

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - CPGD

Edinando Luiz Brustolin

Estatuto das Pequenas Empresas e Autonomia Tributária dos Municípios

Florianópolis
Junho de 2010

Edinando Luiz Brustolin

Estatuto das Pequenas Empresas e Autonomia Tributária dos Municípios

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof^o. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis
Junho de 2010

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária da
Universidade Federal de Santa Catarina

B912e Brustolin, Edinando Luiz

Estatuto das pequenas empresas e autonomia tributária dos municípios [dissertação] / Edinando Luiz Brustolin ; orientador Ubaldo Cesar Balthazar. - Florianópolis, SC, 2010.

109 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

Inclui referências

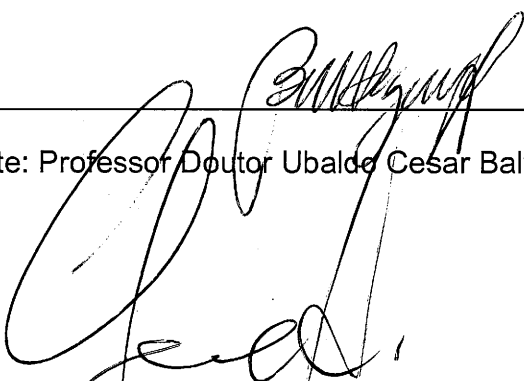
1. Direito. 2. Federalismo. 3. Pequenas e médias empresas - Estatuto legal, leis, etc. 4. Autonomia municipal. I. Balthazar, Ubaldo Cesar. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Edinando Luiz Brustolin

Estatuto das Pequenas Empresas e Autonomia Tributária dos Municípios

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, na área de Direito, Estado e Sociedade.

Banca Examinadora:



Presidente: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar (UFSC)



Membro: Professor Doutor Carlos Araújo Leonetti (UFSC)



Membro: Professor Doutor Fabio Pugliesi (UDESC)

Florianópolis, junho de 2010.

AGRADECIMENTOS

A tarefa de abdicar parcialmente das belezas da vida para dedicar-se ao trabalho científico exige um esforço considerável do pesquisador e muita paciência, compreensão e apoio daqueles que o cercam.

Por isso, sirvo-me deste momento para dedicar as homenagens àqueles que participaram da minha vida e da pesquisa ora apresentada.

Ao professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, por ter acreditado no projeto da dissertação e ter sido muito paciente e amigo, sem, contudo, deixar de apresentar suas considerações cirúrgicas sobre os temas versados na pesquisa.

O carinho especial aos colegas de profissão Celso Vedana e Marcos Fey Probst, que incentivaram a opção pelo mestrado e proporcionaram as condições para que o estudo acadêmico se desenvolvesse concomitantemente ao exercício da atividade profissional na Federação Catarinense. Em complemento, estendo os agradecimentos a todos os colegas de trabalho da FECAM, sempre compreensivos e apoiadores dos meus estudos.

Aos meus pais, Oreste e Carmem, sempre felizes e realizados por perceber em seus filhos a semente do caráter e da coragem que plantaram e regaram com tanto amor e carinho.

Aos irmãos Ferdinando e Kismara, e seus companheiros Viviane e Péricles, conselheiros natos e fonte de motivação para que o curso do mestrado jamais ficasse em segundo plano.

Ao presente maior que já alcancei na vida, Ana Kelly, minha linda companheira, mulher da minha vida, zelosa por tudo aquilo que prezo, a qual admiro e tenho orgulho infinito, a quem devo os maiores créditos por ter chegado onde cheguei. Te Amo!

Agradeço, por fim, a Deus, sempre presente no plano espiritual, sempre presente nas pessoas que me cercaram, fonte de fé e de esperança de que os objetivos traçados eram possíveis de serem alcançados, como de fato o foram.

RESUMO

Palavras-chave: Federalismo. Pacto Federativo. Simples Nacional. Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Microempreendedor Individual. Autonomia Municipal.

A pesquisa desenvolvida busca confrontar o modelo federativo brasileiro e o tratamento diferenciado e favorecido concedido pela Lei Complementar nº 123/06 às pequenas empresas, principalmente acerca dos benefícios fiscais e tributários. Para tanto, buscou-se a fundamentação teórica a partir da história da formação da República Federativa do Brasil e de seu sistema tributário, destacando-se a centralização do poder e da receita tributária na União e a autonomia limitada dos demais entes federados. Nessa conjuntura, e sob a matriz capitalista, o constituinte derivado delegou à lei complementar a competência para instituir um regime unificado de arrecadação tributária, abrangendo impostos federais, estaduais e municipais e contribuições especiais da União. Como resultado, o Congresso Nacional editou o Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e instituiu o regime tributário especial denominado Simples Nacional, optativo para as empresas enquadradas no referido estatuto, o qual permite o pagamento unificado de diversos tributos, inclusive o ISS, de competência municipal. Mais recentemente, nova ação legislativa resultou na criação da figura do Microempreendedor Individual, sendo concedidos a estes empresários individuais benefícios que afetam o exercício de atividades sob responsabilidade dos Municípios. Destarte, é possível que o legislador federal tenha extrapolado os limites da autorização constitucional – de instituição de um regime unificado de arrecadação e tratamento favorecido para as pequenas empresas – para invadir a competência tributária de Estados e Municípios, abrangendo para si a tarefa de legislar sobre ISS e ICMS, em afronta direta à autonomia destes entes. Este é o cenário da pesquisa efetuada, que parte da interpretação doutrinária e jurisprudencial para avaliar se o novo estatuto das pequenas empresas, instituidor do regime do Simples Nacional, representa ofensa à autonomia dos Municípios e ao Pacto Federativo.

ABSTRACT

Keywords: Federalism. Federal Pact. Simples Nacional. Microcompanies and Small Businesses Act. Individual Microentrepreneur. Municipal Autonomy.

The research seeks to confront the Brazilian federative model and the differentiated and favored treatment granted by the Complementary Law nº 123/06 to small businesses, especially in what regards to taxation and fiscal benefits.

To this end, we searched for a theoretical basis from the history of formation of the Federative Republic of Brazil and its tax system, especially the centralization of power and tax revenues in the Union and the limited autonomy of the other federal entities. In this context, and under a capitalist matrix, the derived constituent delegated to Complementary Law the matters related to establishing a unified system of tax collection, covering federal, state and local tributes, as well as special contributions of the Union. As a result, Congress issued the Microcompanies and Small Businesses Act and instituted a special tax regime called “Simples Nacional”, optional for companies classified in that statute, which allows unified payment of various taxes, including the ISS, of municipal jurisdiction. More recently, new legislative action resulted in the creation of the Individual Microentrepreneur figure, granting benefits to individual businessmen that affect the performance of activities under responsibility of municipalities. Thus, it is possible that the federal legislator has extrapolated the limits of constitutional authorization – to create a unified system of collection and favorable treatment for small businesses – by invading the taxing power of states and municipalities and taking to itself the task of legislating about ICMS and ISS, in a direct affront to the autonomy of these entities. This is the scenario of the undertaken research, which parts from doctrinal interpretation and case law to evaluate whether the new Small Businesses Act, creator of the “Simples Nacional” regime, represents an offence to the municipal autonomy and to the Federal Pact.

“...não há corpo sem células. Não há Estado sem Municipalidades. Não pode existir matéria vivente sem vida orgânica. Não se pode imaginar existência de Nação, existência de povo constituído, existência de Estado, sem vida municipal.”

Rui Barbosa

"A verdade é que o Brasil já nasceu rigorosamente centralizado e regulamentado. Desde o primeiro instante, tudo aqui aconteceu de cima para baixo e de trás para diante."

