a disciplina jurídica aplicável às empresas mencionadas, objeto do nosso cuidado. De natureza multifacetada, essa análise reúne características diversas que desaguam, às vezes, até em uma espécie de determinismo mecanicista, no sentido da consideração das formalidades legais, aliada ao estudo do fenômeno social e do Direito que ultrapassam esse determinismo, na criação de realidades diversas, atinentes à liberdade humana.

Entender o regime de tributação do Simples Nacional faz-se importante para clarificar o perfil econômico e empreendedor brasileiro. Dessarte, compreender os tributos envolvidos e as devidas garantias constitucionais tributárias, permite aos empresários realizar suas demandas com segurança jurídica e de maneira tranquila em face da realidade brasileira.

2 DO ESTADO

2.1 TEORIA GERAL DO ESTADO E DIREITO TRIBUTÁRIO

O Estado é mantenedor da ordem e da aplicação do Direito, cujas condições asseguram o equilíbrio social¹. A força coativa do Estado lhe outorgada em virtude de um pacto com os seus governados, estampado no texto da Lei Maior. A Constituição, portanto, não é um simples ideário, não é só a expressão de medos e esperanças. É, todavia, sua transformação de anseios e aspirações em regras impositivas, às quais todos devem obediência². A atribuição do Poder Constituinte Originário é a de reconhecer as características da sociedade e transcrevê-las, atendendo aos anseios sociais presentes e futuros, num compromisso estatal em face dos seus governados. Cabe a ele, gerir com soberania, em compasso com o Direito, a concretização do dever-ser, entre fato e norma. A interpretação da Teoria do Estado contempla uma sinergia pública, que demanda estudos jurídicos, filosóficos sociológicos, antropológicos, econômicos e psicológicos para o estabelecimento da disciplina que resultará na organização da vida social³.

O conceito de Estado sofreu modificações ao longo do tempo. Porém, sua denominação atual, que nos interessa, além de ordem pública constituída, democraticamente considerada, é instituição nacional consubstanciada na busca dos fins sociais⁴.

A vida em comum exige a oferta de serviços que interessam a todos. Cada família isoladamente, apenas por seus próprios meios, estaria impossibilitada de satisfazer às necessidades surgidas com o novo fenômeno da vizinhança, por si mesmas⁵. Em reflexão, a finalidade estatal só ensejaria reconhecimento justo se

¹ SAHID MALUF, **Teoria Geral do Estado**, p. 1-3.

² CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais**, p. 11-12.

³ DALMO DALLARI, Dalmo, **Elementos de Teoria Geral do Estado**, p. 2-5.

⁴ SAHID MALUF, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 19-22.

⁵ NOGUEIRA ATALIBA, Teoria do Município, **Revista de Direito Público**, p. 7 -8.

houvesse legitimidade⁶. Por conseguinte, a vida social traz benefícios a quem dela usufrui.

O Estado democrático, previsto no preâmbulo da Constituição Federal Brasileira de 1988, tem e é premissa de conquistas populares. Valores sufragados em nossa Carta Magna constituem seus fundamentos de validade. Em sentido material, regulando bens jurídicos específicos; e, em sentido formal, com o respaldo das garantias constitucionais previstas, bem como do seu usufruto⁷. Entretanto, esse uso também pode afetar a liberdade humana. Mesmo assim, continua-se a viver em sociedade. Tal fato remonta à questão da renúncia a certos direitos para obter, em compensação, a satisfação de certas necessidades e desejos com o alcance de numerosos direitos sociais. Portanto, a Teoria Geral do Estado reflete-se em dois pólos: a preocupação com o aspecto jurídico e a orientação sociológica e política, com a sua dinâmica e organização política⁸.

A sociedade, consideradas as suas intrínsecas relações humanas e a sua complexidade, encontra no mecanicismo e no organicismo, duas formulações importantes para o seu funcionamento social⁹. De um lado, considerada a visão mecanicista, haveria o sujeito da ordem social, o indivíduo, como unidade, com seus fins próprios, com seus fins autônomos, livre, portanto¹⁰. Por outro lado, está o homem submetido à autoridade com as ponderações de que várias partes, em ações combinadas, num sistema, direcionam-se para a concepção de uma totalidade. Poderia considerar-se, nesse sentido, o homem transfigurado para uma visão orgânica, componente de um feixe sistêmico, quando inserido em sociedade.

Do fruto da conjugação das relações humanas racionais, além do puro instinto animal, há as implicações decorrentes de viver em meio aos semelhantes. As necessidades individualizadas pretendidas provocam choques que caracterizam o modo de vida social e sua organização coletiva.

Para estudar o Estado é preciso avaliá-lo no contexto da coercibilidade. Nessa seara, além dos critérios de povo, território e soberania, faz-se útil verificar

⁶ PAULO BONAVIDES, **Teoria Geral do Estado**, p. 23- 24.

⁷ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 65- 67.

⁸ DARCY AZAMBUJA, **Teoria Geral do Estado**, p. 3-16.

⁹ PAULO BONAVIDES, **Ciência Política**, p. 57-63.

¹⁰ *Ib.*, p. 59-60.

que, para a formação do Estado, há normas estabelecidas, decorrentes de sua constituição. Ou seja, a partir do momento em que o homem está em sociedade, o Direito faz-se presente, ao contrário da situação de um homem isolado, privado do contato com outros seres humanos. Nessa seara, a Constituição Federal, em nossa realidade, consiste em lei muito especial, porque adentra em campos que se correlacionam com compromissos políticos, sociais e valorativos de uma sociedade¹¹. Em vista disso, temos a finalidade do Estado, com a orientação dos indivíduos para perseguir fins sociais, cuja premissa é a supremacia do interesse público¹². Ainda, o Estado, considerado como síntese harmônica da concretude histórico-social, é uma realidade cultural construída em virtude da própria natureza social do homem, que encontra a sua integração disciplinada pelo ordenamento jurídico¹³. E com o questionamento de que a Constituição escrita de um Estado é apenas um símbolo, que não sobrevive quando contestado pelas fontes reais de poder, que depende de sua coerência com esses fatores reais¹⁴. Caso contrário, naufragará. E, em contraponto, a Constituição escrita de um Estado também é afirmação das fontes reais de poder, que ela limita, pois seus dispositivos representam valores com força normativa, que protegem o Estado de ações descontroladas e arbitrárias¹⁵. Desse modo, este estudo não irá desprezar os fatores históricos, econômicos e sociais, pois visa um Direito com pretensão de eficácia no campo das forças das quais resulta a realidade do Estado¹⁶.

O Direito Tributário é, por sua vez, ramo do Direito Público, dentre os existentes para regular o Estado. Qualquer estatuto ou contrato só obrigará as pessoas envolvidas porque a norma de Direito assim o diz, atribuindo competências a órgãos ou pessoas, para a prática de atos administrativos tributários¹⁷.

¹¹ ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 31-33.

¹² DARCY AZAMBUJA, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 121-126.

¹³ SAHID MALUF, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 6-7.

¹⁴ FERDINAND LASSALE, **A essência da constituição**, p. 17-18.

¹⁵ KONRAD HESSE, **A força normativa da constituição**, p. 15-19.

¹⁶ *Id.*

¹⁷ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 30-32.

A ordenação jurídica envolve entrelaçamento de relações de coordenação e vínculos hierárquicos que se consubstanciam nas relações estatais com o contribuinte, em relação à exigência de tributos, instituição, fiscalização e arrecadação¹⁸.

Outrossim, a inserção de prerrogativas constitucionais vem sempre acompanhada de limitações. No campo tributário, a imposição desses limites é realizada com significativa observância de princípios fundamentais, como, por exemplo, da dignidade da pessoa humana e da proteção à propriedade e à liberdade¹⁹. É ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo universo de proposições jurídico-normativas tributárias²⁰. Já a pretensão da autonomia do Direito Tributário é falaciosa e desprovida de argumentos convincentes, em face do seu constante recurso aos vários segmentos do Direito²¹.

O Estado objetiva obter força financeira suficiente para conduzir a sociedade, com certos propósitos. Para tanto, o Estado irá instituir, fiscalizar ou arrecadar tributos. E dessas ações, obterá montante significativo para conduzir políticas que promovam a satisfação das necessidades da população, bem como o desenvolvimento dos seus propósitos de governo, de acordo com as propostas orçamentárias, com a lei de diretrizes orçamentárias e com o Plano Plurianual e demais instrumentos legislativos. O Estado, portanto, no que diz respeito à relação jurídica tributária, sujeita à lei, submete-se aos termos constitucionais, de acordo com os princípios jurídicos fundamentais²².

A tributação é intrínseca à capacidade coercitiva do Estado. Seus habitantes, assim, dependem recursos para a composição de um capital suficiente para a busca do bem estar coletivo por parte do seu governo. A relação jurídica tributária resume-se a um sujeito ativo que representa o Estado, e, no pólo oposto, o contribuinte, sujeito passivo, submetido à obrigação tributária considerada, ou seja, a de pagar o tributo. Os princípios que regulam a atividade estatal, com vistas à proteção do cidadão contra o arbítrio da tributação confiscatória, instrumentalizam a

¹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 40-43.

¹⁹ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 75-78.

²⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 45-46.

²¹ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral do Direito Tributário**, 2010, p. 32-34.

²² HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, 2015, p. 49-50.

administração pública, para satisfazer aos fins dos encargos públicos orçamentários²³. O Direito Tributário, portanto, regula a relação entre o Estado e o contribuinte com vistas do tributo²⁴.

2.2 PACTO SOCIAL E A TRIBUTAÇÃO

Segundo SAHID MALUF,

Inicia-se o Pacto Social com estudo refletido na concepção de que o Estado, como instituição organizada, surge de um contrato, utilitário e consciente entre os indivíduos, antes livres e submetidos apenas à sua vontade, com modificação de um estado natural para um estado social²⁵.

No Jusnaturalismo, Direito e Estado encontravam no indivíduo o caráter último de sua legitimação, com respaldo em verdades fixadas no tempo e no espaço, como absolutas. O Pacto Social²⁶, portanto, remete, a princípio, a um direito natural, absoluto, expresso pela vontade de cada um²⁷, atemporal, concretizado por um direito positivo, variável, resultante de um acordo de vontades²⁸.

O Direito Natural é tema recorrente de estudo para consubstanciar a relação do homem com a formação do Estado. E, vieram à luz, com isso, as teorias contratualistas que provocaram novas interpretações sobre a estrutura política e social do feudalismo em declínio, quando do seu surgimento. Nesse sentido, GEOVANA ASSIS:

²³ CELSO RIBEIRO BASTOS, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 160-163.

²⁴ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 30-31.

²⁵ SAHID MALUF, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 65-66.

²⁶ O objetivo do contrato social seria a mediação entre as benesses prometidas pelo estado de sociedade e o que ele renuncia ao sair do estado de natureza (sic) - GEOVANA OLIVEIRA DE ASSIS, **Direito Tributário na Perspectiva dos Direitos Fundamentais**, p. 30.

²⁷ Por isso, ao adentrar nesse estado de sociedade, parte da liberdade que possui é restringida para ser transferida para o seu governante, quando se confrontam os direitos naturais recebidos da natureza, ou direitos fundamentais, com aqueles relativos às novas relações sociais e oponíveis ao livre exercício do poder.

²⁸ SAHID MALUF, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 65-66.

... ao entrar no estado de sociedade, ele abre mão de parte de sua liberdade para depositá-la justamente em favor daquele que o governa. A outra parte permanece consigo, daí a ideia de que o homem recebe, da natureza direitos fundamentais, e os conserva, em virtude do contrato, no seio da sociedade, e oponíveis ao poder²⁹.

THOMAS HOBBS (1588-1679), autor de *O Leviatã*, relevou suas considerações sobre a natureza humana, sobre o governo e a sociedade da sua época, no século XVII. Em estado natural, a força ou inteligência dos homens não se elevam acima dos outros, por medo do mal que cada um pode fazer em represália. Por conseguinte, nesse estado, cada indivíduo tem direito a tudo. E, em observância à escassez econômica, desde que é impossível satisfazer necessidades e desejos do homem com recursos limitados, há uma guerra perpétua do ser humano contra todos os outros seus semelhantes. Todavia, há uma abdicação dessa guerra em prol de formação de uma sociedade, adentrando-se em um contrato social.

Atente-se para a crítica de JOÃO BATISTA HERKENHOFF:

É a utopia que dá luzes para ver e julgar o Direito vigente na sociedade em que vivemos e para estigmatizá-lo como um Direito que apenas desempenha o papel de regulamentar a opressão; um Direito da desigualdade; um Direito injusto, porque, no processo da produção, privilegia o capital; um Direito que, consagrando essa distorção básica, faz com que dela decorra uma rede de distorções que maculam todos os institutos jurídicos. É a utopia que dá instrumentos para ver e construir, pela luta, o Direito do amanhã: o Direito da igualdade; o Direito das majorias, aquele que beneficiará quem produz, o Direito dos que hoje são oprimidos; o Direito que proscreverá a exploração do homem pelo homem, o Direito fraterno e não o Direito do lobo; o Direito que o povo vai escrever depois que conquistar o Poder, o Direito que nascerá das bases³⁰.

É por si só manifesto que as ações humanas procedem da vontade do homem que as comete a partir de sentimentos difusos de medo e esperança, em que a violação da lei ocorre se lhes proporcionar um bem maior, ou um mal menor³¹. Para HOBBS, os homens são egoístas e malévolos; e em virtude de uma guerra de todos entre si, a liberdade e a propriedade estariam maculadas pela violência e pela anarquia, e ameaçadas pelo temor³². Para restringir ou mesmo eliminar essa

²⁹ GEOVANA OLIVEIRA DE ASSIS, **Direito Trib...**, *op. cit.*, p. 30.

³⁰ JOÃO BATISTA HERKENHOFF, **Direito e Utopia**, p. 17.

³¹ THOMAS HOBBS, **Do Cidadão**, p. 91.

³² DARCY AZAMBUJA, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 58-60.

periculosidade humana, o homem pactuaria ou contrataria com outros homens, e, assim, cederia sua soberania, inerente a cada um, para uma autoridade, com poderes às vezes até ilimitados.

SKINNER afirma que HOBBS, quando escreveu *Leviatã*, vislumbrou que “o conceito de homem livre ocupa o centro de sua nova análise da *liberdade humana* e *Hobbes* passa a nos apresentar uma definição formal do termo no seu melhor estilo científico”³³.

O contrato social, para HOBBS, rende-se a uma autoridade em que a liberdade natural dos indivíduos é suprimida e, em seu lugar, a paz interna e a tranquilidade comum serão asseguradas³⁴. Procederam assim por interesse e necessidade. Em virtude de um pacto voluntário, com a alienação dos direitos individuais a um *Leviatã*, figura esta já presente na Bíblia, como freio que impediria o mais forte, ou o mais perigoso, de prejudicar o mais fraco³⁵. Existe a representação do Estado, de soberania inquestionável, a conduzir os rumos dos pactuantes desse contrato. E, com isso, não poderia estar limitado em termos absolutos às suas próprias leis.

Em seus escritos, HOBBS explana que o direito de representação dos homens, no pacto, é conferido àquele que é feito soberano, com a relação do indivíduo com os outros indivíduos e não com o soberano. Se fosse com o soberano, pela lógica, poderia haver a ruptura do pacto do indivíduo com esse soberano, libertando-se da sujeição e causando a quebra da celebração pactual feita. Se também fossem feitos outros pactos, desses mesmos indivíduos com outros soberanos, haveria conflitos de soberanos, e, com isso, não existiria autoridade, devido a cada ato praticado corresponder à representação de cada um perante todos os outros, como no exemplo de uma dissolução do pacto, ou mesmo no conflito de autoridades.

³³ QUENTIN SKINNER, **Hobbes e a liberdade republicana**, p. 144.

³⁴ Para HOBBS, há um dever geral de obediência que traz segurança para a comunidade civil. Isso revela um sentido social, inclusive como sentido de segurança contra as mazelas da vida. De tal forma que HOBBS anteciparia o sistema de previdência e assistência social - PAULO CALIENDO, **Direito Tributário: Três modos de pensar a tributação**. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário, p. 211-213.

³⁵ SAHID MALUF, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 67-68.

No momento em que há o pacto, ou acordo dos indivíduos, há o repasse de poder ao soberano. A liberdade daqueles fica submetida ao pacto. Ou seja, não é permitida a restrição dessa soberania, exceto se houver desrespeito do soberano ao mesmo pacto. O consentimento, entretanto, não obriga a que o indivíduo “recuse aos próprios direitos fundamentais”.

O contrato social, para HOBBS, é um contrato de submissão. Para sair do estado de guerra, o indivíduo pactua com os demais e atribui seu próprio “poder” para um soberano, que irá decidir as questões diversas, trocando, voluntariamente, sua liberdade pela segurança do Estado-Leviatã. O poder do Estado deve ser pleno, para que uma autoridade possa resolver todos os problemas; ou seja, primeiro existe o governo, e, posteriormente, a sociedade irá coexistir com ele, todos atores estabelecidos através de um contrato³⁶.

Se tal análise fosse trazida para o presente, no âmbito das micro e pequenas empresas, denotar-se-ia que o ato de pactuar com o Estado se identifica, formalmente, com o registro da empresa e, materialmente, com o cotidiano de suas atividades, com a relação trabalhista entre empregado e empregador. Ou seja, após essa etapa, a empresa estaria sujeita às regras estatais de tributação e trocaria, por assim dizer, sua liberdade de atuação, na informalidade, para submeter-se às regras do Estado e à proteção que dele deriva. Assim, pode-se entender que, a partir do momento em que a empresa atribui a seus funcionários uma relação de subordinação, hierarquia e onerosidade, há um pacto dessa empresa com seus colaboradores, caracterizando o reconhecimento de sua existência social. Logo, é importante o reconhecimento estatal, ou seja, o registro, para que a empresa assegure os seus direitos, no panorama em que se insere³⁷.

Outro autor, posterior a HOBBS, JOHN LOCKE (1632-1704), diz que todos os homens têm direitos naturais: liberdade, vida, propriedade,... E para garantir esses direitos os homens criaram governos. Se caso estes governos deturpassem

³⁶ Apud FRANCISCO WEFFORT, **Os Clássicos da Política**, p. 61-63.

³⁷ Da tratativa da Lei nº 9.841 de 05/10/99, que determinava o Estatuto da ME e EPP, mesmo após quatro anos de sua vigência ainda prevalecia a informalidade do registro dessas empresas. Ou seja, verificou-se em pesquisa de Economia Informal Urbana - ECINF 2003-, realizada pelo IBGE em parceria com o Sebrae que constatou que a economia informal gerou o equivalente R\$17,6 bilhões de receita e ocupou um quarto dos trabalhadores não agrícolas no país e, ainda, com mais dados sobre a informalidade de 14 milhões de postos de trabalho - RENALDO LIMIRO DA SILVA e ALEXANDRE LIMIRO, **Manual do Supersimples**: Comentários À Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar nº 123/06, p. 20-21.

esses direitos, o povo poderia insurgir-se em revolta. Há, portanto, para LOCKE, um governo consentido, com a legitimação do poder, pelo povo, com a autoridade constituída e o respeito ao direito natural do homem. Dessarte, todos têm direitos iguais e deverão agir livremente, sem prejuízos aos seus semelhantes. LOCKE considera o Estado com poderes de regulamentação em que o governo e o súdito trocam serviços: este obedece e aquele promove o bem estar justo e útil para todos³⁸.

Dessa forma, tem-se, nas palavras de LOCKE,

..., um Estado, também, de igualdade, onde a reciprocidade determina todo o poder e toda a competência, ninguém tendo mais que os outros; evidentemente, seres criados da mesma espécie e da mesma condição, que, desde seu nascimento, desfrutam juntos de todas as vantagens comuns da natureza e do uso das mesmas faculdades, devem ainda ser iguais entre si, sem subordinação ou sujeição, a menos que seu senhor e amo de todos, por alguma declaração manifesta de sua vontade, tivesse destacado um acima dos outros e lhe houvesse conferido sem equívoco, por uma designação evidente e clara, os direitos de um amo ou soberano³⁹.

LOCKE, por sua vez, caracteriza o contrato como objetivado pelas leis, com o objetivo do Estado de Direito.

Em continuidade, LOCKE, conjecturou sobre a propriedade privada, em que o direito natural preconizaria a propriedade comum a todos, mas em que cada um poderia somar seu trabalho e seus recursos para apropriar-se individualmente daquela propriedade, em consideração ao bem comum⁴⁰. Decorrente disso, por suas ideias sobre propriedade privada, LOCKE é considerado um dos precursores do Liberalismo, que iria, por sua vez, resplandecer em ADAM SMITH (1723-1790), com sua Teoria da Mão Invisível, e na regulação autônoma dos mercados pela livre

³⁸ SAHID MALUF, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 67-69.

³⁹ JOHN LOCKE, **Segundo Tratado Sobre o Governo Civil**, p. 83.

⁴⁰ Para LOCKE, o governo civil deve proteger seus cidadãos como proprietários livres, uma vez que os indivíduos abandonam o Estado de Natureza em prol da comunidade, da sociedade civil, para garantir seu bem-estar em maior grau do que individualmente considerado. Portanto, a sociedade civil é uma sociedade que garante a propriedade privada em que a união dos homens em sociedade é realizada com o intuito de garantir e conservar suas propriedades. Nesse sentido, o direito de propriedade seria o mais importante direito fundamental - PAULO CALIENDO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 213.

concorrência, sufragada por JOHN MAYNARD KEYNES (1883-1946), no século XX, com a intervenção estatal para regular a economia⁴¹.

Sobre essa regulação, houve mudança paradigmática do Estado para prover aos seus administrados, conforme BETINA TREIGER GRUPENMACHER,

Em decorrência das desigualdades surgidas durante o chamado Estado Liberal, buscaram-se formas de solução para a injustiça social que com ele se instalou, surgindo então o Estado Social, provedor e prestador de serviços necessários para que todos tivessem uma vida digna, ampliando-se o rol de incumbências do Poder Público⁴².

LOCKE acreditava na propriedade. Naquilo que cada um poderia obter do estado de natureza e ampliar com o trabalho, inclusive utilizando tecnologia que se agregaria àquela propriedade. Os homens, para ele, não vivem em estado de guerra, mas sim em um estado de liberdade. Para o contrato social, os homens formam um pacto de consentimento, em acordo livre, para assegurar os direitos naturais inalienáveis à vida sob o amparo da lei. Desde que não se possa imaginar que sujeitos livres possam se submeter a um governante bom e sábio para seu prejuízo próprio, visando, nesse sentido, o bem público⁴³.

Num esforço reflexivo, diante da rede intrincada das empresas, em que cada uma oferece seus préstimos em serviços e produtos a outras empresas e consumidores, a opção de cada indivíduo por tornar-se empresário é livre. Porém, no momento em que ocorre essa opção, há garantias que o protegem do peso da tributação desmedida e visam assegurá-lo para a sua permanência como contribuinte, como a vedação ao confisco, por exemplo.

O conceito de soberania destaca-se da vontade de todos, pelo acordo de todos em tornar soberanas suas decisões. Da liberdade inata do ser humano à escravidão, recuperar a liberdade possibilita a escolha dos governantes ou representantes do povo, evidenciada, neste exemplo, de um sistema democrático, pelo voto majoritário. Nesse sentido, o pacto social desencadeia-se pela forma de

⁴¹ No Estado Liberal, o controle do poder de tributar passou de considerações político gerais para o estabelecimento de critérios para avaliar o aumento da arrecadação. Desta forma, os critérios da segurança jurídica, da legalidade, entre outros, eram lidos por meio de técnicas advindas da moderna teoria das finanças".- PAULO CALIENDO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 219.

⁴² BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Serviços Públicos e Direito Tributário**, p. 639.

⁴³ JOHN LOCKE, **Segundo Tratado...**, *op. cit.*, p. 183-184.

optar por querer ou não querer seu funcionamento, pelo papel do Estado, pelo poder do povo pelo voto e pela necessidade da liberdade moral da conservação da sua própria identidade.

JEAN JACQUES ROUSSEAU (1712-1778), por sua vez, sustenta que as instituições corrompem o homem e lhe tiram a liberdade⁴⁴. A Natureza, para ele, deveria educar e desenvolver o homem progressivamente, alimentando sua razão e seus sentidos, para a possibilidade de conceber atributos lógicos de pensamento.

No Contrato Social, diz ROUSSEAU,

... suponho que os homens tenham chegado àquele ponto em que os obstáculos prejudiciais à sua conservação no estado de natureza sobrepujam, por sua resistência, as forças que cada indivíduo pode empregar para se manter nesse estado. Então, esse estado primitivo não pode subsistir, e o gênero humano pereceria se não mudasse seu modo de ser⁴⁵.

Há, com isso, uma natureza absoluta, que gera o que seria o natural mais puro, a própria natureza, e seu estado de natureza, como força ativa que concebe o ordenamento de tudo o que existe, como força divina ou manifestação criadora na vida humana. Para ele, o homem natural não possui distinção de seus semelhantes, pela própria incapacidade de reconhecer-se como indivíduo, pois se confundem e são tomados um pelo outro, indistintos, portanto⁴⁶. Porém, ao contrário de HOBBS, que considera o homem como o lobo do homem, possui visão mais otimista, e é inclinado a crer que o homem tem interesses em obter relações duradouras com outros homens e formar uma sociedade. Apesar do instinto natural de ser individualista, o homem pode ser aberto à vida social. Dessa maneira, não é hostil, e possui potencialidade construtiva para tornar-se um ser social, no sentido de que se pode moldar às virtudes da convivência⁴⁷.

⁴⁴ JEAN JACQUES ROUSSEAU, **O Contrato Social**, p. 14-17.

⁴⁵ *Ib.*, p. 20.

⁴⁶ *Ib.*, p. 22-23.

⁴⁷ ROUSSEAU Estabelece que a liberdade só é existente quando não houver subordinação de nenhum homem por nenhum outro homem. Realiza o pacto social por livre vontade, o qual será submetido a uma vontade geral ou social. Porém, deve participar da elaboração dessa vontade, uma vez que sua liberdade pessoal é influenciada por essa vontade geral - GEOVANA OLIVEIRA DE ASSIS, **Direito Trib...**, *op. cit.*, p. 30.

A utopia Rousseauniana de um contrato social baseado na igualdade e na liberdade, inspirado pela democracia vivida por ele na cidade de Genebra, pressupõe uma unidade restrita, uma comunidade homogênea comum, com diversidade limitada de interesses⁴⁸. Nesse sentido, o homem possui vontade de realizações de longo prazo e de curto prazo. Dessa forma, o aspecto finalista individual, em ROUSSEAU, refletia-se no indivíduo livre, porém algemado em toda parte pela sociedade⁴⁹. Ocorrem sobreposições de vontades, umas com as outras, determinando direções, sem objetivá-las especificamente, considerando a vontade geral soberana, compactuando cada parte individual com o todo. Se ocorrer o descumprimento dessa vontade, o indivíduo é sancionado pelos demais partícipes desse contrato e retornará ao estado natural, livre e alheio ao pacto, conservando sua independência.

Nesta, defende ROUSSEAU:

... dizer que um homem se dá gratuitamente é dizer uma coisa absurda e inconcebível; este ato é ilegítimo e nulo, pelo simples fato de que quem o pratica não está em seu juízo perfeito. Dizer o mesmo de todo um povo é supor um povo de loucos: a loucura não estabelece o direito⁵⁰.

As ideias de ROUSSEAU condizem com a noção de glorificação da coletividade, expressa na teoria de soberania do povo e na sua insistência na noção de vontade geral⁵¹. Ou seja, condições para que todos proclamem suas vontades

⁴⁸ A França de ROUSSEAU era um reino falido e seus apontamentos se referem ao tempo em que passou em Genebra, uma vez que a França era marcada pela desigualdade social extrema, corrupção do Estado e pela irresponsabilidade da classe social dominante. ROUSSEAU entende com isso a vontade dos proprietários de proteger sua propriedade contra o arbítrio estatal. Porém, funda a tributação na vontade livre em retirada da coercibilidade, do autoritarismo dos impostos. Propõe uma reforma tributária que financie o Estado e forneça justiça. Afasta, com isso, as exigências tributárias como resultado doravante apenas da vontade estatal. E, por conseguinte, da vontade geral, o “poder” de tributar deverá respeitar a gama de indivíduos e seu compromisso com o Estado, com reconhecimento do seu esforço tributário, o que coaduna com o Princípio da Capacidade Contributiva - PAULO CALIENDO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 213-215.

⁴⁹ PAULO BONAVIDES, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 33-34.

⁵⁰ JEAN JACQUES ROUSSEAU, **O Contrato...**, *op. cit.*, p. 14.

⁵¹ ROUSSEAU se refere a imposição tributária em harmonia com a devida proporção em repúdio à fraude ou a que a sua apuração seja inferior ao lucro. Para ele, a tributação importa considerar as desigualdades sociais e ser elemento de manutenção do *status quo*, inclusive com a tributação mais incisiva sobre bens supérfluos. Um pacto irregular, para ROUSSEAU, destoaria da boa aventura do homem livre no estado de natureza para aprisioná-lo em amarras falaciosas de segurança e bem-estar social. - PAULO CALIENDO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 216-217.

para estabelecer um pacto. Mesmo assim não desconsidera, nessa definição, certo individualismo paradoxal e paradigmático, que contrarie o senso comum. A dificuldade, nesse caso, seria o Estado afastar-se das tentações holísticas de submissão do indivíduo, com sua força soberana e em paralelo ao seu interesse de fomentar a vontade geral da sociedade.

Em virtude da relação jurídica tributária, pagamos tributos em cumprimento de um dever jurídico, e não de um compromisso de uma solidariedade social, em desarmonia com a responsabilidade jurídica⁵². Com isso, existe a prerrogativa de que o repasse da prestação pecuniária acarrete a possibilidade de manutenção da vida em sociedade, mediante o fornecimento de serviços públicos pelo Estado.

O empreendedorismo é algo intrínseco ao ser humano, disponível nos limites de sua criatividade em reconhecer o público-alvo para vender seu produto/serviço. Sendo assim, a liberdade que possui, inicialmente, não reconhece fronteiras. Contudo, a partir do momento em que insere seus planos numa nova realidade social e estatal, disponibilizando seu capital para concretizar seus interesses, não é mais livre. Disso decorrem responsabilidades e deveres para com a sociedade que o cerca. A vontade geral, portanto, derroga, em parte, a liberdade de atuação individual. Está, o empresário, assim, inserido em uma complexa rede de responsabilidades jurídicas atribuídas.

Faz-se importante, pois, que o empresário planeje com responsabilidade seus negócios, uma vez que está inserido em uma realidade que afeta vários colaboradores, em uma relação jurídica de pragmatismo e de seriedade, em face dos compromissos de negócios assumidos. Dessarte, de conformidade com IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES,

Nos países que se constituem Estados Democráticos de Direito, como o nosso, a *Constituição garante os direitos fundamentais do contribuinte* que não podem ser ignorados, nem violados pela lei que institua tributos ou pela Administração quando de sua aplicação, objetivando disciplinar e limitar as relações jurídicas entre o poder de tributar e as garantias constitucionais⁵³.

⁵² HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p.50-51.

⁵³ IVES GANDRA DA SILVA MARTINS; MARILENE TALARICO MARTINS. Arbitramento. Arbitrio sem fundamentação legal: inteligência de princípios e normas constitucionais sobre a hipótese de imposição de imposto de renda e outros tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 143.

3 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

3.1 NOÇÕES GERAIS

Da leitura dos textos de direito positivo obtém-se significados que correspondem àquilo que se denomina como norma jurídica. Essas normas contêm juízos⁵⁴. Assim, formuladas em juízos hipotéticos encontram-se as normas jurídicas, por objetivar prescrições abstratas. A razão necessita de distinções para examinar os fatos jurídicos, com os sentidos como primeiro limite para reconstruir a realidade, do que se conhece, aliado ao raciocínio⁵⁵.

Com uma configuração abstrata, de fato que não seja ilícito, a norma tributária é obrigatória, e molda o relacionamento dos sujeitos, a partir de uma hipótese prevista em lei⁵⁶. As normas jurídicas são criadas e aplicadas mediante atos humanos. Não obstante, os atos pelos quais elas são criadas e aplicadas estão regulamentados por outras normas jurídicas e, portanto, são objeto da Ciência Direito. Assim, formulada em juízos hipotéticos, encontra-se a norma jurídica, objetivando prescrições abstratas.

A norma jurídica, diferentemente do mundo consubstanciado pelas leis da natureza, constitui o mundo do dever-ser.

Convém esclarecer, entretanto, que o aludir-se a 'alterar a conduta' não significa uma intervenção efetiva, concreta, de tal modo que a linguagem do dever-ser mexesse materialmente no seu alvo, o ser da conduta, mas apenas em termos de estimula à adoção das conduta desejadas⁵⁷. Desde que posta a norma, com a estrutura de um juízo hipotético "se A então deve ser B; pode ocorrer a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma. Dessa subsunção só se dará se o conceito de fato adequar-se minuciosamente ao da norma. O juízo do legislador

⁵⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, 26 ed., p. 35-38.

⁵⁵ GLADSTON MAMEDE, **Semiologia do Direito**: Tópicos para um Debate Referenciado pela Animalidade e pela Cultura, p. 18-22.

⁵⁶ GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 51-54.

⁵⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário**. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 8.

imagina e estabelece a norma, e atribui uma consequência a uma hipótese, cabendo ao intérprete a busca de significado da leitura dos textos de direito positivo⁵⁸.

No aspecto formal, uma norma é uma proposição, com caráter lógico e contendo significado. No caso, da categoria das proposições prescritivas, ou seja, das que prescrevem comportamentos. Assim, formulada em juízos hipotéticos, encontra-se a norma jurídica, objetivando prescrições abstratas. Para o segundo KELSEN, diversamente dos seus escritos iniciais sobre o tema, a norma jurídica divide-se em primária e secundária, a primária determina um comportamento, uma conduta⁵⁹. E, por sua vez, a secundária aplica uma sanção pelo descumprimento da primeira. Paralelamente, importante citar CARLOS CÓSSIO, que por comparar o direito com a biologia, disse que a norma primária corresponde a uma endonorma, assim como um fruto possui endocarpo, como aspecto interno do Direito. E a perinorma, corresponde à secundária, com a respectiva propriedade de constituir a sanção⁶⁰. A primária sem a secundária desjuridiciza-se, a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, portanto, sem fim material. Nessa esteira, uma sem a outra, perderia o sentido jurídico. Segundo ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA,

Para o egologismo, ao contrário do que pretende KELSEN, o objeto do direito não é a norma jurídica, mas a conduta humana sob interferência intersubjetiva. ... a norma, nesse sentido, seria tão-somente o instrumento mediante o qual o Direito se expressa; não tem força para criar, modificar ou extinguir direitos. Assim, entende CÓSSIO, que o direito apresenta-se normativamente apenas por extrair da conduta humana, o conceito explicitado da norma (sic)⁶¹.

Em termos de estrutura normativa, porém, o seu pensamento aproxima-se muito do de KELSEN.

⁵⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, 26 ed., *op. cit.*, p. 31-37.

⁵⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 56.

⁶⁰ *Id.*

⁶¹ ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, COSTA, **A Norma Jurídica e as Isenções Tributárias**, p. 19.

3.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Recorrendo a PAULO DE BARROS CARVALHO, tentamos o seguinte esquema lógico da Regra-Matriz de Incidência Tributária:

$$N_{jt} \left\{ \begin{array}{l} H_t \equiv C_{m(tv \cdot ci)} \cdot C_c \cdot C_t \\ \downarrow DS_n \\ C_{st} \equiv C_p(S_a \cdot S_p) \cdot C_q(b_c \cdot a_t) \end{array} \right. \xleftarrow{DS_m}$$

Explicação dos símbolos

N_{jt} = norma jurídica tributária — regra-matriz de incidência

Regra-Matriz de Incidência⁶²

O que se pode denotar desse esquema é a estrutura lógica da norma jurídica tributária de incidência. Nesse sentido, a regra-matriz de incidência é composta primeiramente pela hipótese de incidência. Essa hipótese é, por sua vez, composta por três critérios. O primeiro é o critério material, que se constitui em uma ação explicitada por um verbo e seu complemento. E, além dele, por um critério espacial e por um temporal. Ou seja, para a hipótese tributária ocorrer é preciso a conjugação dos três critérios. Em seguida, a hipótese é unida por um conectivo deôntico interproposicional, um conectivo lógico, à consequência, o que quer dizer: se o fato descrito na hipótese ocorrer, será gerada a consequência.