Hélio Beltrão

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 10 |
| 1 PACTO FEDERATIVO | 14 |
| 1.1 Estado Federal | 15 |
| 1.2 Origens do federalismo brasileiro | 19 |
| 1.3 O Estado Federal brasileiro na Constituição de 1988 | 23 |
| 1.4 Evolução do sistema tributário nacional | 26 |
| 1.4.1 Período colonial..... | 27 |
| 1.4.2 Período imperial | 28 |
| 1.4.3 A Proclamação da República Federativa | 30 |
| 1.5 Os Municípios na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988..... | 33 |
| 1.6 Considerações finais | 39 |
| 2 O NOVO ESTATUTO DAS PEQUENAS EMPRESAS | 41 |
| 2.1 O tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas | 42 |
| 2.2 Natureza jurídica das empresas albergadas pelo estatuto..... | 49 |
| 2.3 Procedimento unificado para registro das pequenas empresas..... | 53 |
| 2.4 Regime tributário das pequenas empresas | 55 |
| 2.5 Simples Nacional: regime de arrecadação ou regime tributário? | 60 |
| 3 O MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL..... | 63 |
| 3.1 Natureza jurídica do Microempendedor Individual | 63 |
| 3.1.1 A opção pelo Simples Nacional como condição para o enquadramento..... | 64 |
| 3.1.2 Enquadramento de prestadores de serviços na categoria de Microempendedor Individual | 66 |
| 3.1.3 Os profissionais intelectuais e o enquadramento como Microempendedor Individual | 69 |
| 3.2 Registro empresarial | 73 |

| | |
|---|-----|
| 3.2.1 O processo de registro do Microempreendedor Individual | 75 |
| 3.3 Regime tributário | 78 |
| 3.3.1 Isenção tributária para registro | 78 |
| 3.3.2 Recolhimento dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional em valor fixo | 81 |
| 3.3.3 Dispensa de emissão de documento fiscal | 83 |
| 3.4 Considerações finais | 84 |
| 4 AUTONOMIA MUNICIPAL FRENTE AO ESTATUTO DAS PEQUENAS EMPRESAS | 86 |
| 4.1 Efeitos da Lei Complementar nº 123/06 sobre a autonomia municipal | 86 |
| 4.1.1 Limitação ao poder de tributar | 88 |
| 4.1.2 Implicações do Simples Nacional nos institutos da substituição tributária e da retenção na fonte do ISS..... | 89 |
| 4.1.3 Limitação da potencialidade arrecadatória do ISS | 90 |
| 4.1.4 Limitação quanto à concessão de alvará de localização e licença de funcionamento..... | 92 |
| 4.2 (In) Constitucionalidade do estatuto das pequenas empresas | 94 |
| 4.3 A integração de cadastros das administrações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios | 97 |
| 4.4 O Simples Nacional como precursor do Imposto Único | 99 |
| 5 CONCLUSÃO..... | 101 |
| REFERÊNCIAS..... | 104 |

INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro consagra em sua Constituição os valores mais importantes que a sociedade, ao longo da história, elegeu como prioritários para a harmonia social, o desenvolvimento da nação e a garantia de direitos e liberdades dos cidadãos.

Parte destes valores diz respeito à opção pelo modelo capitalista, apoiado na defesa da propriedade privada e da livre iniciativa, sem prescindir da respectiva função social, tudo sob a regulação da atividade econômica pelo Estado.

Dentre o aparato jurídico voltado à regulação da ordem econômica no país, restou consagrado na Constituição da República¹ o tratamento simplificado, diferenciado e favorecido aos pequenos empresários, presumidamente carentes de socorro estatal para o início e consolidação de suas empresas.

A redação constitucional abarcou os ideais de proteção aos pequenos empresários surgidos na década de 70 e 80 do século passado, quando ocorreu a edição do primeiro estatuto da microempresa, a Lei Federal nº 7.256, de 27 de novembro de 1984. Desde aquela data, seguiram-se diversos diplomas legais concedendo benefícios às pequenas empresas, até que uma alteração da Constituição da República ocorrida no início deste século possibilitou uma guinada expressiva no tratamento tributário destinado às pequenas empresas. Trata-se da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, em que o constituinte derivado determinou ao legislador infraconstitucional a competência para instituir um regime único de arrecadação de tributos dos diversos entes federativos, vez que a maior dificuldade dos pequenos empreendedores ainda estava associada a questões fiscais e tributárias.

Como resultado da alteração constitucional editou-se o novo Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, acrescida de significativas mudanças, em especial

¹ Constituição da República: “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. [...] Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

da categoria do Microempreendedor Individual, pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008.

As disposições dessas normas legais podem alcançar aproximadamente 14 milhões de empresários informais, microempresas ou empresas de porte. Segundo dados apresentados pelo SEBRAE (2005), pesquisa realizada ainda no ano de 2003 apontava para cerca de 10,3 milhões de empresários informais, número que pode ter alcançado 12 milhões em 2009, somando-se às mais de 3,4 milhões de microempresas ou empresas de pequeno porte. Indubitavelmente, o universo de empresas albergadas pelo novo estatuto é muito expressivo.

Dentre as regras constantes na Lei Complementar nº 123/06, ganha destaque a instituição do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado de Simples Nacional, consubstanciado num regime especial opcional para as pequenas empresas, foco principal da análise desta pesquisa.

Isso porque o Estado brasileiro também elegeu, há muito tempo, o modelo federativo em que são distribuídas aos membros da federação competências próprias, custeadas a partir de suas respectivas disposições orçamentárias, tendo como pressuposto o equilíbrio entre tarefas e recursos financeiros, o chamado Pacto Federativo. Mais recentemente, a Constituição da República de 1988 consagrou o Município como ente federado, dotado de autonomia política, administrativa e financeira.

Portanto, duas vertentes basilares do Estado brasileiro – de um lado o modelo federativo e de outro a proteção à pequena empresa – estão no substrato do embate proposto neste estudo, o qual pretende avaliar os impactos do novo estatuto sobre a autonomia municipal.

Alerte-se que parcela das indagações sugeridas ao longo da pesquisa não apresenta resposta, porque se optou por valorizar mais a incitação ao debate do que a resolução dos problemas, tarefa que certamente ultrapassaria a envergadura deste trabalho.

Por esse motivo, as observações apontadas priorizam a argumentação crítica dos institutos envolvidos, notadamente o pacto federativo – principalmente quanto ao viés da autonomia municipal – e o novo estatuto das pequenas empresas.

Além disso, foram selecionadas as disposições do estatuto mais relevantes para o embate frente à autonomia dos Municípios, restado propositadamente desconsiderados alguns assuntos pertinentes a outros temas, a exemplo do debate sobre a constitucionalidade do tratamento diferenciado para as pequenas empresas durante sua participação em licitações públicas.

De maneira geral, a análise da autonomia municipal frente ao novo estatuto das pequenas empresas deve suscitar o enfrentamento de diversos conceitos e teorias, promovendo uma visão crítica das vantagens instituídas pelo legislador às pequenas empresas, algumas delas em descompasso com a forma do Estado brasileiro, que tem na democracia, na proteção aos direitos e garantias fundamentais, no governo republicano e na organização federativa as bases fundamentais de todo o ordenamento vigente.

Utilizou-se de metodologia dedutiva no desenrolar da pesquisa, especialmente para identificar os princípios constitucionais pertinentes ao tema estudado e sua confrontação com alguns dos dispositivos do estatuto das pequenas empresas que podem afetar o Pacto Federativo. Em alguns casos, empregou-se também o método indutivo, na tentativa de auferir consequências factíveis das regras contidas na lei estudada, a exemplo da avaliação sobre o impacto na arrecadação tributária dos Municípios no tocante ao imposto sobre serviços e taxas para registros devidos por microempreendedores individuais.

A pesquisa teve, ainda, influência indireta das experiências adquiridas em função do exercício de atividade profissional deste pesquisador na condição de assessor jurídico da Federação Catarinense de Municípios (FECAM) – entidade com forte atuação na capacitação de servidores públicos municipais. Desta feita, algumas implicações do estatuto das pequenas empresas no cotidiano das administrações tributárias municipais foram diagnosticadas e eleitas como foco das análises apontadas no decorrer da pesquisa.

Finalmente, considerando que este pesquisador é o representante da FECAM no Colegiado de Órgãos Fazendários Municipais de Santa Catarina (CONFAZ-M/SC), foi possível interagir com diversas autoridades municipais atinentes à inscrição dos empresários, bem como com representantes do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e agentes públicos da Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC), resultando em valiosas

contribuições para a percepção da extensão dos efeitos da Lei Complementar nº 123/06 e alterações posteriores, especialmente no tocante à autonomia dos Municípios e ao registro empresarial, motivo pelo qual fica aqui o registro de agradecimento aos representantes dessas entidades.

1 PACTO FEDERATIVO

As respostas jurídicas para questões presentes quase sempre encontram parcela de sua fundamentação e argumentação no passado. Trata-se do substrato teórico pelo qual as explicações ganham força, legitimidade e, por conseguinte, apresentam-se mais persuasivas, verdadeiras. Discorrer a respeito de um tema jurídico em voga demanda, primeiramente, sabatiná-lo a partir da fundamentação teórica já consagrada.

O tema proposto neste trabalho diz respeito ao Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte², instituído pela Lei Complementar nº 123/06 e alterados pelas Leis Complementares nº 127/07 e 128/08. Mais especificamente, debruçar-se-á sobre o regime especial unificado de arrecadação de tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte denominado Simples Nacional, arrecadação esta pertinente a tributos das três esferas de governo – federal, estadual e municipal –, portanto, influente sobre o pacto federativo e sobre o sistema tributário nacional.

Desta feita, reputa-se essencial apresentar alguns contornos da fundamentação teórica em que se apoiará o desenvolvimento deste estudo, expressa sob dois aspectos: em primeiro lugar, a estrutura da República Federativa do Brasil vista de sua vertente mais forte: o Federalismo; em segundo, as principais nuances da evolução dos tributos no Brasil.

Sob tais aspectos, o suporte teórico será valioso para nortear a pesquisa e as considerações sobre a possível ofensa ao princípio da autonomia federativa municipal por parte do novo regime de arrecadação denominado Simples Nacional e, inclusive, se tal regime é apenas de arrecadação ou perpassa este singelo procedimento e se reveste, na verdade, de um novo regime tributário àqueles contribuintes a ele submetidos.

Em resumo, avaliar o que é o Simples Nacional e a constitucionalidade de tal regime pressupõe o resgate dos princípios norteadores da República Federativa,

² Para fins de concisão, o diploma legal será referenciado simplesmente como “estatuto das pequenas empresas”.

em especial o da autonomia dos entes federados, bem como a historicidade da evolução do sistema tributário no Brasil.

1.1 Estado Federal

O Estado Federal é criação norte-americana do século XVIII. Constitui-se, sob o deslindar de singela definição, em uma forma de organização política do Estado que, externamente, é unitário e soberano, porém internamente compõe-se de Estados-membros autônomos, dotados de competências orçamentárias, administrativas e legislativas próprias.

A história revela³ que a origem do Estado Federal está associada à separação das colônias britânicas na América do Norte. À época, especialmente após 1754, as relações entre americanos e ingleses tornaram-se praticamente insustentáveis. As condições de abusos aos americanos e o desrespeito aos direitos que julgavam ser naturais fomentaram a união das colônias e desencadearam a Revolução Americana em 1775, pondo-se as colônias em guerra contra o Reino Unido. No decorrer do conflito, as treze colônias americanas reuniram-se em Congresso, no qual Thomas Jefferson colaborou decisivamente na redação da célebre e simbólica Declaração da Independência – esta veio a ser promulgada em 4 de julho de 1776.⁴

Conquistada a independência das colônias americanas, cada uma passou a nomear-se Estado, todos soberanos. Restava, contudo, a necessidade de conceber uma nova maneira de organização política que superasse as fragilidades individuais de cada um deles.

Assim, a nova configuração política dos Estados norte-americanos, recém independentes, resultou na confirmação da união das antigas colônias, que constituíram formalmente uma confederação, mediante a celebração do documento Artigos da Confederação, em 1777.

³ Neste sentido Dallari (1986, p. 7-14) e Velloso (1993, p. 13).

⁴ O Reino Unido reconheceu a independência das colônias apenas em 1783, por meio do Tratado de Paris.

Não obstante, o ineditismo da nova forma organizacional do Estado e a esperança de um modelo que respeitasse os direitos dos americanos, nesta primeira forma de organização política – Confederação –, ainda restou presente o receio das antigas colônias em libertar-se da dependência britânica para caírem numa nova sujeição, agora sob a regência da Confederação. Por isso, a vontade de consenso dos Estados americanos consubstanciada nos Artigos da Confederação foi mesmo a de manter a soberania de cada um deles, ligados em confederação apenas para garantir a defesa mútua, a garantia das liberdades recém conquistadas e a ordem social.

Em outras palavras, o modelo de organização política em confederação preservou a soberania de cada um dos Estados confederados, deliberando-se no conselho nacional apenas os assuntos expressamente delegados àquele foro.

Além disso, outra característica marcante do sistema confederativo é de que os efeitos das decisões tomadas no âmbito da confederação alcançam apenas os Estados confederados, não repercutindo diretamente na sociedade, justamente porque a soberania é de cada Estado, individualmente. Nesse caso, a União se relaciona direta e exclusivamente com os Estados, e estes com os cidadãos.

A experiência da confederação norte-americana revelou, contudo, a impossibilidade de transposição de certas fragilidades individuais dos Estados soberanos, de maneira que dez anos depois da instituição da confederação, reuniram-se os Estados em convenções, em princípio, com o objetivo apenas de revisar os Artigos da Confederação, na tentativa de clarificar e precisar as obrigações dos Estados, porém mantendo a forma confederativa. Mas a corrente pela criação de um Estado Federal ganhou força, principalmente a partir dos artigos escritos por James Madison, Alexander Hamilton e John Jay, que mais tarde foram reunidos na obra denominada *O Federalista*. O resultado das reuniões consagrou a criação do primeiro Estado Federal, por meio da promulgação da Constituição dos Estados Unidos da América, modelo de organização política que viria a influenciar arranjos em diversas nações, inclusive o Brasil.

Talvez a grande inovação proporcionada pelos teóricos do Estado Federal tenha sido propor alternativas eficientes para o equilíbrio e o controle do poder em cada nível de governo, em especial, a divisão do governo em duas esferas (estadual e nacional), e o reequilíbrio dos poderes na clássica tripartição (legislativo, executivo

e judiciário), sob inspiração dos filósofos europeus Locke e Montesquieu⁵. Ou seja, a teoria do federalismo concebida pelos americanos no século XVIII teve a genialidade de antever os malefícios da centralização⁶ do poder, propondo formas de pulverizar em diversos centros as decisões de governo, competindo a cada um destes centros uma parcela de atribuições, sempre de maneira equilibrada entre executivo, legislativo e judiciário.

A idéia do Estado federal sustenta-se, também, pela presunção de que os governos de menor abrangência territorial estão mais suscetíveis a ingerências de maiorias locais, oligarquias, seitas etc⁷. De outra sorte, um governo federal contempla a governança de uma sociedade supostamente mais diversificada, com pluralidade de interesses particulares que, de um modo geral, servem como autocontrole do próprio governo. Dessa forma, seria racional e eficiente que se dividisse parcela de competências entre governo estadual e federal, de modo a evitar a deliberação de todos os assuntos num mesmo centro de poder.

Este acordo de dualidade de poderes resguardados pela autonomia de cada unidade federativa marca uma das características mais expressivas do Estado Federal. Para Carrazza,

[...] podemos dizer que *Federação* (de *foedus*, *foederis*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (Estados-membros). Nela, os Estados federados, sem perder suas personalidades, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União de Estados. A mais relevante delas é a *soberania*. (2000, p. 89).

⁵ Historicamente, o princípio da separação de poderes se apresenta como mecanismo de limitação do poder real absoluto. John Locke propôs a bipartição dos poderes em Legislativo, responsável por fazer as leis, e Executivo, responsável por executar as leis. Montesquieu avançou na teoria da limitação dos poderes e defendeu a sua tripartição, propondo um sistema em que o poder contenha o poder (freios e contrapesos). Para Montesquieu, “*Há, em cada Estado, três espécies de poderes: o poder legislativo, o poder executivo das coisas que dependem do direito das gentes, e o executivo das que dependem do direito civil. Pelo primeiro, o príncipe ou magistrado faz leis por certo tempo ou para sempre e corrige ou abroga as que são feitas. Pelo segundo, faz a paz ou a guerra, envia ou recebe embaixadas, estabelece a segurança, previne as invasões. Pelo terceiro, pune os crimes ou julga as querelas dos indivíduos. Chamaremos este último o poder de julgar e, o outro, o poder executivo do Estado.*” (MONTESQUIEU, 1979, p. 148-149).