Para a consequência tributária, há dois critérios sobre os quais discorrer: o critério pessoal e o critério quantitativo. O critério pessoal é composto por sujeito ativo e sujeito passivo; ou seja, os partícipes da relação jurídica tributária. E, além disso, pelo critério quantitativo: a base de cálculo e a alíquota. Os sujeitos da relação encontram-se jungidos pelo conectivo deôntico intraproposicional, significando o dever do sujeito passivo de cumprir a obrigação e a do sujeito ativo como titular do direito de pretensão dessa obrigação. Outra vez, recorrendo a PAULO DE BARROS CARVALHO, eis uma ilustração dos dados da Regra-Matriz de Incidência Tributária:

⁶² PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, 18. ed, *op. cit.*, p. 358.

- H_t = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor
 \equiv = equivalência
 C_m = critério material da hipótese — núcleo da descrição fáctica
 v = verbo — sempre pessoal e de predicação incompleta
 \cdot = conectivo lógico conjuntor
 c = complemento do verbo
 C_e = critério espacial da hipótese — condicionante de lugar
 C_t = critério temporal da hipótese — condicionante de tempo
 CS_t = consequência tributária, consequente, proposição consequente, prescritor normativo
 C_p = critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional
 S_a = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor
 S_p = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor
 C_q = critério quantitativo da obrigação tributária — indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação
 b_c = base de cálculo — grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário
 a_1 = alíquota — fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária
 DS_n = dever-ser neutro — conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor \longrightarrow e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência
 DS_m = dever-ser modalizado — operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor \longleftrightarrow

Ilustração dos termos da Regra-Matriz de Incidência Tributária⁶³

Para compreender melhor, lançamos mão da doutrina de PAULO DE BARROS:

Temos de considerar assim a hipótese das normas tributárias. Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios

⁶³ *Ib.*, p. 359.

identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; c) critério temporal (sic)⁶⁴.

Nas palavras de GERALDO ATALIBA,

A ocorrência de mera previsão legal caracteriza, para ele, a chamada de hipótese de incidência, como conceito abstrato, espelho e reflexo do fato com sua imagem, estabelecido pela lei, com seus critérios de impessoalidade e generalidade, em abstrato de determinado fato do cotidiano⁶⁵.

E, continua,

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei o descreva sua h.i., a ela associando o mandamento “pague”⁶⁶.

Ainda, pertinente aos ensinamentos de PAULO DE BARROS,

A “incidência tributária” se reduz a duas operações formais: a primeira de subsunção, em que se reconhece uma ocorrência concreta, localizada em ponto certo, localizado em determinado local do espaço social, em unidade de tempo específica⁶⁷.

Com isso, temos a norma jurídica especificando a sua área de incidência e as condições de tempo e de espaço com que atinge o fato social alcançável pelo Direito.

Nos dizeres de CARLOS RENATO CUNHA,

Verifica-se que a RMI tem sido utilizada, ainda que com parcimônia, para análise de normas diversas, inclusive de outros campos do Direito. A título exemplificativo, teríamos a análise de Barros Carvalho, acerca das normas sancionadoras; a que Eurico Marcos Diniz de Santi fez em relação às normas da multa e da mora pelo não pagamento de tributo, e do dever e sanção instrumentais; a que Aurora Tomazini de Carvalho fez da norma penal; a que Miguel Horvath Junior realizou em relação à norma de

⁶⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO. **Curso...**, *op. cit.*, p. 260.

⁶⁵ GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. ed, p. 58.

⁶⁶ *Ib.*, 3. ed. p. 59..

⁶⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário**. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 9.

benefício previdenciário; e a análise das normas de competência tributária, levada a termo por Tácio Lacerda Gama⁶⁸.

3.3 OS CRITÉRIOS DA R.M.I.T.

3.3.1 Critério Material

Deste critério pode-se dizer que nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo⁶⁹. Para que se desenvolva o critério material é necessária a atuação humana, ou seja, o produto da atividade humana, uma ação.

3.3.2 Critério Espacial

Do conceito de critério espacial faz-se necessário compreender, com o auxílio das palavras de PAULO DE BARROS que:

... os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, há de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares⁷⁰.

⁶⁸ CARLOS RENATO CUNHA, **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo**, p. 111.

⁶⁹ *Id.*

⁷⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO. **Curso...**, *op. cit.*, p. 64. 2013

3.3.3 Critério Temporal

E, por sua vez, sobre o critério temporal, façamos recurso, uma vez mais, às palavras do mesmo jurista:

Sobrepensados esses aspectos, desponta a natural necessidade de que a norma tributária revele o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações. Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária⁷¹.

3.3.4 Critério Pessoal

Como sujeitos da relação tributária, o sujeito ativo, em representação, principalmente o Estado, como titular do direito subjetivo de exigir a prestação do contribuinte. Assim, o sujeito ativo poderá ser pessoa jurídica pública ou privada que desempenhe atividade pública. Porém, diverge do art. 119 do CTN, que é considerado inutilizado pelo direito positivo do país.

O sujeito passivo é pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige a prestação pecuniária, nos moldes obrigacionais. Ou seja, da relação tributária é o sujeito que irá pagar o tributo.

Nos ensinamentos de GERALDO ATALIBA,

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá a diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo⁷².

⁷¹ *Ib.*, p. 266.

⁷² GERALDO ATALIBA. **Hipótese**..., 3. ed., *op. cit.*, p. 77.

3.3.5 Critério Quantitativo

Tendo em vista a exata quantia devida por uma dívida tributária, o critério quantitativo significa o quantum patrimonial expresso em dinheiro para quitar uma obrigação tributária. Dessarte, deverá mensurar o tributo através de duas premissas: a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo, por sua vez, para PAULO DE BARROS,

... é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) mediar as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma⁷³.

A alíquota se refere à parcela, parte, cabível ao Estado, do valor explicitado pela base de cálculo, em termos percentuais ou monetários. Contudo, chamar de parte pode soar impróprio, uma vez que isso só refere-se a uma parte do tipo de alíquota monetária e não à percentual.

3.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como fruto da incidência da Regra-Matriz, temos a relação jurídica prescrita na consequência. A obrigação tributária envolve a relação entre dois pólos⁷⁴. De um lado o sujeito ativo, que promove a cobrança do tributo. E de outro, o sujeito passivo, que irá pagar o tributo. Observa-se, em melhor definição:

...a relação entre obrigação e dever jurídico não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre forma e conteúdo. Porque o dever é uma categoria formal, estudada pela Teoria Geral do Direito, e a

⁷³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 400.

⁷⁴ A relação tributária trata essencialmente do núcleo do pacto social, ou seja, da contribuição cidadã à manutenção de uma esfera pública e privada de liberdade e igualdade. Assim, a relação tributária possui uma estrutura normativa clara, visto que trata de proposições prescritivas ou comandos de conduta e, por outro lado, possui um sentido original à realização da cidadania - PAULO CALIENDO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 112-113.

obrigação, uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas particulares. Nesse sentido, há deveres que são obrigacionais e deveres que não são obrigacionais. Porque, enquanto o dever responde a uma categoria formal, passível de preenchimento por conteúdos de normatividade os mais diversos, a obrigação é uma categoria jurídico-dogmática e, portanto apenas um dos conteúdos passíveis de incorporar-se àquela categoria formal⁷⁵.

No que diz respeito às obrigações tributárias, há, nos termos do CTN, a sua divisão em principal e acessória. Para a obrigação principal, o artigo 113, §§1º e 2º, explicita seus requisitos, a despeito de algumas impropriedades que comete:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

E o artigo 114, do mesmo código estabelece que “fato gerador” da obrigação principal, no sentido de hipótese de incidência, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Para explicitar a obrigação tributária acessória, o artigo 115 do CTN explicita que: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

3.5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Tendo incidido a Regra-Matriz e nascido uma obrigação tributária, com o surgimento do crédito tributário, no sentido de direito do sujeito ativo, cumpre proceder ao lançamento, para que esse crédito tributário tenha o seu valor apurado.

Quanto ao lançamento, esclareça-se que:

... o termo lançamento, como: incorporado pela legislação e técnica-dogmática aos textos legais e à doutrina, em que a significação do termo

⁷⁵ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Obrigação Tributária**, p. 23.

lançamento deve ser precisado em acordo ao contexto utilizado, e em discriminação a esses dizeres como especificação de significação ou processo de elucidação⁷⁶.

Ainda, no sentido de esclarecer o lançamento,

O lançamento nada mais é do que o ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não faz nascer o tributo, mas dá resposta, em caráter oficial, às seguintes indagações: 1ª) quem é o contribuinte?; 2ª) quanto ele deve ao fisco?; 3ª) onde ele deve efetuar o pagamento do tributo?; 4ª) como ele deve efetuar o pagamento do tributo?; e, 5ª) quando ele deve efetuar o pagamento do tributo?⁷⁷.

Convém transcrever o artigo 142, do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento tributário é o momento da apuração e formalização do crédito tributário, no que concerne ao procedimento administrativo que, verificando a ocorrência do fato que corresponde ao descrito na hipótese de incidência tributária, promove o cálculo respectivo do valor devido de tributo.

⁷⁶ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento Tributário**, p. 146-147.

⁷⁷ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**, p. 283.

4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

4.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PERTINENTES

Vemos o Direito Constitucional, mais voltado para o resgate de valores sociais, e menos para o simples formalismo, em que a Constituição Federal é utilizada apenas para restringir o Estado. É na Constituição que são estabelecidos não só os direitos, mas também os deveres fundamentais:

Por seu turno, quanto ao fundamento jurídico, podemos dizer que o fundamento dos deveres fundamentais reside na constituição, ou talvez melhor, na sua previsão constitucional. O que significa que a ausência de uma disposição constitucional a prever os deveres obsta ao seu reconhecimento como deveres fundamentais, como deveres no plano constitucional⁷⁸.

Segundo BETINA TREIGER GRUPENMACHER,

Sendo certo que as Constituições são em si mesmas expressão da vontade dos indivíduos, é através delas que são impostas limitações à atuação do Estado e dentre elas a observância dos Direitos Humanos. No entanto, se por um lado a Constituição limita e direciona a atividade do Estado, por outro lado, estabelece os correlatos deveres dos cidadãos, dentre os quais está o dever de solidariedade para com a manutenção dos serviços públicos, sendo facultado à administração utilizar os meios coercitivos necessários ao cumprimento de tais deveres⁷⁹.

O legítimo detentor do poder é o povo. E sua obediência deverá ser consigo mesmo, em relação às suas próprias leis, edificadas por aqueles que o representa. Contudo, a iniciativa dos particulares deve ser posta sob competente controle:

Diferente do que propunham os primeiros defensores do liberalismo, a Constituição de 1988 não confia cegamente na “mão invisível” e na ‘auto-regulação’ dos agentes privados. Ao contrário, as diversas crises já experimentadas pelo sistema liberal capitalista demonstraram ao

⁷⁸ JOSÉ CASALTA NABAIS, A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, p.153-181.

⁷⁹ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Tributos e Direitos Fundamentais**, p. 11.

constituente que a liberdade de iniciativa deve ser monitorada pelo Estado, de forma a garantir que sirva de instrumento a serviço da justiça social⁸⁰.

Dentre os mais relevantes princípios constitucionais, selecionamos, para um breve exame, aqueles que guardam maior proximidade e implicação com a sistemática do Simples Nacional, que será objeto de nossa análise.

2 FEDERAÇÃO

A decisão de constituir uma federação faz com que os Estados percam sua condição de Estados e, com isso, passem a constituir partes integrantes de um Estado Federal, contribuindo com suas próprias constituições⁸¹. Nesse sentido, o Poder Político é uno e indivisível, contudo permite-se a difusão de suas atividades do centro para a periferia, com as políticas de cunho decisório distribuídas e com capacidade autônoma de criação do Direito⁸².

A própria definição de federalismo traz questionamentos sobre o que seria o Estado unitário. O federalismo e a descentralização de um Estado unitário poderiam ser invocados para mostrar que não existem diferenças entre eles. Por exemplo, no caso dos grandes blocos econômicos ou mesmo no caso da influência de um Estado em relação a outros. Importante, para isso, é a conceituação jurídica que se verifica da disciplina desses Estados que concebem e adotam o federalismo. Dessa maneira, revela-se fundante a percepção das relações internas do Estado Federativo e dos seus membros, com o desenlace e as prerrogativas dos seus direitos e competências.

O conhecimento das formas de Estado revela as suas singularidades e as suas complexidades, como criação jurídica e política, estabelecida por uma Constituição Federal, para assegurar múltiplos ordenamentos estaduais e um

⁸⁰ SÉRGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido**: O Direito das Empresas de Pequeno Porte a uma Carga Tributária Menor, p. 115-116.

⁸¹ DALMO DE ABREU DALLARI, **O Estado Federal**, p. 15-16.

⁸² CARMEM LÚCIA ANTUNES ROCHA, **República e Federação no Brasil**: Traços constitucionais da organização política brasileira, p. 165-167.

federal⁸³. Em uma Federação, os estados federados dispõem de poder organizativo, e podem ainda elaborar seu ordenamento constitucional estadual, bem como modificá-lo à sua própria vontade, com a devida observância da Carta Magna⁸⁴. Faz-se necessária a menção de que também se realiza, certo jogo dessa soberania, em face do Direito Internacional Público, nas relações do Estado Federal com outros, com observância do fenômeno da globalização, e dos tratados e convenções internacionais.

A concepção federal é identificada por muitos como surgida com o advento da Constituição Americana de 1787⁸⁵. Porém, há teorias que contradizem isso e que relatam que o federalismo surgiu na Grécia, enquanto outros conjecturam do seu nascimento na Europa. Contudo, o que perpassa essa comparação é ligado à gestão do ente federal e à relação existente entre os estados particulares. Pode-se dizer que há governos locais, imbuídos de responsabilidades menores que compactuam com um governo central, dotado de soberania que atinge todos aqueles, com limitação de alcance a sua competência. ROUSSEAU, nesse sentido, refere-se à vontade geral, para que o soberano conduza e atenda ao fim proposto para qual foi criado o Estado, ou seja, o objetivo do bem comum⁸⁶. Há uma pluralidade coordenada da ordem jurídica, com âmbito de competências para submeter um povo, com legitimidade de governo e eficiência para agir, e com a aspiração participativa no sentido de eleição de representantes e exercício político⁸⁷.

Por conseguinte,

À cata de elementos comuns ao Federalismo, onde quer que o mesmo se encontre em todo o globo, chega-se à conclusão de que o fenômeno se distingue, se situa no campo jurídico-político, baseado sobretudo, em duas leis fundamentais, como acentua Georges Scelle: a) –‘Lei de participação ou de colaboração’- b) ‘Lei de autonomia’⁸⁸.

⁸³ RAUL MACHADO HORTA, **Estudos de Direito Constitucional**, p. 345-347.

⁸⁴ PAULO BONAVIDES, **Ciência...**, *op. cit.*, p. 199.

⁸⁵ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos de Teoria Geral do Estado**, p. 252.

⁸⁶ PAULO BONAVIDES, **Ciência Política**, p. 228.

⁸⁷ CARMEM LÚCIA ANTUNES ROCHA, **República...**, p. 171-173.

⁸⁸ JOSÉ LUIZ DE AHAIA MELLO, **O Estado Federal e as suas Novas Perspectivas**, p. 31.

Essas competências são recebidas diretamente da Constituição Federal, com reconhecimento de “poderes” e atribuição de encargos, pois quem recebe essas competências através dela deverá legislar e adotar as providências cabíveis⁸⁹.

Não obstante, a atribuição de competências ocasiona que o Estado soberano, uma vez federalizado, não poderá retirar a competência do estado partícipe de sua formação. Do contrário, acarretaria a própria quebra estatal e o retorno ao momento de pré-formação estatal, em desequilíbrio com o previsto na Carta Magna⁹⁰. A atual, e as Constituições Federais anteriores, determinavam as competências do Estado-Membro dentro de um círculo de atuação, em que influem o contato imposto pelos demais protagonistas do federalismo, no exercício do seu “poder” organizativo⁹¹. Ainda, nessa linha,

De fato, se houver participação das coletividades membros naquilo que se denomina vontade federal (letra a), se existir descentralização governamental garantida pela Constituição federal, e uma vez preservada a autonomia constitucional das partes componentes (letra b), teremos, em sua essência, descoberto o Estado federal⁹².

Em acordo à MICHEL TEMER,

Caracterizam a Federação: a) a repartição constitucional de competências (ou descentralização política constitucional); b) a participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade da ordem jurídica nacional; e c) a possibilidade de autoconstituição (constituições locais)⁹³.

Do parâmetro adotado pela Constituição Federal de 88 e seu modelo de Estado Federal, há concessões, reformas constitucionais, etc., para com os estados partícipes da federação. Assim, a habilitação dada constitucionalmente a qualquer uma das esferas de governo para instituir tributos, legislativamente, realiza-se na competência tributária e decorre do pacto federativo. Instituir, ou, criar um tributo, significa estabelecer a hipótese de incidência tributária, a base de cálculo, a alíquota

⁸⁹ DALMO DE ABREU DALLARI, **O Estado...**, p. 18-20.

⁹⁰ Da CF/88, art. 60, §4º, I: “*Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado*”.

⁹¹ RAUL MACHADO HORTA, **Estudos...**, p. 388-390.

⁹² JOSÉ LUIZ DE AHAIA MELLO, **O Estado...**, *op. cit.*, p. 31.

⁹³ Apud JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, **Revista de Direito Tributário**, p. 102.

e identificar as pessoas que irão ocupar os dois pólos da relação jurídica. Em cumprimento da descentralização, as competências são repartidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, proporcionalmente à apropriação de responsabilidades como titular e prestadores de serviço. Essa descentralização repassa às esferas de governo, por força centrífuga, no caso, as autonomias que se caracterizam por suas competências públicas. No Direito Administrativo temos também as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas com capital público. Ainda na linha dessa desconcentração, temos também a atribuição de competências a outras figuras institucionais que não possuem autonomia política, mas que funcionam como “*longa manus*” do Estado. E que, nesse sentido, atuam para garantir a efetividade da competência e a aplicação daquilo a que se propõe a Constituição Federal em atenção às suas características legais ⁹⁴. Segundo MICHEL TEMER, para a manutenção da Federação, seus requisitos são: “a) a rigidez constitucional; e b) a existência de órgão constitucional encarregado do controle da constituição das leis”⁹⁵.