⁶ Neste trabalho far-se-á distinção entre descentralização e desconcentração segundo os conceitos apresentados por Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem a “Descentralização e desconcentração são conceitos claramente distintos. A descentralização pressupõe pessoas jurídicas diversas: aquela que originariamente tem ou teria titulação sobre certa atividade e aquela outra ou aquelas outras às quais foi atribuído o desempenho das atividades em causa. A desconcentração está sempre referida a uma só pessoa, pois cogita-se da distribuição de competências na intimidade dela, mantendo-se pois, o liame unificador da hierarquia. Pela descentralização rompe-se uma unidade personalizada e não há vínculo hierárquico entre a Administração Central e a pessoa descentralizada. Assim, a segunda não é ‘subordinada’ à primeira (2001, p. 133).

⁷ O artigo nº 10 de O Federalista, escrito por Madison, esboça o problema da divisão do país em pequenos grupos e facções com interesses diversos e particulares. Para ele, as facções têm a propensão de procurar somente agir em função dos seus interesses particulares, e os interesses públicos ficam de lado em conflitos entre partidos rivais. Como remédio, Madison sustenta o governo republicano, capaz de estancar os efeitos maléficis destas facções, impedindo que suas vontades se alastrem e prevaleçam em outros Estados da federação.

Segundo Dallari (1986, p. 15-28) o Estado Federal apresenta algumas características particulares, consubstanciadas em: i) *Constituição como base jurídica*: em que a ligação entre os membros do Estado federado registram o elo que os une em um documento do qual não podem se desligar a qualquer momento; ii) *Nascimento de um novo Estado*: os integrantes do Estado Federal abdicam de sua condição de independência para fazer nascer uma nova entidade; iii) *Proibição de secessão*: vedação das unidades federadas em desligar-se do Estado Federal; iv) *Soberania da União e autonomia dos Estados-membros*: representatividade da nação é delegada à União, sem que isso represente a submissão completa dos membros da federação, restando a estes autonomia político, administrativa e financeira, nos limites estabelecidos na Constituição; v) *Competências próprias e exclusivas*: significa a distribuição das funções públicas de competência das unidades federadas no plano constitucional, tendo como pressuposto a delegação das competências de interesse geral à União e as de interesse preponderantemente local aos Estados membros; vi) *Autonomia financeira da União e dos Estados*: distribuição das receitas financeiras em medida equivalente à distribuição das competências, mantendo o equilíbrio entre encargos e rendas; vii) *Desconcentração⁸ do poder político*: permissão à tomada de decisão em diferentes esferas, requisito para o alcance da autonomia das unidades federadas e viii) *Nascimento de nova cidadania*: pelo qual os indivíduos de determinada nação são cidadãos em relação à União e também ao Estado-membro.

De qualquer sorte, o federalismo é uma das formas de Estado mais flexíveis, porque permite uma combinação extensa de distribuição de competências administrativas, legislativas e tributárias entre os membros da federação, comportando diversos sistemas políticos, partidários e eleitorais.

Outra particularidade do federalismo, apontada por Celso Bastos (1995, p. 96-97), é a de que o sistema tributário em Estados que adotam o modelo federativo tende a ser mais complexo, haja vista a existência de mais de um ente tributante

⁸ Entenda-se “Descentralização”. Conforme assinalado anteriormente, tomou-se como definição de descentralização a distribuição do poder político e administrativo em diferentes entidades, cada uma delas dotada de autonomia. Por sua vez, o termo desconcentração é utilizado para demonstrar a divisão do poder dentro de uma mesma entidade, mantida o poder hierárquico.

que, para resguardar sua autonomia administrativa, tem de instituir tributos suficientes a atender sua demanda por recursos financeiros.

Não obstante, é possível também que, mesmo no Estado federado, prospere certa simplicidade no sistema tributário, desde que por trás deste sistema funcione outro, relativamente complexo, responsável pela partilha da receita entre os entes federados, de modo a reequilibrar a distribuição dos recursos financeiros arrecadados, na maioria das vezes, de forma centralizada. Em outras palavras, mesmo num Estado federado, formado por entes autônomos, é possível que um sistema tributário não tão complexo responda pela arrecadação financeira necessária para dar conta das políticas públicas de cada um dos entes, cabendo a um sistema de partilha de receitas automática a distribuição equânime destes recursos na medida da necessidade de cada ente.⁹

1.2 Origens do federalismo brasileiro

O alarde do desenvolvimento norte-americano proporcionado após sua independência e adoção do modelo federativo contagiou revolucionários brasileiros do século XIX que, apoiados em ideários positivistas deram os impulsos iniciais da instituição da República Brasileira, sob o modelo federativo de organização política.

O contexto da segunda metade do século XIX revelava a arbitrariedade decisória do Imperador, amparado em suas estruturas governamentais centralizadoras instaladas no Rio de Janeiro. A autonomia das então Províncias era praticamente nula. A liberdade intelectual era comedida e o anseio pela organização de um sistema positivista dava sinais da nova ordem que se aproximava.

Segundo Nady Moreira Domingues da Silva,

Já desde 1850 as doutrinas comteanas começaram a aparecer na Escola Militar do Rio de Janeiro. Posteriormente foram se firmando sempre no meio estudantil, como seja: Colégio Pedro II, Escola da Marinha, Escola de Medicina e Escola Politécnica: aqui, as teorias positivistas eram ainda nitidamente cientificistas e aplicadas pelos brasileiros aos campos da Física, Matemática e Biologia, sem a tendência apostólica que iria ser efetivada por

⁹ Celso Bastos (1995, p. 99-101) sustenta a ampliação dos mecanismos de transferências automáticas de receitas entre as unidades federadas como alternativa para o equilíbrio federativo. Para o autor, tal medida poderia significar uma relativa diminuição de espécies tributárias, conquanto o sistema de partilhas tornar-se-ia mais complexo.

Miguel Lemos e Raimundo Teixeira Mendes, a partir de 1881, quando o primeiro retorna da França e recebe plena adesão do segundo.

[...]

Digna de realce é ainda a atividade desenvolvida por Benjamin Constant, de caráter doutrinário, pois, segundo os ensinamentos de Auguste Comte, a educação dos espíritos seria o móvel para a organização da sociedade em nível positivo, instaurando-se então um regime de Ordem e Progresso. A doutrinação que Comte pretendia fosse dirigida ao proletariado europeu, no Brasil, voltou-se para a burguesia, dado o nosso proletariado inculto, constituído principalmente pelo escravo e pelo imigrante, e desenvolveu-se prioritariamente nas Escolas do Exército, gerando o que o Capitão Severino Sombra veio a chamar de "paisanização do nosso exército". (2010)

Dessa influência positivista sobre intelectuais brasileiros politicamente emancipados resultaram ideias de autonomia das Províncias, diminuição de impostos e aumento na liberdade dos cidadãos, fazendo eclodir em 1889 a Proclamação da República dos Estados Unidos do Brasil.

Curioso que a grande transformação política vivenciada durante a Proclamação da República não teve o clamor popular. Como afirma Sérgio Buarque de Holanda:

Se a data da Abolição marca no Brasil o fim do domínio agrário, o quadro político instituído no ano seguinte quer responder à conveniência de uma forma adequada à nova composição social. Existe um elo secreto estabelecendo entre esses dois acontecimentos e numerosos outros uma revolução lenta, mas segura e concertada, a única que, rigorosamente, temos experimentado em toda a nossa vida nacional. Processa-se, é certo, sem o grande alarde de algumas convulsões de superfície, que os historiadores exageram frequentemente em seu zelo, minucioso e fácil, de compendiar as transformações exteriores da existência dos povos. Perto dessa revolução, a maioria de nossas agitações do período republicano, como as suas similares das nações da América espanhola, parecem simples desvios de trajetória da vida política legal do Estado comparáveis a essas antigas "revoluções palacianas", tão familiares aos conhecedores da história européia. (2006, p. 171).

De toda a sorte, a instauração da República no Brasil trouxe consigo o sistema federativo de governo, no qual as províncias passaram a se chamar Estados. Foram definidas as fronteiras entre eles e acrescentadas novas autonomias. O mapa do Brasil de hoje é basicamente o mesmo desenhado em 1889, apenas com a formação de novos Estados no decorrer dos anos, principalmente na região Norte e Centro-oeste.

Esse novo sistema, baseado no federalismo, vigora, com suas nuances históricas, até os dias atuais. A autonomia, a função e as responsabilidades de cada Estado-membro foram alteradas no decorrer do tempo. Se na República Velha, de

1889 até 1930, os Estados tinham muita autonomia, nos períodos ditatoriais que seguiram perderam força.

Esse breve resumo histórico serve para que sejam apontadas características marcantes da federação brasileira. Apesar de ser considerado um sistema imposto de “cima para baixo”, a divisão territorial mostra as diferenças grandiosas existentes no País. A descentralização do poder não ocorreu apenas para facilitar a administração. O Estado Federal não foi meramente uma imposição da Constituinte de 1891, visto que a Proclamação da República em 1889 teve grande influência dos interesses provincianos por mais autonomia. Com isso, a criação da Federação teve participação direta das mais importantes províncias da época – Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais (CASTRO, 2000, p. 23).

A Federação aglomera diferenças culturais, históricas e econômicas que formaram o Brasil. Sua existência não é meramente jurídica, eis que existe sim na prática grande diferença entre os Estados-membros. O respeito a essa diferença é importante via para o desenvolvimento nacional. O sistema de governo, juntamente com o Direito Tributário, deve considerar essas questões cruciais, tanto na repartição dos recursos quanto na autonomia dos entes federados. Caso o sistema tributário vigente não consiga se adequar e permitir o desenvolvimento das unidades de governo, haverá dificuldades administrativas aliadas a um baixo crescimento econômico.

Com efeito, a implantação do modelo federativo no Brasil deu-se, em parte, pela pressão das antigas Províncias. Contudo, tal processo não contou com uma revolução que legitimasse tal processo como anseio do povo, conseguindo vingar muito em função das articulações de uma classe de políticos que, com o apoio de militares, confirmaram a implantação jurídica de um novo modelo de organização política para o Brasil.

Como ensina Raul Machado Horta (1990, p. 62), a Constituição da República de 1891 “é a fonte da criação originária do Estado-membro, por um processo jurídico-normativo”.

Não obstante, vale resguardar que a origem do federalismo brasileiro – instituído no plano constitucional para somente depois alastrar-se pelo mundo fático,

em sentido oposto ao modelo paradigmático do federalismo aplicado pelos norte-americanos – não deve ser tomada com causadora exclusiva das imperfeições do modelo atual. Ao se atribuir a fenômenos passados, específicos e delimitados, a totalidade ou mesmo a maior parte das causas de fatos presentes, corre-se o risco de se apoiar puramente no historicismo para justificar fracassos atuais, como se houvesse certo fatalismo – isso foi assim; isso será assim – impeditivo das mudanças e reorganizações do destino da Federação brasileira.

Por isso, Fleury (1999) defende a compreensão do modelo federativo por sua constante evolução, pelo desenrolar de conflitos e contradições. Para o autor, a definição dos campos de atuação dos entes federados – Pacto Federativo – jamais tenderá a um acomodamento que pressuponha a sua imutabilidade.

E não é só isso. Kugelmas (2001) critica também a simplificação da análise do modelo federativo brasileiro pela metáfora da sístole/diástole¹⁰, em que a história fora escrita em períodos de simples alternância de regimes centralizadores e autoritários ou descentralizados e democráticos. Para o autor,

[...] Se há um movimento pendular, não há simetria neste movimento. Nem o Estado Novo chega a destruir a estrutura federativa, nem a Constituição de 1946 abala o reforço do governo central e sua ampliação de atribuições (Campello de Souza, 1976). Mais perto do momento atual, o regime autoritário controlou ferreamente os níveis subnacionais de poder, principalmente através das eleições indiretas dos governos estaduais e da centralização fiscal. Por outro lado não exclui as elites políticas regionais do pacto de dominação e manteve em boa medida as atribuições administrativas das esferas subnacionais (Souza, 1997). A célebre metáfora pode induzir à crença de uma anulação completa dos mecanismos institucionais anteriores a cada movimento pendular, quando o que de fato ocorre é uma constante redefinição do padrão de relacionamento entre as esferas, através de uma dinâmica de aperto/afrouxamento de controles políticos e fiscais.

Ressaltar estes aspectos é de peculiar relevância para uma análise da rica e complexa conjuntura recente, onde convergem aspectos recentralizadores e descentralizadores. (2001, p. 33-34).

O certo é que o modelo federativo encontra composições diversas, cada qual com maior ou menor grau de descentralização e autonomia dos entes federados, e está em constante evolução.

¹⁰ Segundo Kugelmas (2001, p. 33) esta metáfora é atribuída ao general Golbery do Couto e Silva se traduz na alternância de períodos de centralização e descentralização na história do país, representada por um movimento pendular, iniciado com a Primeira República (1889-1930), de índole descentralizada, substituída pela Revolução de 30 que culminou no Estado Novo (1937-1945), de caráter autoritário e centralizador, depois retornando ao período democrático da Constituição de 1946, o qual novamente viera a ser substituído pela centralização autoritária do Golpe Militar de 1964, para finalmente retornar ao seu viés democrático e descentralizado da Constituição Cidadã de 1988.

1.3 O Estado Federal brasileiro na Constituição de 1988

Conforme anotado no início deste capítulo, o primeiro aspecto do referencial teórico deste trabalho acadêmico assenta-se no princípio da autonomia federativa, princípio este que orientará o embate pontual dos dispositivos do Simples Nacional eleitos nos capítulos seguintes, justificando-se assim o estudo ao seu respeito.

O princípio da autonomia federativa está consagrado na Constituição da República de 1988, inclusive elevado à condição de cláusula pétrea, destacando-se como cerne da Federação brasileira a relativa independência dos entes que a compõem, assim delineado na Carta Magna:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

[...]

Art. 60.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

Em complemento ao princípio da autonomia insere-se outro, voltado à interação destes entes, consubstanciado no princípio da participação ou da cooperação federativa e presente na Constituição da República nos artigos 23 e 241:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006).

Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Pelo princípio da participação, os entes componentes do Estado Federado unem-se para a construção da soberania e para o estabelecimento de instrumentos institucionais asseguradores desta. Constitui-se, assim, o Estado

unitário, o que corresponde, em suma, à pactuação entre as unidades federadas para um único objetivo.

Paralelamente, o princípio da autonomia refere-se à independência das unidades federadas, sem abster-se da obediência a uma ordem constitucional, onde estão estabelecidas as competências dos poderes instituídos: poder executivo; poder legislativo e poder judiciário.

Neste contexto Paulo Bonavides tem presente que:

A participação e a autonomia são processos que se inserem na ampla moldura da Federação, envolvidos pelas garantias e pela certeza do ordenamento constitucional superior – a Constituição Federal, cimento de todo o sistema federativo. Tanto a participação como a autonomia existem em função das regras constitucionais supremas, que permitem ver na Federação, como viu Tocqueville no século XIX, duas sociedades distintas, encaixadas uma na outra, a saber, o Estado federal e os Estados federados harmonicamente superpostos e conexos¹¹. (1997, p. 181).

Assim, o Estado federal responde de maneira uma perante outras nações, o que significa preservar a soberania e a independência do seu território e do seu povo, relacionar-se em todos os sentidos com outras federações econômica e politicamente.

Como observa Dallari (1986, p.15), no interior do Estado federal, os entes que o formam submetem-se a um poder central, obedientes à Constituição e dela recebedores dos poderes a serem exercidos de molde autônomo ou cooperado.

Notadamente, o bom funcionamento do sistema federativo está adstrito à clareza e excelência das normas estabelecidas na Constituição da República, especialmente quanto aos aspectos da soberania do poder central sobre as demais unidades federadas e a autonomia destas; política, financeira e administrativamente. Ou seja, o equilíbrio necessário ao Pacto Federativo depende de definições sensatas e claras das competências do Estado Federal e das suas unidades subnacionais.

¹¹ Aléxis de Tocqueville foi um escritor francês que viajou pela América para estudar o sistema prisional norte-americano, e acabou por impressionar-se com o modelo de governo conhecido em suas viagens, matéria-prima para a elaboração de sua famosa obra *A Democracia na América*. A respeito da participação da União e dos Estados na sociedade, assim anotou Tocqueville: “Os deveres e os direitos do Governo Federal eram simples e bastante fáceis de definir, porque a União fora constituída com a finalidade de responder a algumas grandes necessidades gerais. Os deveres e os direitos do governo dos Estados era, ao contrário, múltiplos e complicados, porque tal governo penetrava em todos os detalhes da vida social. Por isso, definiram-se com cuidado as atribuições do Governo Federal e declarou-se que tudo o que não se achava compreendido na definição fazia parte das atribuições dos governos dos Estados. Dessa forma, o governo dos Estados ficou no terreno do direito comum, enquanto que o governo federal era a exceção”. (TOCQUEVILLE, 1998, p. 93).