A interpretação disso é que, entre as esferas de governo, não há hierarquia, ou seja, pessoas políticas que possuem suas competências definidas na Constituição, justamente por existir determinação da organização do que é cabível à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. De um lado, há federação, hoje, para aumentar as competências das esferas de governo, com a necessidade de planejamento, e, por outro lado, o Estado que se federaliza não precisa modificar suas características e valores, pois são todas decorrentes da ampla competência constitucional⁹⁶. Com isso, a federação contribui para a concretização da República, consubstanciada no artigo 23, I, da CF88, como competência comum a todos de zelar pela guarda da Carta Maior.

⁹⁴ Quando a Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o parágrafo único do art. 146 da CF/88, diz “instituir um regime único de arrecadação dos impostos e das contribuições,” faz remissão às competências tributárias dos entes, atribuídas por lei, jamais dispendo sobre capacidade tributária, que enseja a cobrança do tributo, delegada por aquele que detém a competência. Por exemplo, a lei complementar federal, que dispõe sobre o SIMPLES NACIONAL, precisa que ela valha para cada um dos entes políticos, para que a competência seja atribuída a cada um deles, e que sejam determinadas as regras de capacidade tributária a que cada um deverá preparar no seu devido âmbito constitucional - RENALDO LIMIRO DA SILVA; ALEXANDRE LIMIRO. **Manual do...**, *op. cit.*, p. 51.

⁹⁵ Apud JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Princípios Constitucionais...*, *op. cit.*, p. 102.

⁹⁶ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 257.

E conclua-se com a ênfase no elemento distintivo básico da autonomia para o Estado Federal, nas palavras de VICTOR UCKMAR, o professor italiano:

O elemento que distingue de maneira decisiva o Estado federal do unitário é que, no primeiro, os Estados membros “possuem uma certa medida de autonomia constitucional, quer dizer, o órgão legislativo de cada Estado-membro é competente em matéria relativa à Constituição desta Comunidade, de modo que as modificações das Constituições dos Estados-membros podem ser realizadas mediante leis formais dos próprios Estados-membros”, mesmo que seja com as limitações impostas pela Constituição Federal; assim, enquanto no Estado unitário a legislação constitucional é completamente centralizada, no Estado federal há uma relativa descentralização a favor dos Estados-membros⁹⁷.

4.3 AUTONOMIA DOS MUNICÍPIOS

Da origem do município no Brasil: aumento das relações de vizinhança, prosperidade da vida rural, realização de serviços coletivos, policiamento, cultos religiosos, principalmente, sendo que não são propriamente criação do Estado mas sim das relações humanas ali travadas⁹⁸.

Na linha de ATALIBA NOGUEIRA,

Em verdade, no Brasil Colônia, muito antes de qualquer cogitação de autonomia política para os Estados-membros, já se estabelecia inegavelmente a autonomia municipal. É o que mostra com esmero Ataliba Nogueira, recordando que a partir do fenômeno da vizinhança e em torno das capelas, surgiram naturalmente os Municípios no Brasil, sendo que o seu Direito não advinha das Ordenações do Reino, mas dos costumes e das câmaras municipais, onde a origem histórica da “Vastíssima competência municipal” e da conseqüente autonomia (sic)⁹⁹.

A clássica questão de que o Município não corresponderia a uma esfera de competências próprias é contrastada pela CF88 que lhes atribuiu competências legislativas e não legislativas¹⁰⁰. Podem, também, editar sua lei orgânica e dividir-se

⁹⁷ VICTOR UCKMAR, **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, p. 93.

⁹⁸ ATALIBA NOGUEIRA, Teoria do Município. **Revista de Direito Público**, p. 8-9.

⁹⁹ Apud JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais..., *op. cit.*, p. 103.

¹⁰⁰ No constitucionalismo brasileiro, os Municípios são dotados de autonomia similar aos estados-membros, pois possuem leis próprias e autoridades confirmadas pela própria Constituição Federal - CELSO RIBEIRO BASTOS, *A Federação no Brasil*, V. III p. 10.

ou reunir-se com outros Municípios, observada a votação da população interessada. Porém, dizer que o município é apenas divisão do “poder” é restringir sua personalidade política¹⁰¹.

Aos municípios, para alguns autores, foi preconizada competência residual. Dessa forma, tudo o que não for atribuível aos respectivos entes da administração direta, União, Estados e Distrito Federal, o será aos Municípios. Verifique-se o artigo 23, da Carta Magna, com a competência comum a todos os entes citados.

Contudo, existe o posicionamento contrário, de que os estados possuem poder suficiente para suprimir, organizar, criar e organizar os Municípios, e, com isso, restringir-lhes a sua competência. Veja-se, no entanto, o artigo 156 da Constituição Federal, em que se estabelece que compete aos Municípios instituir impostos próprios, em conjunto com artigo. 30, I, em que se determina que compete aos Municípios legislar sobre assuntos de interesse local. Com o devido respaldo, ainda, do artigo 34, VII, em observância aos princípios constitucionais, no sentido de que o Município não sofrerá a intervenção da União, exceto para garantir a observância da autonomia municipal.

Para a definição de Município, há a consideração do seu caráter corporativo, associação que não é circunscrição, nem pedaço de território, sendo conjunto orgânico de relações de vizinhança¹⁰². E, como consequência disso há três critérios práticos: a liberdade de associação, com fim próprio, com interesses permanentes, e, por fim, auto-organização¹⁰³.

O artigo 1º da Carta Magna diz que a união indissolúvel entre Estados e Municípios, para a formação da República, é indispensável também para a formação do pacto federativo. A falta de influência dos Municípios no panorama legislativo nacional com a ausência de representantes nas casas legislativas poderia gerar opiniões diversas sobre a importância municipal¹⁰⁴. Porém, a votação de leis

¹⁰¹ ATALIBA NOGUEIRA, **Teoria do Município...**, *op. cit.*, p. 14-15.

¹⁰² *Ib.*, p.12-13.

¹⁰³ *Ib.* p. 13-14.

¹⁰⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso de Direito...**, 34 ed. p. 188-189. Gera, contudo, opinião diversa quanto à não participação do Município na Federação – Acrescente-se, por oportuno, que apesar da declaração altissonante do art. 1º de nossa Carta Suprema, dizendo ser a República Federativa formada pela união inclusive dos Municípios, estes não integram o pacto federativo. Um exame sistemático do Diploma Constitucional revelará que eles, como ordem jurídica parcial local, não tem participação no estabelecimento da vontade da ordem jurídica nacional, como

orgânicas, depreendida do artigo 30, da Constituição Federal, a participação popular em projetos de lei, a ação de vereadores em representação do coletivo, caso não existissem, poderiam ferir direitos fundamentais consagrados em nossa Carta Maior e previstos, também, nos Tratados Internacionais de que o nosso país faz parte.

Baseado nessas premissas há, dessa forma, o desenvolvimento das cidades e o autogoverno preconizado nos ditames do que o Município irá decidir em análise ao plano de governo do prefeito e secretários municipais, bem como ao que necessita para a administração efetiva de anseios políticos, econômicos e sociais de sua localidade¹⁰⁵.

Portanto, o pacto federativo e a autonomia dos Municípios serve de amálgama para o nosso Estado, uma vez que lhe estabelece a forma de Estado, com forte reflexo na atividade tributária. Nesse sentido, com todos os seus partícipes, em projeção da atribuição de competências, são repartidas as possibilidades de tributação e exercício de atividades para buscar o interesse público e a segurança jurídica.

4.4 LEGALIDADE

A concepção de Estado de Direito liga-se às de democracia e de contenção do arbítrio. A segurança jurídica fica, então, assegurada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la¹⁰⁶.

Em acordo aos ensinamentos de BETINA TREIGER GRUPENMACHER,

O princípio da legalidade cinge-se nas exigências de lei para a criação de tributos, os demais referem-se às características temporais de que se deve resistir a aludida lei: o da anualidade refere-se a periodicidade de uma autorização de eficácia previamente conferida por lei orçamentária; o da anterioridade é posição temporal de lei relativamente a um dado exercício financeiro; o da irretroatividade é posição temporal da lei frente a um determinado fato tributário¹⁰⁷.

ocorre com os Estados, via Senado Federal (art. 46), donde remanesce não preenchido um dos elementos indispensáveis à caracterização federal. Em sentido diverso, opinam Celso Bastos e Manoel Gonçalves – JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Princípios Constitucionais...*, *op. cit.*, p. 103.

¹⁰⁵ RENALDO LIMIRO DA SILVA, ALEXANDRE LIMIRO. **Manual do...**, *op. cit.*, p. 24.

¹⁰⁶ ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p.72. 1999.

¹⁰⁷ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 125.

“Impõem-se comportamentos aos particulares, com a possibilidade idêntica de vedar-lhes uma conduta, em busca da eficácia social ou efetividade dessas imposições, é *predominante a conformidade da eficácia social à efetividade*”¹⁰⁸. Porém, para tal, é estritamente necessário o instrumento legislativo.

Nessa linha, RAMÓN VALDÉS COSTA:

*“El elemento fines estatales debe ser precisado en el sentido de que no basta que el ingreso se destine a fines estatales, sino que para diferenciar los tributos de otras obligaciones legales, especialmente de las sanciones de naturaliza punitiva, es necesario distinguir sus fundamentos y la finalidad que la ley le atribuye a la prestación, si es la de obtener una contribución necesaria para atender los gastos normales y regulares del Estado o la de aplicar una pena a quien violó la ley...”*¹⁰⁹.

A legalidade é característica estatal que traz segurança jurídica ao contribuinte, no sentido de certeza do direito e de previsibilidade¹¹⁰. A concepção do Estado de Direito através da lei instrumentaliza a justiça, abstrata e igual para todos em situação jurídica equivalente, com a manifestação dos legisladores, representantes da vontade popular¹¹¹. O Estado de Direito limita os “poderes” institucionalizados, realizando-se em uma obrigação, proibição ou permissão da ação das pessoas, em atenção ao vínculo constitucional para cumprir a vontade do povo, consubstanciada na lei¹¹².

Reafirma-se, a titularidade do povo, na Constituição Federal, no eleger seus representantes e no de ser ouvido, nas casas legislativas do Governo, com a lei em caráter expresso, para que o interesse público seja buscado e concretizado.

Sem que a legalidade seja perturbada pelos excessos do executivo, especialmente pela via regulamentar:

¹⁰⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Fundamentos Republicano-democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. In: FOLMANN, Melissa. (Coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**: Propostas de Efetividade, p. 183.

¹⁰⁹ RAMÓN VALDÉS COSTA, **Curso de Derecho Tributário**, p. 75.

¹¹⁰ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais..., *op. cit.*, p. 99

¹¹¹ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade**..., *op. cit.*, p. 83-85.

¹¹² ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 30. ed., p. 279-281.

A emanação de leis formais, ditadas com a intervenção do poder executivo, pode-se dizer que satisfaz o princípio da 'legalidade', enquanto os órgãos legislativos mediante a sua delegação ou pela ratificação controlam o que é feito pelo Executivo. Tal controle, pelo contrário, não subsiste quando o poder executivo não dita leis formais, mas só substanciais, normalmente sob a forma 'regulamentos', que deveriam conter somente disposições de aplicação, meramente executivas, dentro dos limites estabelecidos pelas normas primárias,....¹¹³.

Segundo o artigo 150, I, para a instituição e majoração do tributo é necessária a instituição de lei, como manifesta e legítima vontade do povo, realizada por seus representantes eleitos, como tributo consentido, descrevendo todos os seus aspectos¹¹⁴. Nessa seara, do artigo 5º, "caput", temos que: "*todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade,...*

A lei deverá consubstanciar a vontade do povo, e, portanto, há garantias complementares para tal. Por exemplo: do artigo 150, III, b, da CF88, referente à Anterioridade Geral, obtém-se que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo ano em que foi instituído ou aumentado. Isso impossibilita o legislador de surpreender, com eficácia subtraída, ao contribuinte. Contudo, há exceções. Além disso, há também, de acordo com o artigo 150, III, c, a Anterioridade Nonagesimal, que estabelece que certos tributos deverão se sujeitar ao limite temporal anterior de 90 dias para sua aplicação.

Segundo BETINA TREIGER GRUPENMACHER,

Observemos a propósito, que a vigência da norma difere da sua incidência. Norma que já existe pode ainda não incidir, como sucede no período da "*vacatio legis*", intertemporal entre a existência e a entrada em vigor. Por esse motivo, preleciona Pontes de Miranda que estar em vigor a norma não significa que ela já incida, mas tão somente que ela pode incidir¹¹⁵.

O Princípio da Anterioridade Geral, nesse sentido, se solitariamente estabelecido, não ofereceria maior garantia ao contribuinte, uma vez que se lei fosse aprovada em fins de dezembro de determinado ano, aumentando um tributo vigoraria imediatamente no primeiro dia do ano subsequente, o que flagrantemente

¹¹³ VICTOR UCKMAR, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 31

¹¹⁴ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 32-33.

¹¹⁵ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 50.

causaria desrespeito ao contribuinte com violação do Princípio da Segurança Jurídica. Com isso, o Princípio da Anterioridade Nonagesimal visa coibir tal irresponsabilidade legislativa e assim, lei tributária publicada em dezembro só atingirá materialmente o contribuinte, observadas as especificidades de cada tributo em lei, após 90 dias de sua publicação. Nesse sentido,

Anterioridade é irretroatividade qualificada, não confundida com irretroatividade da lei ou mesmo a anualidade, pois esta se refere à aprovação de cobrança de tributos pelo Poder Legislativo mediante aprovação no orçamento e, aquela, respaldo à segurança jurídica¹¹⁶.

Voltando, porém, à consideração da legalidade propriamente dita, façamos alusão à Magna Carta. O documento histórico de 1215, que limitou os poderes do monarca inglês, Rei João Sem Terra, impedindo-o do exercício absoluto e arbitrário, consagra-se como primeiro registro histórico do constitucionalismo. Houve, com essa limitação, exemplo e influência para as demais constituições dos Estados posteriores. Por sua vez, cite-se a Carta Constitucional Brasileira de 1988, com a identificação do artigo 5º, II, segundo o qual, dele, consagra-se garantia aos particulares, com a possibilidade idêntica de permitir-lhes liberdades de conduta. Ou seja, ao particular é lícito fazer tudo aquilo que a lei não proíba. E, em contrapartida, à administração pública é lícito agir apenas naquilo que a lei expressamente o permita, consoante o artigo 37, da CF. A distinção é significativa. O particular possui o acordo de representação com o Estado soberano. Poderá restringir sua liberdade somente naquilo que contrarie a lei. Ou ainda, realizar o que a lei proíbe, porém sujeito à sanção. Já, o Estado está restrito aos exclusivos dizeres expressos da Lei. Não pode inovar. Mesmo na atribuição de ações discricionárias, deverá respeitar os limites impostos pela lei. Não poderá, portanto, agir ao seu bel prazer, em virtude das garantias constitucionais que deverá respeitar. Para tal, é estritamente necessário o instrumento legislativo.

A legalidade é característica que, como já registrado, traz segurança jurídica ao cidadão, em comparação ao arbítrio praticado no passado por muitos governos. A lei, portanto, deverá estabelecer todos os elementos da norma de incidência do tributo como: descrição do fato tributável, definição da base de cálculo e da alíquota,

¹¹⁶ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 35-37.

identificação dos sujeitos ativo e passivo¹¹⁷. Reafirma-se, pois, o preconizado em lei e a titularidade do povo, na Constituição Federal, para eleger seus representantes e para ser ouvido nas casas legislativas do Governo, de acordo com o artigo 61 da Lei Maior, para que o interesse público seja perseguido e concretizado, conforme, também, seu artigo 97.

Em acordo à BETINA TREIGER GRUPENMACHER,

De fora a parte as normas expressas na Constituição Federal, aquelas que veiculam simples regras, contêm, a Magna Carta, princípios norteadores de todo o Sistema Constitucional Brasileiro, que podem estar implícita ou explicitamente descritos na mesma¹¹⁸.

A tripartição de poderes, com seus freios e contrapesos, visa munir de garantias, ainda mais, a prática do “poder”. Veja-se que os três poderes têm características subsidiárias de atuação, ou seja, cada um deles pode atuar, atipicamente, nas esferas dos demais, ressalvadas suas limitações, conforme o artigo 2º da Constituição Federal. Os Poderes do Estado, por conseguinte, deverão preservar os direitos dos seus cidadãos. Disso decorre que as normas que restringirem os direitos fundamentais serão tratadas como eivadas do vício de inconstitucionalidade. Nessa linha, o contribuinte do tributo não poderá ter maculados seus direitos, consagrados no artigo 5º, da Constituição Federal¹¹⁹. A Constituição, dessa forma, protege o cidadão das arbitrariedades do Estado. Ocorre, nesse sentido, muitas vezes, o choque dessas garantias fundamentais a serem resguardadas pelo Estado e o que ele poderá exigir de contribuição em contrapartida.

Eis o artigo 153 que trata dos impostos com caráter regulatório:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 I - importação de produtos estrangeiros;
 II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 IV - produtos industrializados;
 V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

¹¹⁷ *Ib.*, p. 32-33.

¹¹⁸ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 53.

¹¹⁹ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 463-469.

O Sistema Tributário Nacional é um sistema rígido, que insere regras de competência e regras de repartição de receitas, estabelecidas pela Constituição Federal, que fixa seus requisitos normativos¹²⁰. Constrói, nesse sentido, limitações ao poder público. Por sua vez, a procura por um ideal de estabilidade e confiabilidade das esferas de governo enseja a segurança jurídica. O Estado encontra-se, dessa forma, imobilizado por suas leis. Contudo, essa é uma óptica idealista, uma vez que se podem produzir leis que sejam flagradas inconstitucionais. O direito positivo, o direito das normas, submete-se à lógica deontica, com os valores lógicos de validade e invalidade. Ou seja, a norma inválida manter-se-á enquadrada no universo das normas até o momento em que, pelo desenho da pirâmide, vislumbrado por HANS KELSEN, ela seja declarada inconstitucional, em respeito ao artigo 5, II, da Carta Magna.

4.5 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da Capacidade Contributiva desenhou-se, originalmente, a partir da Constituição Federal de 1946, artigo 202. Foi retirado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Esteve ausente, em termos expressos, da Constituição Federal de 1967 e da Emenda Constitucional nº 1, de 1969. A Constituição Brasileira de 1988 retomou, com a adoção do texto modificado, o antigo preceito do artigo 202 do velho texto com os dizeres: “*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*”.