Neste aspecto, Dalmo de Abreu Dallari afirma:

É indispensável, antes de tudo, que a distribuição das competências entre a União e os Estados seja feita na própria Constituição, para não haver risco de que a perda ou a redução excessiva das autonomias rompa o equilíbrio federativo ou mesmo anule a federação, criando um Estado que na realidade, seja unitário pela centralização do poder (1986, p. 18).

A manutenção da autonomia entre o poder central e os entes federados dá-se, em suma, pela distribuição das competências, importando neste sentido, verificar esta relação tanto na transferência de encargos administrativos como na respectiva autonomia em relação aos recursos financeiros para suportar a execução destas atividades.

Por esse motivo, é indispensável que, ao ser feita a distribuição das competências, sejam distribuídas, em medida equivalente, as fontes de recursos financeiros, para que haja equilíbrio entre encargos e rendas. Não havendo tal equilíbrio, duas hipóteses podem ocorrer: ou a administração não consegue agir com eficiência, e necessidades fundamentais do povo deixam de ser atendidas ou recebem um atendimento deficiente; ou o órgão encarregado do serviço solicita recursos financeiros de outra fonte, criando-se uma dependência financeira que acarreta, fatalmente, a dependência política (DALLARI, 1986, p. 20).

Em outras palavras, a Constituição da República assegura um modelo federativo que faz valer a autonomia política, administrativa e financeira dos entes federados. Por conseguinte, o funcionamento adequado das instituições públicas num Estado federativo depende da correlação equilibrada entre distribuição de competências e a correspondente disponibilidade financeira para executá-las.

Apoiando-se nessa faceta do modelo federativo – autonomia financeira – está inserido o presente trabalho. O estudo sobre os impactos do novo Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, notadamente no que diz respeito aos aspectos tributários, tem como âncora o embate entre as disposições da Lei Complementar 123/06 e alterações posteriores e o princípio da autonomia financeira dos Municípios.

Discorrendo sobre o assunto, Carrazza anuncia:

O princípio da autonomia municipal vem contido, basicamente, nos arts. 29 e 30 da Carta Magna.

Tão expressivo é o princípio insculpido nestes artigos, que lei alguma, nenhum poder, nenhuma autoridade (inclusive judiciária), poderá, direta ou indiretamente, às claras ou sub-repticiamente, mediante ação ou omissão, derogá-lo ou, de algum modo, amesquinhá-lo.

[...] toda lei tributária municipal válida é suprema sobre qualquer outra da União, do Estado ou de outro Município com a qual conflite. Quando, por hipótese, uma lei municipal e uma lei estadual regulam a mesma matéria, e

esta se acha compreendida na competência da Câmara Municipal, a lei estadual deve ceder, pois não é senão um simulacro de lei, isto é, uma tentativa malograda de exercer uma aptidão estranha à legislatura dos Estados. (2000, p. 116-120).

Vê-se, portanto, quão valiosa e imprescindível é a autonomia financeira dos Municípios no modelo federativo brasileiro. Os mecanismos de cooperação e de autonomia federativa cuidam da distribuição de tarefas e da partilha de recursos e são os pilares do funcionamento estatal brasileiro. Abalar estes princípios significa colocar em xeque a qualidade da prestação de políticas públicas e a eficácia da execução das tarefas de competência estatal, maculando, inclusive, a própria justificativa da existência do modelo federativo do Estado brasileiro.

1.4 Evolução do sistema tributário nacional

Outra vertente importante para se referenciar o estudo em apreço diz respeito à evolução do sistema tributário nacional. Uma breve recuperação da história do sistema tributário brasileiro mostrar-se-á importante para, em primeiro lugar, demonstrar que a tradição brasileira, herdada do modelo de Estado autoritário, tem permitido pouco espaço para descentralização do poder e dos recursos públicos. Também será útil para, em segundo lugar, auferir uma das hipóteses aventadas sobre o estudo proposto: se o Simples Nacional é mesmo, como enuncia a Lei Complementar nº 123/06, apenas um regime unificado de arrecadação tributária, ou pode ser comparável a um regime tributário propriamente dito.

Para que se alcance uma análise adequada no decorrer da pesquisa, o resgate da evolução do sistema tributário impõe-se, inclusive para balizar o presente sob a visão do passado. Além disso, será possível confirmar as origens de certas práticas tributárias hodiernas, conexas ao estudo da autonomia financeira dos Municípios.

Em respeito à melhor didática, far-se-á tal resgate histórico de maneira linear, apresentando os períodos políticos vivenciados no Brasil desde sua colonização, a fim de verificar, de maneira objetiva, a sistemática tributária em cada um deles.

1.4.1 Período colonial

A colonização brasileira, na seara do direito tributário, foi marcada pela importação legislativa de Lisboa e pela ausência de sistematização das normas sobre o tema. Rosa Jr. (1999, p. 232-233) afirma não existir um sistema tributário durante o período colonial do Brasil, consequência de um colonialismo português impeditivo do desenvolvimento da indústria e do comércio. O modelo produtivo baseado na indústria extrativista não fomentava a existência de um sistema tributário, permitia apenas a instituição de tributos esparsos, desencadeados, tão somente com o propósito de alavancar fundos para a Coroa. Assim eram os direitos régios (incidentes sobre a importação), os quintos e os dízimos (incidentes sobre a extração), todos eles tributos cobrados de forma desorganizada e destituída de planos orçamentários, não sendo possível falar em sistema, apenas em tributos avulsos.

Desde o início do período colonial, marcado pela exploração do pau-brasil, até o século do ouro (séc. XVIII), envolvendo ainda a fase do açúcar (séc. XVI e XVII), existiram apenas tributos isolados, oriundos da legislação lusitana, os quais serviam exclusivamente às necessidades de custeio da Coroa e do patrimonialismo português. Nem mesmo a vinda da Família Real à colônia (1808 a 1821), que fomentou o comércio de importação e fez movimentar a cobrança dos direitos aduaneiros – espécie tributária – desencadeou um sistema tributário.

A marca mais forte da história dos primeiros tributos no Brasil, ainda no período colonial, foi mesmo a sistemática de criação tributária “de cima para baixo”, da metrópole para a colônia, do poder central para as localidades, lógica que viria a determinar a tradição tributária brasileira, sendo refletida nas primeiras constituições republicanas e ainda presente no sistema tributário atual.

A transposição de um sistema patrimonialista europeu para a colônia, desinteressado da separação entre particular e público e calcado na centralização

política e financeira, deu contornos à formação do Estado brasileiro, norteados também nossa política tributária vigente.¹²

A divisão da colônia de Portugal em Capitânias Hereditárias ratifica a afirmação anterior. Segundo Balthazar (2005, p. 37) as cartas de doação e de foral, entregues aos donatários, versavam, dentre outros assuntos, dos tributos a serem pagos ao Rei, Capitão-Mor e ao Governador, ou seja, o poder central ditava as normas sobre a cobrança de tributos; clara expressão da centralização política e financeira.

Aliada a essa característica de fortalecimento do governo central, o período colonial não contou com organização de normas gerais em matéria tributária, com regras sobre criação de tributos, muito menos direitos dos contribuintes. Ao contrário, ficou consagrado como sendo um período de confusão tributária, ganância arrecadatória da Corte – em parte para custear seus gastos e em parte para compensar os déficits da balança comercial com a Inglaterra –, exploração e confisco do contribuinte, tendência manifestada também no período imperial, conforme se demonstrará a seguir.

1.4.2 Período imperial

O século XIX marcou para o Brasil sua Independência política em relação à metrópole e, em 1824, a outorga da primeira Constituição Brasileira, ainda carregada de centralização de poderes, assim descrita por Balthazar:

A Carta de 1824 se caracterizava pela centralização dos poderes, também no campo impositivo, pois as Províncias não possuíam competência tributária nem fontes próprias de receita, sendo beneficiadas apenas com dotações orçamentárias. (2005, p. 82).