Estampam-se, também, na Constituição Federal de 88, presentes em seus artigos 153, 155 e 156, os fatos que ensejam as possibilidades de tributar com impostos.

Segundo as palavras de BETINA TREIGER GRUPENMACHER,

¹²⁰ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 163-165.

... a lei que instituir a cobrança de qualquer imposto deverá considerar a aptidão abstrata do sujeito passivo para suportar a carga financeira, independentemente da situação econômica pessoal de cada um. A atividade legislativa aqui, não é no entanto amplamente discricionária¹²¹.

Para a realidade empresarial, o Princípio da Capacidade Contributiva poderia privilegiar as empresas de pequeno porte e microempresas comparativamente às médias empresas e grandes empresas, conforme artigo 170, IX e artigo 146, ambos da CF88. No jogo do mercado, é importante reconhecer todas essas empresas como partícipes em uma relação maior do que a unidade regional ou individual, na qual a uniformidade dos impostos, critério idêntico para todos os destinatários, realiza a regência arrecadatória do Estado.

O Princípio da Capacidade Contributiva clama principalmente por impostos proporcionais, sendo que esse princípio participa como limitador do estado arrecadatório contemporâneo¹²². Além disso, esse princípio resgata a tentativa de afirmação da ideia do estado de direito material em que se procura reduzir o fosso entre o direito tributário e o restante do direito público. Dessa maneira, no que diz respeito ao suporte constitucional, o Princípio da Capacidade Contributiva não carece de preceito específico e direto em seu texto, embora o tenha¹²³.

Com a abolição dos privilégios da nobreza e do clero, pela Revolução Liberal, ocorreu, naquela época, a generalidade de cobrança dos impostos. Formou-se, então, a tríade composta pela liberdade, pela propriedade e pela coação dos impostos¹²⁴. Com isso, o imposto não se distingue entre os cidadãos, os apátridas e os estrangeiros. Portanto, trata-se do fomento à generalidade dos impostos e à exclusão da subjetividade. Surge, assim, a uniformidade do critério idêntico para todos¹²⁵. Pode-se refletir, nesses termos, sobre o início de um Pacto Social Tributário, em relação a todos contribuindo com iguais quantias para um governo soberano, na esperança de obter garantias de proteção, liberdade e segurança.

¹²¹ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 68-69.

¹²² JOSÉ CASALTA NABAIS, **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, p. 454-455.

¹²³ *Ib.*, p. 436-438.

¹²⁴ *Ib.*, p. 444-445.

¹²⁵ *Ib.*, p. 438-439.

Ainda, se fosse feito um esforço de reflexão, tomando em conta esse critério e a criação de um imposto único para todos os tipos de empresas, a uniformidade significaria, para as micro e pequenas empresas, a possibilidade de uma contribuição acima de suas capacidades, e, em decorrência disso perda de competitividade em face de outras empresas em melhor situação, perda de mercado, redução da produção e de funcionários, ou seja, queda de receita. Eis aqui a nítida necessidade do Princípio da Capacidade Contributiva com o critério comparativo para a base na qual se avaliará a tributação cabível.

E trata-se de sensação generalizada:

...hay un amplíssimo consenso respecto a la necesidad de que el establecimiento y la graduación de los impuestos se base en la capacidad contributiva – y asimismo convergências significativas acerca de la exigência de establecer criterios de equivalencia lato sensu para el establecimiento y recaudación de las tasas y de las contribuciones especiales...¹²⁶.

Note-se a situação das micro e pequenas empresas, em que se oferece um tratamento tributário distinto do das médias e grandes, no qual se reflete a base de sua situação econômica, perceptível pela sua receita bruta.

Como já registrado, o Princípio da Capacidade Contributiva, não necessita de preceito específico e direto no texto constitucional¹²⁷. Este princípio direciona-se para a tentativa de completude de direitos fundamentais. Nesse sentido, vislumbramos o alcance de garantias expressas na Constituição Federal, como por exemplo, o direito à propriedade, à moradia, ao lazer, à saúde, etc.

O texto constitucional no seu preâmbulo apresenta a igualdade como um dos valores supremos da sociedade, com o artigo 5º, I. E, também, no artigo 150, II, veda instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação de equivalência¹²⁸.

¹²⁶ ANDREI PITTEN VELLOSO, *El Principio de Igualdad Tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*, p. 48.

¹²⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista de Direito Público da Economia*, p.445.

¹²⁸ 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.

Ora, isso corrobora a ideia de tratar os desiguais na medida de suas desigualdades, tal como proposto por Rui Barbosa, em sua “Oração aos Moços”¹²⁹.

Tal tratamento é justificável, em face dos impostos submetidos a essas atenuações de legalidade serem de caráter extrafiscal. Nessa linha, segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA: “pois a última palavra estará sempre com o legislador, que determinará as condições e os limites de uso da faculdade ou não o fará, impedindo terminantemente, a sua utilização”¹³⁰. Para evitar danos à economia nacional, na proteção do mercado interno, ou mesmo para provocar medidas compensatórias às iniciativas de outros países no jugo de interesses da soberania do Estado. Ainda, do artigo 153, III, temos que o imposto sobre a renda - IR, em conjunto com o §2º, I, do mesmo artigo, será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei. Ora, com isso, pode-se reivindicar que a renda seja tributada com observância da capacidade contributiva.

Eis a igualdade como princípio geral do direito tributário e garantia do cidadão como contribuinte. A norma que impõe a observância da capacidade contributiva reveste-se de características de um verdadeiro princípio, uma vez que fica condicionada a uma regra geral que ampara toda a atividade do Direito Tributário¹³¹.

A Constituição Federal de 88 considerou a correlação entre os impostos e a capacidade contributiva ao dispor que, sempre que possível, haverá graduação que corresponda à capacidade do contribuinte, de acordo com o art. 145, §1º da Constituição¹³². Nesses termos, para assegurar garantias fundamentais é preciso vislumbrar que o Estado deve guardar proporção do quanto colige para com a particularidade da capacidade de cada contribuinte. Se há diferença entre os contribuintes, essa disparidade deverá ser revelada à realidade tributária. Se fosse o contrário, uma carga tributária maior para um indivíduo desprovido de condições contributivas para tal, oneraria a ponto de confisco, conforme vedação do art. 150, IV, da Carta Magna. Há a defesa de alguns de que a expressão “sempre que possível” se refere à noção do caráter pessoal dos impostos; outros de que se refere

¹²⁹ RUI BARBOSA, **Oração aos Moços**, p. 26.

¹³⁰ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Tributação: Democracia e Liberdade**, p. 959.

¹³¹ REGINA HELENA COSTA, **Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 32.

¹³² HUMBERTO ÁVILA, **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 85-87.

aos impostos que permitem a consideração da capacidade econômica dos contribuintes¹³³. A expressão “sempre que possível” significa, para alguns, que a hipótese material de incidência possibilita a ocorrência de elementos pessoais, no sentido de que se presta para revelar a real capacidade contributiva do sujeito passivo¹³⁴.

A correlação lógica entre o fator de discriminação e o tratamento desigual estabelecido é aspecto importante para verificar a desigualdade. HUMBERTO ÁVILA, adequadamente, avança nessa questão em que se enlaça a compatibilidade com a finalidade, e a consonância entre essa correlação e os valores constitucionais, com a substituição, no caso, “tratamento desigual” para “finalidade do tratamento desigual”¹³⁵.

Em matéria tributária a igualdade realiza-se pelo Princípio da Capacidade Contributiva. Dessa maneira, distinguir as pessoas para que algumas sejam mais tributadas e outras menos, serve para estabelecer uma tributação mais adequada às possibilidades de cada contribuinte. No plano jurídico, a concepção de capacidade contributiva se define naquele que é um sujeito de direitos, com fundamento na legislação tributária vigente, refletido na força econômica como conteúdo fundamental¹³⁶. Nessa seara, as pequenas e microempresas têm tratamento diferenciado para pagar seus impostos, uma vez que sua estrutura empresarial é diferente de uma média ou grande empresa. E, isso corrobora o Princípio da Capacidade Contributiva, no sentido de lhes oferecer maior simplificação tributária e eficiência no mercado em que atuem, consoante o artigo 146, III, d, da Carta Maior.

Como critério para tributar as pessoas, o artigo 145, §1º, da CF88, elege a capacidade contributiva, a capacidade de contribuir para com o estado, que se distingue de forma clara da capacidade econômica. Ter capacidade econômica possuem todas as pessoas que auferem alguma riqueza. Somente os fatos da vida social que pressupõem capacidade econômica podem manifestar-se pela lei

¹³³ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, 5 ed., p. 435.

¹³⁴ *Id.*

¹³⁵ Apud JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**, p. 177.

¹³⁶ REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 23-25.

tributária¹³⁷. Nesse sentido, enquanto a capacidade econômica é suficiente apenas para as necessidades vitais básicas, ainda não existe capacidade contributiva. Isso está dentro da noção do mínimo existencial ou mínimo vital, decorrente do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana (art. 1º da CF88). Além disso, o artigo. 7º, IV, que trata dos direitos sociais, estabelece que o salário mínimo deveria ser suficiente para atender às necessidades vitais básicas do cidadão brasileiro: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, transporte e previdência social, conquanto, na realidade brasileira é algo utópico. A Constituição do país determinou, ainda, que é vedado, aos entes políticos, utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), reforçando, ainda mais, as garantias que o princípio da capacidade contributiva enseja¹³⁸. Assim, os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, vedado, com isso, o confisco, ou seja, a cobrança desmedida e arbitrária, ao bel prazer do legislador, em desrespeito às garantias constitucionais, como, por exemplo, a propriedade. Contudo, verifica-se que, da disposição do interesse público em face do interesse particular, o Estado poderá instituir alíquotas progressivas, como no caso do IPTU: se o proprietário do imóvel deixar de utilizar a propriedade com observância da sua função social, explicitada no artigo 5º, XXII e XXIII, da Constituição Federal, o Estado aplicará a progressividade da alíquota, em razão do valor venal do imóvel, oferecendo real significado à destinação social da propriedade. Sabe-se que, em relação à alíquota, ao lado da base de cálculo, ela integra o critério quantitativo, revelando o “*quantum*” a ser desembolsado pelo sujeito passivo¹³⁹.

Pode-se distinguir entre capacidade contributiva absoluta e capacidade contributiva relativa e subjetiva. Atende-se à capacidade absoluta ou objetiva, para as hipóteses tributárias dos impostos, um fato que seja revelador de capacidade contributiva, como por exemplo, no artigo. 153, III, da Constituição Federal, “auferir renda”. Explique-se: capacidade contributiva absoluta ou objetiva – adjetivos sinônimos – o legislador considera como hipótese de incidência do tributo um fato que seja revelador de capacidade contributiva. Relacionam-se, com isso, os fatos que provocarão o nascimento das obrigações tributárias.

¹³⁷ *Ib.*, p. 27-28.

¹³⁸ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 40-42.

¹³⁹ REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 72.

Nas demais espécies tributárias, os fatos que ensejam essa capacidade contributiva é o estado que executa – prestação de serviço ou exercício da atividade de polícia (taxa) e construção da obra pública (contribuição de melhoria) - quem realiza os fatos é sempre o Estado. Capacidade contributiva relativa é adequar o quanto do tributo à intensidade econômica do fato praticado: por exemplo, uma mercearia, consideradas as instalações e complexidades de se tributar de forma diferentes de um hipermercado, com ponderação às possibilidades de renda, consumo e patrimônio peculiares aos fatos de cada um desses contribuintes. Por sua vez, capacidade contributiva subjetiva é a necessidade de adequar o tributo às características pessoais de cada contribuinte. Se o cidadão tem mais ou menos dependentes, se maiores de 65 anos, se tem despesas com educação, se tem despesas de saúde, etc. Essa forma de capacidade, relativa e subjetiva, dessarte, aplica-se a todas as espécies de tributos, como critério de graduação¹⁴⁰.

Não se trata, pois, da simples disposição de riqueza, que indicaria mera capacidade econômica, mas do dispor de uma riqueza suficiente para a submissão ao tributo, excedente, pois, da riqueza bastante para atender ao mínimo necessário para uma vida digna, satisfazendo, assim, mais do que tão só as necessidades vitais básicas do cidadão (Constituição, art. 7º, IV), condição essa que, então, sim, apontaria para uma genuína capacidade de contribuir para a sobrevivência do Estado...¹⁴¹.

Portanto, pode-se denotar que a disciplina da Carta Maior, que destaca a Legalidade e a Segurança Jurídica, em matéria tributária, também privilegia a capacidade contributiva com o favorecimento do contribuinte, que terá suas disponibilidades consideradas e observadas as suas particularidades.

4.6 PRATICABILIDADE

O Estado deverá perseguir o objetivo da supremacia do interesse público, uma vez que deverá proporcionar aos seus administrados a máxima eficiência

¹⁴⁰ *Ib.*, p. 26-27.

¹⁴¹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Tributação e Direitos Fundamentais...**, *op. cit.*, p. 177.

estatal em gerir as despesas públicas. Como decorrência disso, diligencia para tornar as suas receitas, impostas a todos, genericamente.

Em vista disso, deve buscar a praticabilidade:

... praticabilidade e praticidade para nomeá-la. Ambos os termos constam da lexicografia da língua portuguesa, com as seguintes acepções semânticas: “praticabilidade” é a *‘qualidade ou característica do que é praticável’*, enquanto que ‘praticidade’ é a *‘característica do que é prático’*. Possuem, portanto, denotações diversas: o primeiro, ligado à ideia do que é praticável, ou seja, do que é *‘factível, exequível, realizável’*; o segundo, por sua vez, ao que é prático, vale dizer, uma *‘aplicação de uso cômodo e fácil, funcional’*¹⁴².

A concepção de praticabilidade é importante para viabilizar a vontade estatal¹⁴³. Nesse sentido, a eficiência do Estado tornar-se-á praticável, exequível, à medida que possibilitar mecanismos adaptados à realidade em que se insere para atingir o interesse público.

Em decorrência disso,

Praticabilidade é a qualidade ou característica do que é praticável, factível, exequível, realizável. Tal atributo está intimamente relacionado ao Direito, permeando-o em toda a sua extensão, pois este só atua no campo da possibilidade, vale dizer, somente pode operar efeitos num contexto de realidade¹⁴⁴.

Por sua vez, a eficácia, refere-se ao fato da aplicação e observação da norma, reconhecimento do Direito pela comunidade. Dessa forma, a eficácia social refere-se ao fato de que há obediência e aplicação da norma, ou seja, há comportamento humano correspondente ao determinado pela norma e sua concretude¹⁴⁵.

Para complementar,

¹⁴² CARLOS RENATO CUNHA, **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: Limites da Praticabilidade Tributária**, p. 181.

¹⁴³ REGINA HELENA COSTA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 88-89.

¹⁴⁴ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 88).

¹⁴⁵ VIEIRA, José Roberto. Fundamentos Republicano-democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. In: FOLMANN, Melissa. (Coord.). **Tributação e Direitos...**, *op. cit.*, p. 185.

Se, de um lado, não alimentamos dúvidas sobre o que seja Efetividade ou Eficácia Social, de outro, também não temos a mais mínima dúvida acerca da inexistência de disposição, de nossa parte, de enveredar por essa seara de conhecimento¹⁴⁶.

O artigo 146, III, d, fornece amparo para definir que haverá tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte, com regimes especiais ou simplificados. Dessa forma, a atuação estatal faz-se necessária e significativa, uma vez que detém a titularidade do poder legislativo para mudar leis e assim, assegurar o que se considera praticável.

O artigo 170, IX revela que:

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.

E, ainda, do artigo 179, depreende-se que:

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

O Estado, portanto, não poderá desrespeitar esse primado de garantia do contribuinte, e, com isso, deverá conciliar a liberdade de propriedade com a atuação estatal, sempre no intuito de observar a legitimidade da cobrança¹⁴⁷.

4.7 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E PACTO SOCIAL

Das atividades e poderes da Administração Pública, com sua atuação prática dos princípios e garantias constitucionais, explicita-se que:

¹⁴⁶ *Id.*

¹⁴⁷ REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 99, 100.

O complexo de órgãos e entes personalizados, conduzidos por um corpo de agentes, que forma a Administração Pública, realiza grande número de atividades. As atividades destinam-se precipuamente a atender necessidades e interesses da população; fragmentam-se em inúmeras variedades, cada qual com características jurídicas e técnicas próprias. A Administração Pública desempenha, assim, amplo e diversificado leque de atividades, para cumprir as tarefas que o ordenamento lhe confere, atividades essas de diferentes tipos sob várias formas e regimes¹⁴⁸.

A administração pública, contudo, está sujeita, nas suas atividades, a limites que constituem, também, garantias do cidadão, inclusive do cidadão-contribuinte. Da Constituição Brasileira denota-se que o artigo 150, I e §5º estabelece regras importantíssimas para impor limites ao poder público e garantias ao contribuinte. A Legalidade do artigo 150, I, como já vimos. Decorrente, na história, da Carta Magna Inglesa, de 1215, com a tese do “*no taxation without representation*”, não tributar sem a representação pela via da Lei. Apesar de que é vedado declarar o desconhecimento da lei, o contribuinte deverá estar ciente dos direitos e garantias atinentes à realidade tributária.

Nesse sentido,

... podemos dizer que,..., qualquer comunidade organizada na forma que mais êxito teve até o momento, na forma de estado moderno, está necessariamente ancorada em deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização, justamente porque visa realizar uma cidadania de liberdade, isto é, um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais, não pode deixar de ter custos compatíveis com essa liberdade¹⁴⁹.

É preciso, ainda, que o pagador de impostos seja comunicado, em tempo hábil, de possíveis erros da administração pública, para que ela os corrija ou mesmo para que ele se defenda. Do Pacto Social, depreende-se que o consentimento dos cidadãos, mesmo na eleição de seus representantes em uma democracia como a nossa, deve possuir prerrogativas que lhe assegurem a manutenção da soberania e a representatividade do povo que escolheu seu governo.

É preciso registrar, ainda, que:

A Constituição Federal disciplina, nos artigos 70 a 75, a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, determinando, no último dispositivo, que

¹⁴⁸ ODETE MEDAUAR, **Direito Administrativo Moderno**, p. 129.

¹⁴⁹ JOSÉ CASALTA NABAIS, *A face oculta dos direitos...*v. 5, *op. cit.*, p.163.

essas normas se aplicam, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios¹⁵⁰.

Assim, trata-se de uma realidade em que há controle e manutenção das contas públicas, fiscalizando-se as finanças do Estado.

A falta de segurança jurídica, com o abuso do poder administrativo, com regras arbitrárias, normas ambíguas ou mesmo desproporcionais podem ocasionar aos contribuintes o comportamento discutível da evasão fiscal, com compensação e resposta aos excessos estatais. E isso, na visão de HOBBS, faria o optante do contrato retornar ao estado de guerra, pré-contratual, pois não tem mais as garantias de proteção.

Ainda do artigo 150, II, verifica-se a proibição da fundamental Igualdade Tributária, da qual decorrerá a Capacidade Contributiva:

..., 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.

Portanto, o Estado deverá respeitar o contribuinte e suas garantias, em face da tributação que lhos atinge, e resguardar os princípios existentes na Carta Constitucional, para estabelecer a manutenção de seus direitos de propriedade e da sua segurança jurídica, de modo a manter-se fiel ao pacto social.

¹⁵⁰ MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, **Direito Administrativo**, p. 745

5 SIMPLES NACIONAL

5.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

O tratamento favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, economicamente já estabelecido nos artigos 170, IX, e 179, do termo constitucional, encontrou suporte, em matéria tributária, no artigo 146, III, d, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, em prol do desenvolvimento nacional.

..., o tratamento jurídico simplificado e favorecido, ora estabelecido, visa a facilitar a constituição e o funcionamento da microempresa e empresa de pequeno-porte, de modo a assegurar o fortalecimento de sua participação no processo de desenvolvimento econômico e social¹⁵¹.

5.2. SIMPLES NACIONAL: DEFINIÇÃO, APLICAÇÃO E ABRANGÊNCIA

A lei definidora¹⁵², Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, do Simples Nacional, que revogou as Leis números 9.317/96 e 9.841/99¹⁵³, Simples Federal, foi criada em conformidade com o artigo 170, IX da Constituição Federal de 1988. Esse dispositivo estabelece que:

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 -

¹⁵¹ LÚCIA HELENA BRISKI YOUNG, **Simples Federal: Microempresa e Empresa de Pequeno Porte**, p. 35.

¹⁵² As finalidades vão muito além das que os do SIMPLES FEDERAL, da Lei nº 9.317/96 e das do Estatuto de 1999. A denominação “SIMPLES NACIONAL”, reverberada no Estatuto Nacional, ou mesmo, ainda, na denominação de Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, de Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, ou de Novo Simples, ou mesmo de Supersimples. São variações positivas aos mecanismos jurídicos anteriores - RENALDO LIMIRO DA SILVA e ALEXANDRE LIMIRO, **Manual do...**, *op. cit.*, p. 23.

¹⁵³ A sistemática anterior, do Simples Federal, instituído pela Lei Federal nº 9.317, de 05.12.1996, o chamado ‘SIMPLES’ – Sistema Integrado de Pagamento e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, unificou de maneira simplificada, o regime tributário dessas empresas. A legislação de regência não obrigava as empresas a aderirem ao “SIMPLES”, podendo optar pela tributação normal, ou seja, pelo lucro presumido, real ou arbitrado – MARCOS TADEU HATSCHBACH, **Simples**. Manual de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, p. 13-15.

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

Exemplifique-se a evolução da distribuição dos estabelecimentos, por porte no Brasil, desde 2002 até 2012:

Tabela 1 – Evolução da distribuição dos estabelecimentos por porte Brasil 2002 (em%)¹⁵⁴

Evolução da distribuição dos estabelecimentos por porte Brasil 2002 - 2012 (em %)						TABELA 1
Porte	2002	2003	2004	2005	2006	
MPE	99,3	99,3	99,3	99,2	99,2	
Micro	95,0	95,0	94,8	94,6	94,4	
Pequena	4,3	4,3	4,5	4,6	4,8	
MGE	0,7	0,7	0,7	0,8	0,8	
Média	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	
Grande	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	
TOTAL (em nº abs.)	4.878.353	5.039.414	5.218.293	5.406.112	5.504.203	
Porte	2007	2008	2009	2010	2011	2012
MPE	99,1	99,1	99,1	99,0	99,0	99,0
Micro	94,2	94,0	93,9	93,5	93,3	93,1
Pequena	4,9	5,1	5,2	5,5	5,7	5,9
MGE	0,9	0,9	0,9	1,0	1,0	1,0
Média	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7
Grande	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
TOTAL (em nº abs.)	5.640.870	5.838.070	6.026.413	6.180.578	6.385.814	6.405.122

Fonte: MTE. Rais. Elaboração: DIEESE. Obs.: Setores considerados: indústria, construção, comércio e serviços

49

Da tabela exposta nota-se que a participação das pequenas empresas elevou-se gradativamente, contrastando com a informalidade. Pode-se dizer que houve crescimento econômico do país, mas também é perceptível que muitas microempresas migraram para empresas de pequeno porte ou cresceram ainda mais. É preciso observar que pode ter ocorrido a elevação da formalidade dessas empresas, com o incremento dessas estatísticas.

O artigo 179, que trata da responsabilidade dos entes políticos para determinar o cumprimento do tratamento diferenciado, com a definição legal respectiva, assevera:

¹⁵⁴ Retirado de: Anuário Sebrae 2013 – p. 49: disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf, acesso em: 25 set. 2015.

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 idêntico sentido, o art. 146, III, d, também presente na Carta Constitucional:

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.

O Simples Nacional impera no recolhimento centralizado e unificado do IRPJ, do CSLL, do PIS, do COFINS, do INSS patronal e do IPI, quando for contribuinte. E, ainda com possibilidade de inclusão do ICMS e do ISS, com o acordo entre o Estado e/ou Município¹⁵⁵.

Ponderando o caráter da isonomia, quanto ao tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas, é preciso observar que:

... na formulação clássica, um aspecto essencial à isonomia consiste no tratamento diferenciado compatível com as distinções existentes entre as situações em cotejo. A instituição legislativa de benefícios restritos a determinada categoria de situações deve refletir as características diferenciais que dão identidade à referida categoria, permitindo a sua distinção daquelas situações que não compartilham dos mesmos caracteres. Mais ainda, a diferenciação em favor de um conjunto de situações deve ser um meio adequado à realização dos valores protegidos pelo Ordenamento Jurídico¹⁵⁶.

¹⁵⁵ A LC 123/06 é um tratamento diferenciado e favorecido aos gestores que nela se enquadrarem. Será gerido pelas instâncias constituídas pelo Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e, além disso, pelo Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, conforme o art. 2º, da LC123/06. O Comitê Gestor irá tratar de assuntos relacionados à tributação, enquanto o Fórum será responsável pelas demais decisões. Porém, a centralidade está no Comitê. Atente-se para a observância de distribuição de representantes dos Estados, Distrito Federal e Municípios para as decisões, indicados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, o Confaz, enquanto os representantes dos Municípios serão indicados pela entidade representativa das Secretarias de Finanças das Capitais e outro, dos dois componentes, pelas entidades de representação nacional dos Municípios Brasileiros - RENALDO LIMIRO DA SILVA e ALEXANDRE LIMIRO, **Manual do...**, *op. cit.*, p. 26-27.

¹⁵⁶ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Estatuto da Microempresa e as Licitações Públicas**, p. 19.

O tratamento instituído pela Lei não constitui um novo imposto. Revela-se tão somente como um tratamento diferenciado. Algo, portanto, mais prático e realizável para as microempresas e pequenas empresas. Com isso, faz-se o micro e pequeno empresário, alcançar mais facilmente a sua regularidade tributária, proporcionando ao fisco melhor arrecadação e previsão de receitas, e oferecendo mais segurança de negócios e garantias aos colaboradores dessas empresas. Veja-se o amálgama formado pelo número de pessoas participantes das atividades dessas empresas:

Tabela 2 - Distribuição das micro e pequenas empresas por classe de tamanho dos Municípios, segundo porte do estabelecimento – Brasil 2012¹⁵⁷

TABELA 9 **Distribuição das micro e pequenas empresas por classes de tamanho dos municípios, segundo porte do estabelecimento - Brasil 2012**

Classes de tamanho dos municípios (em 1.000 habitantes)	Número de estabelecimentos							
	Micro				Pequena		MPE	
	Com empregados		Sem empregados		Em nº abs.	Em %	Em nº abs.	Em %
	Em nº abs.	Em %	Em nº abs.	Em %				
Inferior a 10	87.531	4,0	184.564	4,9	7.240	1,9	279.335	4,4
De 10 a menos de 30	249.371	11,4	476.138	12,6	26.087	6,9	751.596	11,9
De 30 a menos de 100	424.882	19,4	710.359	18,9	60.365	16,0	1.195.606	18,9
de 100 a menos de 200	245.991	11,2	397.296	10,5	42.538	11,2	685.825	10,8
de 200 a menos de 500	391.674	17,8	610.815	16,2	72.632	19,2	1.075.121	17,0
de 500 a menos de 1000	196.071	8,9	297.055	7,9	39.399	10,4	532.525	8,4
1000 ou mais	599.222	27,3	1.090.433	28,9	129.957	34,4	1.819.612	28,7
TOTAL	2.194.742	100,0	3.766.660	100,0	378.218	100,0	6.339.620	100,0

Fonte: MTE, Rais
 Elaboração: DIEESE
 Obs.: a) Tamanho populacional dos municípios baseado nas estimativas do IBGE, Diretoria de Pesquisas (DPF); Coordenação de População e Indicadores Sociais (Copis)
 b) Setores considerados: indústria, construção, comércio e serviços

A tabela acima relaciona o número de empregados, absolutos e em percentual, que dimensiona a sua grande participação nas ME e EPP, nas classes dos Municípios, consideradas classes de 1000 habitantes. Pode-se perceber que ainda há muitas empresas registradas sem empregados. Isso talvez ocorra em relação à participação de empregados não registrados ou mesmo o emprego de familiares, o que movimenta a economia, mas não os reconhece como integrantes formais de uma ME ou EPP.

Quanto a isso, vislumbra-se que:

¹⁵⁷ Retirado de: Anuário Sebrae 2013 – p. 49; disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf, acesso: em 25 set, 2015.

... ao se estabelecer normas gerais com fins de se proporcionar tratamento de forma diferenciada e favorecida a esses segmentos da economia brasileira, especialmente quanto à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estes incluídos agora de forma obrigatória, mediante regime único de arrecadação, um grande desenvolvimento poderá ser observado, principalmente se houver por parte das autoridades competentes um programa de esclarecimento – o que induzirá a grande maioria ou até mesmo a totalidade dos beneficiários da nova lei a se inscreverem no SIMPLES NACIONAL¹⁵⁸.

Para compreender o Simples Nacional é preciso adentrar às contribuições da Lei Complementar nº 123, que entrou em vigor no dia 15.12.2006, dia de sua publicação, com vigência, porém, somente a partir de 1º de julho de 2007, em consideração à “*vacatio legis*” para adequação e preparação das empresas para esse novo regime, chamado também de Supersimples.

Somente as empresas inscritas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, considerados os respectivos valores para seu enquadramento, poderão ser assim consideradas micro e pequenas empresas, tal como determina o artigo 3º da LC 123/06, e as disposições da Lei nº 8.934 de 18.11.1994. Veja-se a tabela seguinte, para explanar o número e a distribuição dos estabelecimentos por porte, ou seja, das empresas registradas. Assim, a tabela identifica que a maioria das empresas é representada pela ME, sendo que as que não estão na tabela representam a proporção restante. Com isso, existe a percepção de que a participação das ME e EPP correspondem pelo grande fluxo financeiro e contributivo das receitas do Estado, consideradas, nesta tabela, as grandes regiões do País. Nesta tabela existem as representações dos principais estados que integram a federação.

¹⁵⁸ RENALDO LIMIRO DA SILVA e ALEXANDRE LIMIRO, **Manual do...**, *op. cit.*, p. 31-32.

Tabela 3 - Número e distribuição dos estabelecimentos por porte Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação 2012¹⁵⁹

Número e distribuição dos estabelecimentos por porte Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação 2012						
Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação	Micro		Pequena		Micro e Pequena	
	Em nº abs.	Em %	Em nº abs.	Em %	Em nº abs.	Em %
Sudeste	3.014.329	92,8	197.793	6,1	3.212.122	98,9
Espírito Santo	114.303	92,2	8.330	6,7	122.633	99,0
Minas Gerais	673.156	93,6	39.782	5,5	712.938	99,1
Rio de Janeiro	403.009	90,2	36.720	8,2	439.729	98,5
São Paulo	1.823.861	93,1	112.961	5,8	1.936.822	98,9
Sul	1.382.749	94,3	73.333	5,0	1.456.082	99,3
Paraná	487.552	94,0	26.964	5,2	514.516	99,2
Rio Grande do Sul	570.590	95,0	26.144	4,4	596.734	99,3
Santa Catarina	324.607	93,4	20.225	5,8	344.832	99,2
Centro-Oeste	443.358	92,7	30.253	6,3	473.611	99,0
Distrito Federal	92.142	91,4	7.233	7,2	99.375	98,6
Goiás	184.096	93,4	11.244	5,7	195.340	99,1
Mato Grosso	96.890	92,5	6.924	6,6	103.814	99,2
Mato Grosso do Sul	70.230	92,7	4.852	6,4	75.082	99,1
BRASIL	5.961.402	93,1	378.218	5,9	6.339.620	99,0

continua

E, ainda, na tabela seguinte, a porcentagem da concentração de empresas na capital e no interior das cidades do Brasil. Nesse sentido, é preciso considerar que a maior parte das ME e EPP encontram-se no interior. Assim, a distribuição das ME e EPP representa maior volume no interior e, provavelmente, maior pulverização na distribuição desse capital, o que corrobora o fomento empresarial à atividade de numerosos indivíduos que fazem do empreendedorismo sua atividade laborativa e profissional. Observe-se, ainda, a disparidade da concentração dessas empresas no interior das cidades do Sul, em comparação com as do Nordeste e do Norte, pode ser indicativo de formalidade maior, no sentido de registro, das empresas do Sul que inscrevam suas atividades nos órgãos respectivos, uma vez que numerosas empresas ainda não se encontram registradas.

¹⁵⁹ Retirado de: Anuário Sebrae 2013 – p. 53, disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf, acesso: em 25 set, 2015.

Tabela 4 – Distribuição das micro e pequenas empresas por localidade Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação 2011 e 2012 (em %)¹⁶⁰

Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação	2011			2012		
	Capital	Interior	Total	Capital	Interior	Total
Norte	42,0	58,0	100,0	41,4	58,6	100,0
Acre	62,2	37,8	100,0	60,6	39,4	100,0
Amapá	70,0	30,0	100,0	70,5	29,5	100,0
Amazonas	71,1	28,9	100,0	71,1	28,9	100,0
Pará	27,0	73,0	100,0	26,5	73,5	100,0
Rondônia	30,2	69,8	100,0	29,6	70,4	100,0
Roraima	83,5	16,5	100,0	81,3	18,7	100,0
Tocantins	26,3	73,7	100,0	27,1	72,9	100,0
Nordeste	34,1	65,9	100,0	34,4	65,6	100,0
Alagoas	44,9	55,1	100,0	45,2	54,8	100,0
Bahia	23,7	76,3	100,0	23,8	76,2	100,0
Ceará	45,4	54,6	100,0	45,6	54,4	100,0
Maranhão	31,2	68,8	100,0	31,2	68,8	100,0
Paraíba	32,0	68,0	100,0	32,6	67,4	100,0
Pernambuco	30,6	69,4	100,0	31,3	68,7	100,0
Piauí	41,3	58,7	100,0	41,5	58,5	100,0
Rio Grande do Norte	42,3	57,7	100,0	42,1	57,9	100,0
Sergipe	49,5	50,5	100,0	50,2	49,8	100,0

continua

Da mesma maneira, aconteceu com o advento do Simples Federal, em que as estatísticas representaram incremento da formalidade com o passar dos anos.

¹⁶⁰ Retirado de: Anuário Sebrae 2013 – p. 60: Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf, acesso em 25 set, 2015.

Tabela 5 - Distribuição das micro e pequenas empresas por localidade Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação 2011 e 2012 (em %) ¹⁶¹

conclusão						
Distribuição das micro e pequenas empresas por localidade Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação 2011 e 2012 (em %)						
Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação	2011			2012		
	Capital	Interior	Total	Capital	Interior	Total
Sudeste	32,1	67,9	100,0	32,6	67,4	100,0
Espírito Santo	16,6	83,4	100,0	16,5	83,5	100,0
Minas Gerais	18,4	81,6	100,0	18,8	81,2	100,0
Rio de Janeiro	48,1	51,9	100,0	48,7	51,3	100,0
São Paulo	34,6	65,4	100,0	35,0	65,0	100,0
Sul	18,5	81,5	100,0	18,4	81,6	100,0
Paraná	24,4	75,6	100,0	24,4	75,6	100,0
Rio Grande do Sul	19,3	80,7	100,0	19,0	81,0	100,0
Santa Catarina	8,6	91,4	100,0	8,6	91,4	100,0
Centro-Oeste	46,2	53,8	100,0	46,5	53,5	100,0
Distrito Federal	100,0	0,0	100,0	100,0	0,0	100,0
Goiás	34,0	66,0	100,0	34,8	65,2	100,0
Mato Grosso	24,1	75,9	100,0	23,9	76,1	100,0
Mato Grosso do Sul	37,0	63,0	100,0	37,5	62,5	100,0
BRASIL	30,7	69,3	100,0	31,0	69,0	100,0

Fonte: MTE. Rais
Elaboração: DIEESE
Obs.: Setores considerados: indústria, construção, comércio e serviços

| 61

Destas duas últimas tabelas, pode-se perceber a participação das ME e EPP no cenário nacional, a força e a sinergia que movimentam a economia, visto a grandeza do PIB no cenário mundial.

Pode-se, pois, perceber o impacto que as ME e EPP oferecem ao panorama nacional, com o novo tratamento disposto pela LC 123/06, e o critério estabelecido para distingui-las, conforme a tabela constante no anexo deste trabalho, com suas faixas de alíquotas. É pertinente o argumento de que o conjunto das ME e EPP do cenário brasileiro fornece elementos suficientes para crer que o Pacto Social, previsto pelos contratualistas, é perceptível, e as remete a condições de maior poderio econômico, com poder de barganha, em face do governo, do que se estivessem na informalidade. A formalidade trazida pela LC nº 123/06 oferece maiores garantias para essas empresas.