No campo tributário, a competência para dispor sobre impostos era privativa da Câmara dos Deputados, não havendo espaço para as Províncias legislarem sobre tributos, carecendo de fontes próprias de receitas.

¹² Zancanaro (1994), ao discorrer sobre a corrupção político-administrativa no Brasil, imputa grande parcela da tradição de centralização de poder e corrupção administrativa presentes na história brasileira à herança portuguesa, que transportou da Metrópole os costumes e normas jurídicas complacentes com todo tipo de negociação de cargos públicos, dominação patrimonialista e impunidade das autoridades públicas.

Uma pequena parcela dessa centralização viria a mudar ao longo das décadas de 30 e 40 do século XIX, fruto especialmente das manifestações e batalhas como a Revolução Farroupilha e a Cabanagem, que buscavam a descentralização do poder e o modelo federativo de governo, capitaneadas por autoridades regionais politicamente emancipadas e sob forte influência das revoluções francesa e industrial e dos ideais iluministas.

Estas nuances da legislação tributária do período imperial são descritas por Rosa Jr. da seguinte forma:

Mais tarde, com o Ato Adicional (Lei nº 16, de 12-08-1834), passaram as Províncias a gozar de autonomia política, e pela Lei nº 99, de 31-10-1835, lhes foi concedida a necessária autonomia financeira. Esta autonomia possibilitou-lhes fontes próprias de receitas tributárias, distintas das do poder central, cabendo-lhes, ainda, definir os tributos de seus respectivos Municípios. Ressalte-se, no entanto, que os impostos que podiam ser objeto de disciplina legislativa pelas Províncias não podiam prejudicar as imposições gerais do Estado. O sistema tributário constante na Carta de 1824 era de natureza *flexível* porque se limitava a enunciar alguns princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário que, no entanto, gozava, quanto à matéria remanescente, de ampla liberdade para a instituição de tributos. (1999, p. 233).

As alterações legislativas citadas dão conta de um início de sistematização tributária no Brasil. Balthazar (2005, p. 84-92) demonstra uma série de mecanismos introduzidos durante o governo da Regência voltados à regulação de finanças públicas e de matéria fiscal, caracterizando-se o início da sistematização de impostos e a primeira reforma tributária brasileira.

Apesar da evolução para um embrião de sistema tributário no primeiro período do Império, ao longo do Segundo Reinado (1840-1889) ainda não foi alcançado um sistema capaz de arrecadar com racionalidade e distribuir com equilíbrio as finanças públicas entre a Corte Imperial e as Províncias, havendo

[...] falhas que provocavam déficits orçamentários, tal como o fato de a cobrança de impostos ser feita sem qualquer planejamento, desorganizada e confusa, utilizando-se o governo, dentre outras, do arrendamento e de alguns agentes públicos, modos herdados do regime colonial. (BALTHAZAR, 2005, p. 100-101).

As grandes mudanças tributárias vieram a ocorrer somente no período republicano, conforme considerações a seguir.

1.4.3 A Proclamação da República Federativa

Conforme anotado no item 1.2, o advento do sistema republicano no Brasil trouxe consigo a concepção do Estado Federado, espelhado essencialmente no modelo norte-americano e levado a cabo especialmente por Rui Barbosa.

A Proclamação da República em 1889 e a subsequente aprovação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil em 1891 inauguraram no país um federalismo financeiro dual¹³, segundo constatou Dornelles (2006), garantidor de relevante autonomia às antigas províncias, agora rotuladas de Estados-membros, em detrimento da centralização administrativa e financeira do governo central.

A importação dos ideais federalistas estadunidenses norteou a nova estrutura política brasileira e, conseqüentemente, fomentou a autonomia financeira dos membros da federação, embora tenha praticamente relegado os Municípios, os quais dispunham de apenas um artigo na Constituição de 1891 – artigo 68 –, em que se exigia dos Estados-membros a asseguuração da “autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse” (BRASIL, 1891).

Não obstante a euforia pela instauração de um novo modelo de organização estatal no Brasil, este modelo federalista importado acabou por revelar novas fraquezas na organização político-administrativa brasileira. Ao garantir uma ampla autonomia aos Estados-membros, inclusive para instituir tributos em bases comuns aos da União, fomentou a bitributação, a flexibilidade das normas tributárias e a inexistência de um relacionamento sintonizado entre a União e os Estados-membros.

A estrutura federalista passou por mudanças a partir da Revolução de 1930, em que a tomada do poder por meio do golpe de Estado liderado por gaúchos, paraibanos e mineiros dissidentes restabeleceu a centralização do poder na União e voltou a minimizar a autonomia dos Estados-membros.

¹³ Para Dornelles, a ideia de federalismo financeiro dual está associada ao grau de autonomia das unidades da federação. Nessa lógica, a dualidade apresentada pelo autor corresponde aos dois níveis de entes federados, a União e os Estados-membros, cada um deles dotado de autonomia financeira própria, ou seja, capaz de, por meio das competências constitucionalmente distribuídas, obter a receita financeira necessária ao cumprimento das respectivas funções.

Na seara tributária, as inovações desencadeadas na Revolução de 1930 e consagradas na Constituição de 1934 criaram um sistema tributário mais rígido, reduziram a autonomia financeira dos Estados-membros e dotaram os Municípios de uma esfera própria de competência tributária, sendo tal sistema federativo definido por Dornelles (2006) como um federalismo financeiro cooperativo¹⁴. Aos Estados foi concedido o direito de instituir tributos sobre indústrias e profissões, transmissão de propriedades e, novidade para o momento, sobre a venda de combustíveis de explosão (art. 8, I da Carta de 1934). Aos Municípios cabia a participação em impostos arrecadados pelo Estado e, como até hoje, cobrança sobre imóveis urbanos. O período marcou a elevação ao plano constitucional da vedação da instituição de tributos sobre os mesmos fatos geradores por diferentes entes federativos, ou seja, a vedação da bitributação (artigo 11, da Constituição de 1934 e artigo 24 da Constituição de 1937).

Essa filosofia tributária prevaleceu mesmo com a instauração do Estado Novo e a outorga da Constituição de 1937, tendo sido pouco alterada quando da restauração dos ideais democráticos pela Constituição de 1946, maculados durante o Estado Novo, sendo relevante apenas, no aspecto do sistema tributário nacional, a ampliação das partilhas tributárias, principalmente entre Estados e Municípios.

Assim, a quinta Carta brasileira, de 1946, no que diz respeito aos tributos, se destacou por dar poderes maiores aos Municípios. Estes passaram a receber quantidades mais significativas de repasses estaduais, sendo que as alterações nos tipos de tributos foram mínimas. Para Celso Ribeiro Bastos (1993, p. 217), "o período róseo do municipalismo brasileiro é vivido por ocasião do Texto Constitucional de 1946".

A grande mudança ocorrida durante vigência da Carta de 1946 foi o Golpe Militar de 1964 e a edição da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, fruto do novo contexto político brasileiro. Esta Emenda Constitucional importou em mudanças significativas no sistema tributário, que ganhou nova roupagem, as quais permanecem em muito até os dias atuais.

¹⁴ O federalismo financeiro cooperativo revelou um segundo nível na autonomia financeira das unidades federadas, que passaram a contar com uma delimitação mais rígida no texto constitucional, inclusive com a definição de competências tributárias dos Municípios, incorporando ainda a distribuição de receita entres os entes federados.

O interesse dos governantes em tornar mais eficaz e de fácil controle o sistema de tributação possibilitou várias inovações. As novas regras vieram ainda em 1964, com a edição da Lei nº 4.320, que disciplinou a contabilidade pública e o direito financeiro. Em 1966, foi a vez da adoção do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ambos vigentes até os dias atuais.

Segundo Balthazar,

A EC 18/65 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornado prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal com a finalidade de instituir um sistema tributário nacional integrado.

A reforma trouxe várias inovações, tais como a centralização dos impostos na esfera da União; distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios; nova ordem hierárquica para atos normativos tributários, evitando choques locais e regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e Contribuição de melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios tributários, presentes nas constituições anteriores. (2005, p. 137).

Tal reforma tributária tinha como pressupostos a restrição da competência tributária dos Estados e Municípios e o fortalecimento dos mecanismos de transferências automática dos recursos arrecadados por um órgão concentrado do governo federal, em nome da eficiência administrativa e da redução de custos.