¹⁶¹ Retirado de: Anuário Sebrae 2013 – p. 61: Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf, acesso em 25 set, 2015.

5.3 CONCEITO DO SIMPLES NACIONAL

No início da década de 80, do século passado, houve a inserção das microempresa na realidade jurídica brasileira, com o advento do Decreto nº 90.144, de 07.11.1984, e, posteriormente, com a Lei nº 7.256, de 27.11.1984¹⁶².

Assim,

A criação de um Estatuto para a microempresa e pequena empresa visualizou, com apoio do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), a preocupação com o acesso ao crédito, tributos, capacidade de investimentos, financiamento bancário, aspectos referentes ao governo em geral¹⁶³.

Conceituar o regime tributário aplicável às ME e EPP é tarefa importante no cenário nacional, uma vez que a maior parte das empresas brasileiras corresponde a esses tipos empresariais, conforme dados do IBGE¹⁶⁴. Observa-se, também, que a Lei nº 12.441, de 11/07/2011 criou a modalidade de pessoa jurídica EIRELI, Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, que compõe desde janeiro de 2012, o rol das optantes possíveis do Simples Nacional. Do artigo 966, do Código Civil Brasileiro obtém-se, que se considera empresário quem exerce, profissionalmente, atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Dos artigos 1º ao 2º da LC nº 123/06¹⁶⁵, verifica-se o tratamento favorável tributário às micro e pequenas empresas, no sentido de desburocratizar a apuração de tributos e simplificá-los, entre os entes políticos, em observância ao mandamento

¹⁶² ANA PAULA ROCHA DO BOMFIM, **Comentários ao Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – LC 123/2006**, p. 3.

¹⁶³ O maior objetivo desse Estatuto é centralizar oito impostos e contribuições para microempresas e pequenas empresas em um único documento de arrecadação, facilitando o recolhimento tributário, trazendo para a formalidade essas empresas que antes desse tratamento, estavam na informalidade tributária. Ou seja, há a declaração que retira o vício da burocracia fiscal no recolhimento de tributos cuja omissão de receitas estará sendo fiscalizada pelos entes da federação nas três esferas (União, Estados e Municípios) – *Ib.*, p. 9

¹⁶⁴ Disponível em <http://ibge.gov.br/home/estatistica/economia/microempresa/microempresa2001.pdf>, acesso em 15 mar. 2015.

¹⁶⁵ Sua vigência iniciou em 01/07/2007, sendo que até esta data, vigeu a Lei nº 9.317/1996, que regulava o antigo SIMPLES FEDERAL. O art. 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias dispôs que todos os regimes especiais de tributação referentes às ME e EPP cessariam a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da CF/88, devendo observar o art. 60, §4º, I, do mesmo diploma.

da isonomia. Contudo, quem recebe esse tratamento é o empresário e não a empresa, uma vez que é ele quem recolhe o imposto. Por conseguinte, é preciso tratar desigualmente as empresas desiguais à medida de sua desigualdade. Dessarte, o artigo 179 da CF88, refere-se a normas benéficas quanto à apuração e recolhimento de tributos, com o objetivo de fomentar a economia, construindo laços mais fortes de mercado e comercialização. Compreende, nesse sentido, impostos federais, estaduais e municipais, em cumprimento do disposto no artigo 170, IX da Constituição Federal. Há, pois, recolhimento, em documento único de arrecadação, instituído pelo Comitê Gestor, vinculado ao Ministério da Fazenda.

Da definição de microempresa e empresa de pequeno porte pode ser encontrada no artigo 3º, da LC nº 123/2006.

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

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

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

E, qual é o tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte? É algo diferenciado, em termos genéricos. Benéfico, para as empresas que não são tão complexas quanto as médias e grandes empresas, em virtude de simplificar procedimentos de apuração de tributos, e seus regimes de recolhimento. O intuito disso é possibilitar a essas empresas, que compõem a maior parte das empresas brasileiras, o estímulo para criarem novos negócios, fomentar o comércio, portanto, alavancar mercados, criar empregos, estimular a economia em termos gerais. As médias e grandes empresas, por sua vez, mais complexas, possuem capacidade suficiente para gerir seus negócios com maior poderio financeiro e econômico e, devido a isso, não fazem jus a mesma tratativa das microempresas e empresas de pequeno porte. Para atender de forma adequada ao seu porte

econômico, bem como às disposições constitucionais sobre as microempresas e pequenas empresas, o SIMPLES NACIONAL, simplifica as obrigações relativas ao cálculo e ao recolhimento dos impostos e contribuições¹⁶⁶.

Daquilo que se projeta com a LC nº 123/06, há o pagamento do tributo, da possível penalidade à qual se submete a empresa inadimplente, das obrigações acessórias, do recolhimento, da apresentação das declarações, bem como da atividade fiscalizadora que o Município, os Estados, o Distrito Federal e a União devem realizar. Ainda, para alguns autores, não é um cenário isento de preocupações constitucionais:

... diversos tópicos de raiz constitucional são suscitados quando se analisa as implicações tributárias da Lei Complementar nº 123/2006 em ^{nos}so sistema jurídico. O mais abrangente desses tópicos constitucionais reside na alegação de inconstitucionalidade do presente Estatuto, por tocar em questões fiscais que poderiam modificar o equilíbrio original do pacto federativo contido na Constituição Federal de 1988¹⁶⁷.

O Simples Nacional, esclareça-se, não cria novo tributo, e sim uma nova sistemática para recolhimento, nos termos da CF88, mediante simplificação, para arrecadar, através de documento único, oito tributos e contribuições¹⁶⁸, conforme o artigo 13 da LC nº 123/06.

Dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional o Supersimples implica o recolhimento mensal de diversos impostos e contribuições, conforme lista abaixo:¹⁶⁹. Em adendo a isso, o artigo 13 da LC nº 123/06 cita que:

O art. 13, da LC nº 123/06, no seu § 1º diz que o recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas...

¹⁶⁶ LÁUDIO CAMARGO FABRETTI, **Simples Nacional**, p. 133.

¹⁶⁷ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**: LC 123, de 14.12.2006 – LC 127, de 14.08.2007, p. 24.

¹⁶⁸ ANA PAULA ROCHA DO BOMFIM, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 25.

¹⁶⁹ O art. 146 da CF88, com a reserva de “quórum” qualificado pelo art. 69 da mesma Carta, com a devida autorização para dispor apenas sobre normas gerais relativas ao Supersimples, deixando para os demais entes da administração direta o estabelecimento de instrumentos jurídicos, de sua competência tributária, para a sistemática do que foi estruturada na LC nº 123/06 - RENALDO LIMIRO DA SILVA e ALEXANDRE LIMIRO, **Manual do...**, *op. cit.*, p. 59.

- a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, exceto o incidente na importação;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, exceto a incidente na importação - COFINS;
- e) Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, exceto a incidente na importação - PIS/Pasep;
- f) Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica (patronal), exceto as receitas do Anexo IV - INSS/CPP;
- g) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS;
- h) Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS¹⁷⁰.

A gestão, ou a tratamento às microempresas e empresas de pequeno porte, sofre as vedações do artigo 17 da LC nº 123/06, e a possibilidade de recolhimento dos responsáveis, de acordo com os artigos 45 e 128 do CTN, com a atribuição da lei de responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro.

As mudanças necessárias e efetivas para a melhoria das condições dos microempresários e dos pequenos empresários brasileiros, em matéria tributária, devem ser concretas e, não somente idealizadas. As possibilidades da Administração Pública no caso do fomento econômico, não deverão ser pensadas somente do ponto de vista arrecadatório, e, sim, sob a batuta da condução do mercado com responsabilidade e interesse em estimular a produtividade e a circulação de riquezas, além da formulação de regras dinâmicas para o setor, em termos de incentivos.

5.4 FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL DO SIMPLES NACIONAL

A despeito de que já referidos, aqui e ali, cumpre apontar, de forma sintética e reunidos, os fundamentos constitucionais do Simples Nacional. É o que passamos

170

Disponível

em:

http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Manual_PGDAS.pdf, acesso em 29 jul. 2015.

a fazer. Comece-se por um dos princípios gerais da atividade econômica, no artigo 170, IX:

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.

Por sua vez, a CF88 assegura a essas empresas a simplificação de suas obrigações, no artigo 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.

E, quanto à matéria tributária, a regra encontra-se no artigo 146,. III, d:

Cabe à lei complementar:

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

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

Ao estado brasileiro soberano coube a competência tributária. Pelo fato do Brasil ser uma federação em que os municípios gozam de autonomia, a competência atribuída com a organização político-administrativa ficou ao encargo da União, dos Estados e dos Municípios, ressalvada a do Distrito Federal, preconizado no artigo 32, §1º, da CF88. A autonomia de cada ente político pressupõe a capacidade de gerir receitas em prol do respectivo interesse público. Ainda, nesse sentido, conforme carta de competências, temos aquelas prevista nos artigos 21 e 23, com a competência da União; nos artigos 23 e 25, §1º, com as atribuições aos Estados; e, por sua vez, nos artigos 23 e 30, com a referida competência dos Municípios. E, ademais, a competência legislativa da União consubstanciada nos artigos 22 e 24; a competência legislativa dos Estados, no artigos 25, §1º e 24, §3º e, por fim, a competência legislativa dos Municípios no artigo 30, I, todos os dispositivos citados do texto constitucional.

A aplicação do Simples Nacional engloba inovações de ordem tributária, trabalhista, processual, civil e administrativa. Portanto, deverá ser consoante a Constituição Federal brasileira. Dessarte, deve-se comparar o Texto Constitucional às Leis que remetem ao Simples Nacional, ou Supersimples, como também é conhecido, quanto à sua harmonia e equilíbrio no rol legislativo do país. Trata-se de uma tentativa de reduzir o vício da burocracia e ampliar o rol de possibilidades para as microempresas e empresas de pequeno porte de modo a que se sobressaíam através de procedimentos mais ágeis em face da concorrência.

Do artigo 179 da Carta Magna, depreende-se que os entes federativos possuem atribuições. Em observância às regras do Simples Nacional, contudo, cada ente poderá gerir como lhe aprouver sua arrecadação, e, em decorrência do funcionamento do Simples Nacional, poderão ocorrer conflitos. Note-se que, a fiscalização do pagamento de tributos dentro da sistemática englobará impostos federais, estaduais e municipais, com a consequente atribuição da respectiva receita tributária obtida.

A Lei que instituiu o Supersimples é uma lei complementar, com eficácia abrangente o suficiente para ser nacional, pois reverbera em todos os entes políticos. Com normas gerais aptas à regulamentação dos eventuais conflitos.

5.5 RESGATANDO A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

O conceito de empresas de pequeno porte decorreu da Lei n. 6.468, de 14.11.1977. Para a microempresa, posteriormente, houve o projeto de Lei n. 16/1984, convertido em Lei nº 7.256, de 27.11.1984, o Estatuto da Microempresa. Ainda, o Decreto-lei nº 1.780 de 14.11.1980, relativo às empresas de pequeno porte, e a Lei nº 7.713 de 22.12.1988; além de, posteriormente, a Lei Complementar nº 48, de 10.11.1984, quanto às microempresas.

Inicialmente a Lei que instituiu o Simples Federal foi a Lei nº 9.317/96, resgatando da informalidade numerosos empreendedores, ao estabelecer normas que os beneficiassem, em termos de estruturação de direitos e garantias¹⁷¹.

¹⁷¹ HALLEY HENARES NETO, **Comentários à Lei do Supersimples**, p. 51.

Em 14.12.2006, foi sancionada a Lei Complementar nº 123, modificada posteriormente pela Lei Complementar nº 147, de 07.10.2014. Além disso, a Lei Complementar nº 123/06 alterou os dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24.07.1991, da Lei nº 10.189, de 14.02.2001, da Lei Complementar nº 63, de 11.01.1990; revogando as Leis nºs 9.317/96 e 9.841/99¹⁷².

A Lei Ordinária nº 8.864, de 28/03/94 alterou o limite máximo do valor da receita bruta anual, porém não revogou integralmente a Lei n. 7.256/84. Além disso, impôs o tratamento jurídico diferenciado para a empresa de pequeno porte. Por sua vez, a Lei ordinária federal nº 9.317/96, resultou na criação da Medida Provisória nº 1.526, de 05.11.1996, revogou as Lei nºs 7.256/84 e 8.864/94.

A Lei federal nº 9841, de 05.10.1999, por sua vez, nada modificou o posto pela Lei nº 9.317/1996. Nessa seara, a Lei nº 9.841/1999 regulou o tratamento diferenciado às empresas referidas revogando integralmente a Lei nº 8.864/1994, sem alterar ou inovar o tratamento tributário diferenciado posto pela Lei nº 9.317/1996, condizente com o art. 10 da Lei nº 9.964/2000¹⁷³. Entretanto o art. 89 da Lei Complementar nº123/06 diz que: “Ficam revogadas, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 5.12.1996, e a Lei nº 9.841, de 5.10.1999”.

5.6 ALGUNS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DO SIMPLES

A definição de microempresa e empresa de pequeno porte, desde o advento da vigente Constituição da República, obteve respaldo legal para a sua implementação na esteira do artigo 179, da CF88.

A apreciação dessa definição engloba o conceito de receita bruta anual, ou seja, o quanto obtido por uma empresa em relação às suas atividades de economias no período de um ano, sem descontos de tributo de nenhum tipo, para determinar o porte da atividade empresarial¹⁷⁴. Da LC nº 123/06, o artigo 18 explicita:

¹⁷² ANA PAULA ROCHA DO BOMFIM, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 4.

¹⁷³ DÉBORA SOTTO, **Tributação da Microempresa...**, *op. cit.*, p. 61.

¹⁷⁴ DÉBORA SOTTO, **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)**, p. 57.

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

E dos patamares de receita bruta, o artigo 1º do Decreto nº 5.028/04 (DOU 01.04.2004) cita:

Art. 1º Os valores dos limites fixados nos incisos I e II do art. 2º da Lei no 9.841, de 5 de outubro de 1999, passam a ser os seguintes:

I - microempresa, a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 433.755,14 (quatrocentos e trinta e três mil, setecentos e cinqüenta e cinco reais e quatorze centavos);

II - empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que, não enquadrada como microempresa, tiver receita bruta anual superior a R\$ 433.755,14 (quatrocentos e trinta e três mil, setecentos e cinqüenta e cinco reais e quatorze centavos) e igual ou inferior a R\$ 2.133.222,00 (dois milhões, cento e trinta e três mil, duzentos e vinte e dois reais) (sic).

Não obstante, este decreto alterou os limites de receita bruta estipulados pela lei¹⁷⁵.

Houve, ainda o Decreto nº 3.474 de 19.05.00; a Medida Provisória nº 255, de 01/07/2005; a Lei nº 11.196, de 21/11/2005; a Medida Provisória nº 275 de 29/12/2005; e a Lei nº 11.307 de 19/05/2006, que introduziram modificações legislativas.

A Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, por sua vez, acrescentou a alínea “d” ao artigo 146, III, da Carta Magna:

Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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

¹⁷⁵ LÚCIA HELENA BRISKI YOUNG, **Simples Federal...**, *op. cit.*, p. 35.

O empresário, por sua vez, pode ser pessoa física (empresário individual) ou pessoa jurídica (sociedade empresária), com o registro pertinente. Dessa maneira, tanto um quanto o outro se poderão beneficiar desse novo regime, desde que se submetam a todos os deveres obrigatórios perante a lei¹⁷⁶.

Dos deveres mencionados, pertinente lembrar que a dívida tributária não surge por ato da autoridade. Existe, sim, pelo que a lei determina, em função da ocorrência de certo fato, descrito na hipótese de incidência tributária, conforme legislação vigente à época de sua ocorrência. Dessarte, o tratamento diferenciado poderá evitar a sonegação e a evasão tributárias, decorrentes do melhor conhecimento e da praticabilidade no recolhimento dos tributos.

5.7 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO SIMPLES NACIONAL

A hipótese de incidência tributária é construída pelo recolhimento de fatos da realidade qualificados normativamente pelo legislador como fatos jurídicos, quando se der a subsunção e a incidência tributária¹⁷⁷. Nesse sentido, esse descritor está vinculado pela linguagem do direito positivo, à consequência da regra que estipula a relação jurídica decorrente¹⁷⁸.

O critério material aponta comportamentos de pessoas inseridos, em condições de espaço e tempo. Poderemos, temporariamente, abstrair essas condições de espaço e tempo para surpreender comportamentos de pessoas, como ações de dar, fazer ou ser (estado), formados por um verbo, seguido de seu complemento¹⁷⁹. Para esse critério, o artigo 18 da Lei Complementar nº 123/06

¹⁷⁶ Para tal é necessário o devido registro, de acordo ao Código Civil, Lei nº 10.406/02, de empresário ou sociedade empresária, no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, sendo que ainda é preciso o enquadramento devido dos valores de Receita Bruta Anual, ou do seu valor mensal multiplicado pelos meses de atividade da empresa. A Lei Complementar nº 123/06 refere-se às Sociedades Simples que são constituídas por pessoas que contribuem com bens ou serviços para o seu exercício econômico, com a distribuição dos resultados, não tendo o objetivo de atividade própria de empresário, ou seja, profissionais intelectuais, artísticos, salvo se suas profissões constituírem elemento de empresa - RENALDO LIMIRO DA SILVA e ALEXANDRE LIMIRO, **Manual do...**, *op. cit.*, p. 35-36.

¹⁷⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, 26 ed., *op. cit.*, p.261-262.

¹⁷⁸ *Id.*

¹⁷⁹ *Ib.*, p. 262-263.

aponta para auferir receita bruta, ou seja, antes do recolhimento dos tributos sobre a receita¹⁸⁰.

O critério espacial traz menção ao local onde o fato deverá ocorrer, como “*locus facti*”, no sentido de determinado local, alusão a áreas específicas, ou a todo o território brasileiro, composto pelas fronteiras do país¹⁸¹. Assim, este critério, pela atuação empresarial não ser limitada por nenhum dispositivo legal, estende sua amplitude para todo o território nacional, uma vez que regido pelas leis do país¹⁸².

Por sua vez,

... o critério temporal, revelado pela norma tributária como o início do tempo, para exatidão do momento em que ocorre a hipótese de incidência tributária, em que surge a obrigação de pagar o tributo, em um dado instante, hora, trecho, em acontecimento referencial, surgindo a relação tributária¹⁸³.

Nesses termos,

o critério temporal da hipótese da norma do SIMPLES nacional, por sua vez, deve ser analisado com a recordação de duas situações diversas: a) a primeira, regra geral, que determina a aplicação da regra de competência para apuração do valor devido; e b) a segunda, excepcional, que determina a aplicação do regime de caixa¹⁸⁴.

Nas palavras esclarecedoras de REGINA HELENA COSTA,

¹⁸⁰ O valor da Receita Bruta Anual enquadra o empresário ou sociedade empresária que faça a opção pelo SIMPLES NACIONAL. Porém, é importante salientar que o valor da receita bruta não é fixo. E, com isso, pode ser alterado aos sabores do mercado e condições diversas em que a empresa atua. Pode, o microempresário, adentrar ao patamar de pequeno empresário, elevando sua receita. Nesse caso, ainda estará submetido ao regime do Supersimples. Ou pode acontecer o contrário, e ainda estará sob o manto desse tratamento diferenciado. Agora, se superar o valor limite da Receita Bruta Anual ou ainda modificar sua estrutura de microempresa para, por exemplo, sociedade anônima, estará excluído da possibilidade de permanecer no SIMPLES NACIONAL, conforme art. 3º, §§ 9º e 10, da Lei Complementar nº 123/06. Dessarte, observa-se o valor elástico de incremento da Receita Bruta Anual de até 20% para que o optante permaneça no regime diferenciado, interpretando o legislador corretamente a variação a qual a receita poderá estar submetida - RENALDO LIMIRO DA SILVA e ALEXANDRE LIMIRO, **Manual do...**, *op. cit.*, p. 40-41.

¹⁸¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, 26 ed., *op. cit.*, p. 265-267.

¹⁸² CARLOS RENATO CUNHA, **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 316.

¹⁸³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, 26 ed., *op. cit.*, 267-271.

¹⁸⁴ CARLOS RENATO CUNHA, **O Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 316.

Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o chamado *consequente da hipótese de incidência tributária*, isto é, descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito, o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo)¹⁸⁵.

O critério pessoal refere-se ao sujeito ativo, titular da capacidade tributária ativa, que detém a aptidão para arrecadar e fiscalizar a exigência tributária e bem como se refere ao sujeito passivo, quem ocupa o outro pólo da relação jurídica tributária e responde pelo débito inerente à obrigação tributária¹⁸⁶, conforme explicitam os artigos 119 e 121 do CTN:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Assim, na relação jurídica tributária relativa ao Simples, em que um dos pólos será ocupado pela União Federal, e o outro pólo, pelo empresário, que fizer a opção pelo Simples Nacional, sujeitando-se a essa sistemática e ao respectivo recolhimento.

No que tange ao critério quantitativo, a base de cálculo é uma dimensão do aspecto material da hipótese de incidência conjugada à alíquota, ensejando a apuração do valor do débito tributário¹⁸⁷.

A alíquota fração da base de cálculo, que, conjugada a ela, conduz à determinação do “*quantum*” objeto da prestação tributária¹⁸⁸.

No caso do SIMPLES, sobre a qual se aplicará uma das alíquotas indicadas nas tabelas da sistemática.

¹⁸⁵ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 207.

¹⁸⁶ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 207-209.

¹⁸⁷ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 230-231.

¹⁸⁸ *Id.*

5.9 TRANSPARÊNCIA FISCAL VERSUS SONEGAÇÃO: RESPOSTA DO PACTO SOCIAL À MODERNIDADE TRIBUTÁRIA

As ME e EPP estão caracterizadas como partícipes do cenário nacional, com impacto social, político e econômico. Entretanto, a sociedade desconhece a capacidade potencial das micro e pequenas empresas, formalizadas ou não, para a economia brasileira, num país altamente empreendedor como o nosso¹⁸⁹. Impacto social porque criam empregos formais, com isso, retirando da informalidade pessoas com capacidade laborativa que também irão contribuir para a manutenção de suas famílias e das receitas tributárias. Impacto político, no sentido de que representam força financeira possível de transmutar realidades com a união de suas receitas em face dos agentes políticos; e exemplo disso é o caso do pleito de vereadores para asfaltar rua em que estão sediadas várias ME, uma vez que garante maior qualidade de trânsito e infraestrutura para essas empresas. Além disso, há o impacto econômico. Nele, configura-se a força motriz da economia nacional, uma vez que as ME e EPP, conforme o SEBRAE, citado anteriormente, correspondem a maior parte do total de empresas registradas.

Aliado a isso, pode-se perceber que o Pacto Social é significativo aqui para as ME e EPP, uma vez que as coloca em um sistema de direitos e deveres, protegidas por um ordenamento jurídico coroado pela CF88. A liberdade e a propriedade são repassadas a um estado soberano que deverá resguardar o funcionamento dessas empresas. A atribuição de novos impostos, ou mesmo o acréscimo de valor à conta de luz, por exemplo, pode significar a continuidade ou o encerramento da empresa. Nesse sentido, uma vez que seu faturamento talvez represente justamente aquela quota marginal de incremento na luz que agora não é mais destinada a retroalimentar a atividade da empresa, e sim a pagar mais despesas. Considere-se que uma empresa falida não é geradora de empregos e, conseqüentemente, seus ex-funcionários poderão retornar à informalidade, em um “*status quo ante*” ao Pacto Social, com a falta de garantias de benefícios trabalhistas, de recolhimento tributário e com ausência de proteção do Estado contra

¹⁸⁹ ANA PAULA ROCHA DO BOMFIM, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 6.

a concorrência desmedida e predatória, ou mesmo em relação ao seguro previdenciário.

A alta taxa de mortalidade dessas empresas preocupa o cenário nacional, em decorrência do impacto que produz, com efeito dominó, entre os fornecedores, colaboradores diretos e indiretos, com grandes impactos sociais como desemprego¹⁹⁰.

Há muito que se conceitua evasão fiscal “*lato sensu*” como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”, ou seja, que conduza o ato de pagar o tributo a efeitos inócuos¹⁹¹. Ora, a falta de entrada de receitas conduz a que o ônus seja repassado para outrem. Ou seja, a ocorrência da não entrada de receita faz com que o rateio, que antes seria entre x, agora seja entre x menos um, o que faz crescer a quota individual; com a queda na receita tributária, caso impossibilitada de cobrar de outrem, ou com o aumento da carga tributária individual em substituição dos inadimplentes.

Decorre, ainda, a ineficiência no antever a carga tributária dos contribuintes, com a ocorrência de fraudes, de corrupção e de gastos desnecessários com os serviços públicos¹⁹². O hiato entre o que é previsto pagar e a resistência ao pagamento põe os contribuintes devedores de tributo em situação de condicionamento. Dessa forma, para o fomento das atividades individuais ou empresariais é imprescindível uma realidade tributária adequada, que conduza o Estado a fornecer políticas públicas adequadas, em face do pagamento de tributos. Para DÓRIA, a elisão provoca várias dificuldades para o Estado e para os contribuintes; reduz a capacidade estatal de prestar serviços, sobrecarrega aqueles que já pagam tributos e vilipendia o Princípio da Capacidade Contributiva. Segundo BANDEIRA DE MELLO, “a lei não pode erigir em critério tão específico que singularize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar”¹⁹³. A origem econômica da expressão, elisão, é causa de uma

¹⁹⁰ ANA PAULA ROCHA DO BOMFIM, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 7.

¹⁹¹ ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, **Elisão e Evasão Fiscal**, p. 21..

¹⁹² *Ib.*, p. 22-23.

¹⁹³ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais**, p. 23.

incerteza que se nota todas as vezes em que pretendem os autores analisá-las a partir de suas consequências eminentemente jurídicas¹⁹⁴.

A falta de pagamento do tributo não deve ser confundida com uma isenção, ou com a sua inclusão nessa nova sistemática de recolhimento prevista pela Lei Complementar nº 123/06. Por exemplo, as contribuições previstas para os Serviços Sociais Autônomos não se incluem nesse recolhimento. Agora, se um optante do Supersimples faz sua declaração e não efetua o recolhimento do valor para quitar o débito, sua omissão poderá ensejar a sua inscrição em dívida ativa com a possível execução fiscal.

Portanto, o Pacto Social serve para unir a sociedade, a favor da transparência e contra a sonegação, uma vez que as empresas servem de força motriz para gerar receitas tributárias que refletirão, por conseguinte, em atividades estatais em prol dos próprios interesses sociais.

¹⁹⁴ HERMES MARCELO HUCK, **Evasão e Elisão**, p. 30.

CONCLUSÃO

O Simples Nacional, do ponto de vista deste trabalho, fomenta a continuidade do Pacto Social, uma vez que viabiliza o acesso tributário das ME e EPP à um tratamento diferenciado, congregando o interesse da proteção estatal. Dessa maneira, cria competitividade em face das médias e grandes empresas, que, por possuírem recursos mais abundantes, criariam mais dificuldades aos avanços dos menores, sem a proteção do legislador e das possibilidades de discriminação tributária.

O Pacto Social, na esteira dos autores citados - HOBBS, LOCKE e ROUSSEAU – demonstra que há um “*status*” anterior ao Pacto e outro depois. O empresário, antes livre, sem registro, tinha maior possibilidade de sonegar impostos, porém, não possuía segurança jurídica e nem garantias protetivas para o seu negócio.

É preciso considerar também o federalismo, ao qual o Brasil se submete, uma vez que ele funciona como uma teia que une várias partes em uma coesão significativa de geração de renda e, conseqüentemente, de tributos, atribuindo à sistemática do SIMPLES mais força de receita e geração de tributos do que às médias e grandes empresas. Dessarte, tornar a tributação mais coerente para as ME e EPP e mais adaptada para a realidade em que o país se insere, estabelece inegável praticabilidade.

Analisando as ideias do teórico do Pacto Social citado, HOBBS, e adaptando-as às empresas referidas no trabalho e ao mercado competitivo, encontram-se significativas garantias no pactuar. No sentido de que a luta entre os homens e o estado de selvageria, com a clandestinidade tributária e a falta de regulamentação das atividades, são suplantadas pela atribuição de “poder” a um soberano, o Estado, que irá conduzir a liberdade e a propriedade de cada adepto do pacto, com a legislação adequada e cabível. Sendo assim os micro e pequenos empresários são protegidos por esse rol de garantias, obtendo condições suficientes para participar do cenário nacional com maior desenvoltura, em benefício da rede de pessoas que dela participam e que contribuem com tributos, protegidas da ilegalidade predatória.

Para LOCKE, sua visão do Pacto Social transparece em um estado mais garantista. A liberdade é ampliada e o rol de direitos também. Nesse sentido, uma microempresa condiciona-se à lei do mercado, mas, por sua vez, possui direitos que a protegerão das empresas concorrentes que não atuem segundo as regras ditadas pela lei tributária. Os princípios constitucionais e tributários são fortalecidos e pesam a favor daquele que atua segundo os ditames legais, condicionando a realidade.

Na visão de ROUSSEAU, por sua vez, teríamos a realidade de que muitas microempresas e pequenas empresas atuam na ilegalidade. Contudo, elas não seriam contrárias à se tornarem legais. Só não o fazem porque desconhecem que é possível pertencer a um sistema protetivo como esse, condicionado a regras que garantam a propriedade.

Para as micro e pequenas empresas, o Princípio da Capacidade Contributiva fornece a adaptabilidade para que cada empresa, segundo sua receita bruta anual, pague a quantia devida de tributos. Assim, há certa garantia do pacto às reais possibilidades de que cada associado participe contribuindo proporcionalmente às suas potencialidades, ademais de afastar as fortes perspectivas de evasão tributária.

Portanto, a sistemática em tela assegura o tratamento fundamental de garantias constitucionais, em face, principalmente, do Federalismo e do Princípio da Capacidade Contributiva. Aliada, à percepção de que as microempresas e empresas de pequeno porte fomentam a atividade mercantil do país, assegurando maior rotatividade econômica e, conseqüentemente, a manutenção da liberdade e da propriedade de seus cidadãos. Conforme vislumbrado pelos seus teorizadores, cada teoria contratual tem suas particularidades e cada uma contribui, de certa maneira, para o desenho do amálgama social em que são postas em relevo as obrigações tributárias.

As tabelas expostas no corpo deste trabalho, revelam a significativa participação dos micro e pequenos empresários no cenário nacional. E, dessarte, o volume de receita submetida à tributação pelo fisco, nessa sistemática.

A participação desses empresários constitui a manutenção de um estado de Direito, uma vez que conduz à manutenção de famílias, que, por sua vez, irão gerar receitas para custear as despesas que o Estado fará, para prestar os serviços públicos e realizar a manutenção da propriedade, da segurança jurídica e da liberdade de cada um em face da supremacia do interesse público.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Geovana Oliveira de. **Direito Tributário na Perspectiva dos Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização: Misàbel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso. **Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. São Paulo, 2003.

BASTOS, Celso. **A Federação no Brasil**. V. III. São Paulo: IASP, 1985.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Thomas Hobbes**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

BOMFIM, Ana Paula Rocha do. **Comentários ao Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – LC 123/2006**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Teoria Geral do Estado**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

BORGES, José Souto Maior Borges. **Obrigação Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. **Teoria Geral da Isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**. Três modos de pensar a tributação - Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária.** São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 25. ed. São Paulo: Saraiva 2013.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Direito Tributário.** Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Fundamentais e Autonomia Municipal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GODOY, Mary (Coord.). **Tratado de Direito Municipal.** V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CASALTA NABAIS, José. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia,** Belo Horizonte, V. 5, nº 20, out/2007, v. 5, n 20.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos.** Coimbra: Almedina, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Eliud José Pinto da. **A Norma Jurídica e as Isenções Tributárias.** Brasil: Colégio Brasileiro de Faculdades de Direito, 2000.

COSTA, Ramón Valdés. **Curso de Derecho Tributário.** 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Constitucional Tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: Limites da Praticabilidade Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 32. ed. São Paulo: Saraiva 2013.

_____. **O Estado Federal**. São Paulo: Ática, 1986.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Simples Nacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

_____. **Serviços Públicos e Direito Tributário**. Heleno Taveira Tôres (Coord.), São Paulo: Quartier Lantin, 2005.

_____. **Tributos e Direitos Fundamentais**. Octavio Campos Fischer (Coord.), São Paulo: Dialética, 2004.

HATSCHBACH, Marcos Tadeu. **Simples**. Manual de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Porto Alegre: Síntese, 2011.

HENARES NETO, Halley, Henares. **Comentários à Lei do Supersimples: LC123/06**. São Paulo: Quartier Lantin, 2007.

HERKENHOFF, João Batista. **Direito e Utopia**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1991.

HOBBS, Thomas. **Do Cidadão**. Tradução: Renato Janine Ribeiro. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Tradução: Alex Martins. São Paulo: Martin Claret, 2006.

HORTA, Raul Machado. Estado Federal e Tendências do Federalismo Contemporâneo. *In: Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Estatuto da Microempresa e as Licitações Públicas**. São Paulo: Dialética, 2007.

KARKACHE, Sérgio. **Princípio do Tratamento Favorecido**: O Direito das Empresas de Pequeno Porte a uma Carga Tributária Menor. Curitiba: Juruá, 2010.

LASSALE, Ferdinand. **A essência da constituição**. Tradução: Walter Stöner. 4. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1998.

LOCKE, John. **Segundo Tratado Sobre o Governo Civil**. Tradução: Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MAMEDE, Gladston. **Semiologia do Direito**: Tópicos para um Debate Referenciado pela Animalidade e pela Cultura. 2. ed. Porto Alegre: Síntese, 2000.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional**: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado: LC 123, de 14.12.2006 – LC 127, de 14.08.2007. São Paulo: RT, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Arbitramento. Arbítrio sem fundamentação legal: inteligência de princípios e normas constitucionais sobre a hipótese de imposição de imposto de renda e outros tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, jan. 2014, p. a .

- MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 19. ed. São Paulo: RT, 2015.
- MELLO, José Luiz de Ahaia. **O Estado Federal e as suas Novas Perspectivas**. São Paulo: Max Limonad, 1960.
- NOGUEIRA ATALIBA. Teoria do Município. **Revista de direito público**. São Paulo: RT - Ano II, vol. 6, out./dez. de 1968.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil: Traços constitucionais da organização política brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- ROUSSEAU, Jean Jacques. **O Contrato Social**. Tradução: Antônio de Pádua Danesi. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- SILVA, Renaldo Limiro da; LIMIRO, Alexandre. **Manual do Supersimples: Comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar 123/06)**. Curitiba: Juruá, 2007.
- SKINNER, Quentin. **Hobbes e a liberdade republicana**. São Paulo: UNESP, 2010.
- SOTTO, Débora. **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.
- VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992.
- VELLOSO, Andrei Pitten. **El Principio de Igualdad Tributaria. De la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición**. Curitiba: Juruá, 2010.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**: Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. Fundamentos Republicano-democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. *In*: FOLMANN, Melissa (Coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**: Propostas de Efetividade. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. Igualdade, Capacidade Contributiva e Pessoaalidade. *In*: O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: Um Tributo de Dupla Personalidade! *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. (Coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Tributação: Democracia e Liberdade**. *In*. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). São Paulo: Noeses, 2014.

_____. Princípios Constitucionais e Estado de Direito: Igualdade e Segurança Jurídica. *In*: **Revista de Direito Tributário**, nº 54. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1990, p. 95-104.

WEFFORT, Francisco C. (Org.). **Os clássicos da política**: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rosseau. O Federalista. v. 1. 13 ed. São Paulo: Ática, 2000.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Simples Federal**: Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. 9. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

Anuário Sebrae, Disponível em http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf, acesso em 25 set 2015.

ANEXO*

ANEXO ÚNICO

(ANEXO VI DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006)

(Vigência: 1º de janeiro de 2015)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar.

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

(r) = Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)

Receita Bruta (em 12 meses)

2) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B do Anexo V desta Lei Complementar.

3) Independentemente do resultado da relação (r), as alíquotas do Simples Nacional corresponderão ao seguinte:

TABELA VI

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%

De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

- Retirado de:
www.receita.fazenda.gov.br/.../AnexoUnicoLeiCompl_147_2014.doc,
acesso em 07 dez. 2015