Este federalismo financeiro de integração¹⁵ (DORNELLES, 2006) norteou uma política voltada ao desenvolvimento econômico do país e ao fortalecimento do controle das políticas sociais e econômicas a partir da União. Permitiu, ainda, a racionalidade fiscal ao caracterizar os tributos a partir de fatores econômicos e não mais estritamente sob conceitos jurídicos, evitando assim distorções no sistema e ineficiência arrecadatória, além de estruturar mecanismos para utilização de impostos com finalidades extrafiscais, servientes às políticas econômicas e sociais.

No campo da autonomia financeira dos entes federados, embora a reforma tributária de 1965 tenha fortalecido a arrecadação centralizada, o sistema de distribuição automática dos recursos da União foi aprimorado.

¹⁵ Esta última fase apontada por Dornelles como federalismo financeiro de integração tinha por pressuposto o fortalecimento da arrecadação centralizada e a instituição de mecanismos de distribuição automática das receitas tributárias, buscando assim a eficiência administrativa e a redução de custos.

Contudo, mesmo havendo mais garantias da autonomia financeira dos entes federados em função da partilha dos recursos arrecadados pela União, também restou ampliada a dependência financeira de Estados e Municípios ao numerário arrecadado pelo governo federal, ou seja, tornaram-se aqueles reféns da receita obtida pela União.

Por outro lado, em que pese o aumento da centralização de recursos e a dependência financeira dos Municípios à arrecadação da União, vale ressaltar que o sistema de transferências automáticas pode representar uma filosofia inteligente de eficiência arrecadatória e partilha de impostos federais, formando uma rede integrada entre fiscos federal, estaduais e municipais, especialmente no tocante ao rateio da arrecadação tributária, filosofia esta que viria a nortear o sistema tributário brasileiro constante na Constituição de 1988.

1.5 Os Municípios na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

A organização política em Municípios foi implantada no Brasil ainda no período colonial, por determinação expressa das Ordenações Afonsinas. Segundo Vedana (2002, p. 24-25), os Municípios detinham atribuições de organização política, administrativa e até mesmo judicial. Eram comandados pelas Câmaras Municipais, constituídas de Presidente (atual prefeito), três Vereadores, dois almotacéis e um escrivão, além dos encarregados administrativos.

A implantação da República, em 1891, inaugurou certa autonomia dos Municípios, em tudo que respeitasse seu peculiar interesse¹⁶, demonstrando um pequeno avanço na organização político-administrativa. Contudo, foi mesmo a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que o Município ganhou sua maioria, a ser elevado à condição de ente federado¹⁷, dotado de autonomia política, administrativa e financeira plena, ao menos no aspecto formal.

¹⁶ De acordo com o artigo 68 da Constituição de 1891, "Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse".

¹⁷ Parcela da doutrina nega a classificação de Município na categoria de ente federado, especialmente por sofrer de limitações essenciais ao conceito de estado federal, em especial a ausência de representação no Senado Federal, inexistência de Poder Judiciário e impedimento para instituir Tribunal de Contas. Neste sentido José Afonso da Silva (2007, p. 474-475), muito embora reconheçam a autonomia constitucional resguardada aos Municípios. Não obstante o argumento apresentado, neste estudo adere à corrente de Paulo Bonavides e Hely Lopes Meirelles, que reconhecem aos Municípios o *status* de ente federado.

Para Hely Lopes Meirelles,

A característica fundamental da atual Carta é a ampliação da autonomia municipal no triplice aspecto político, administrativo e financeiro, conforme estabelecido nos arts. 29-31, 156, 158 e 159, outorgando-lhe, inclusive, o poder de elaborar sua lei orgânica (*Carta Própria*), anteriormente adotada apenas pelo Estado do Rio Grande do Sul, desde a Lei Júlio de Castilhos, de 12.1.1897. (2008, p. 44-45)

Diz-se que a autonomia municipal está muito mais para o aspecto formal porque a divisão de competências e receitas previstas na Carta Magna que elevou o Município a ente federado não garantiu equilíbrio material entre rendas e encargos que pudesse efetivar a autonomia juridicamente prevista.

A crítica de Paulo Bonavides traduz essa afirmação:

[...] esta autonomia nunca desfrutou o prestígio de uma tradição histórica, nunca deitou raízes nas origens da comunhão nacional: o Império unitário a reprimia, a República, federativa, só veio a produzi-la artificialmente.

[...] Assim é que alguns autores acham mais prudente e verídico falar de Estado unitário de máxima descentralização do que propriamente de Estado federal.

As correntes federalistas que descendem da tradição clássica do federalismo pensam desse modo e chegam a essa amarga conclusão, porquanto vêem mais participação com dependência do que autonomia com participação nos moldes do Estado federal contemporâneo. (1997, p. 190).

A tradição histórica brasileira de centralização do poder e dos recursos públicos não restou vencida quando a Constituição de 1988 concedeu aos Municípios a condição de ente federado autônomo. Este resquício da herança cultural nacional importou na criação de um ente federado capenga, despido de participação legislativa no âmbito federal e agraciado com uma autonomia fictícia, relativa, especialmente no tocante disponibilidade financeira dos Municípios.

A relatividade da autonomia dos Municípios não se deduz apenas da sua limitação financeira, fruto da reduzida base de arrecadação tributária própria, mas desse fator somado a: (i) sistema de transferências constitucionais corrompido e (ii) municipalização de funções administrativas impostas pelos governos estaduais e federal. Em outras palavras, a autonomia fragilizada dos Municípios brasileiros decorre em larga medida do desequilíbrio do Pacto Federativo, com o aumento de encargos aos Municípios e a centralização de recursos financeiros na União.

O Pacto Federativo eleito na Constituição de 1988 determinou aos Municípios, quanto às competências executivas, uma série de atividades nas áreas

de saúde, educação, meio ambiente, transporte coletivo e demais serviços públicos de interesse local.

Para suprir as necessidades financeiras, o constituinte deu os contornos da autonomia financeira dos Municípios, permitindo-lhes a instituição dos seguintes tributos: i) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; ii) imposto sobre serviços de qualquer natureza; iii) imposto sobre a transmissão de bens imóveis *inter vivos*; iv) imposto sobre vendas a varejo de combustíveis e lubrificantes (logo viria a ser revogado, face à sua complexidade e potencial restrito de arrecadação); v) contribuição de melhoria; vi) taxas de prestação de serviços ou pelo exercício do poder de polícia; v) contribuição previdenciária de seus servidores públicos e vi) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública¹⁸.

Em complemento, restou estabelecido na Constituição da República de 1988 um mecanismo de transferências constitucionais automáticas capaz de distribuir aos Municípios parcela da arrecadação tributária dos Estados-membros e da União. As mais significativas foram as transferências do Fundo de Participação dos Municípios – composto inicialmente por 22,5% da arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados –, de 25% da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e de 50% do imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) – ambos de competência estadual.

Esta sistematização consagrou uma forma de asseguar a autonomia financeira municipal mista, tendo por um lado o estabelecimento de competências para instituir tributos próprios e, por outro, um sistema de transferências automáticas de receitas de outros entes. Esta metodologia, que congrega a arrecadação própria e a partilha da arrecadação tributária nacional, parece ser uma forma inteligente de proporcionar aos Municípios os recursos de que necessitam, pois fomenta a ação fiscal própria – incentiva a arrecadação dos tributos de competência municipal – sem deixar que oscilações regionais ou incapacidades locais afetem sobremaneira as finanças municipais – através do repasse automático de receitas estaduais e federais.

¹⁸ Este tributo foi inserido na Constituição da República por meio da Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002.

Entretanto, a manutenção do equilíbrio das receitas financeiras dos Municípios e das tarefas atribuídas a estes entes federados é crucial para a prestação eficaz dos serviços públicos e desenvolvimento das políticas públicas locais.

Sem adentrar profundamente na seara da definição das competências executivas municipais, é valioso apenas considerar que nos últimos anos tem se percebido um fenômeno bastante peculiar e que afeta o equilíbrio acima enunciado: a *municipalização* de serviços públicos. A título de exemplo, pode-se citar a municipalização do ensino, do trânsito, da saúde, das ações em defesa e controle do meio ambiente, entre outros processos de delegação de tarefas públicas aos Municípios.

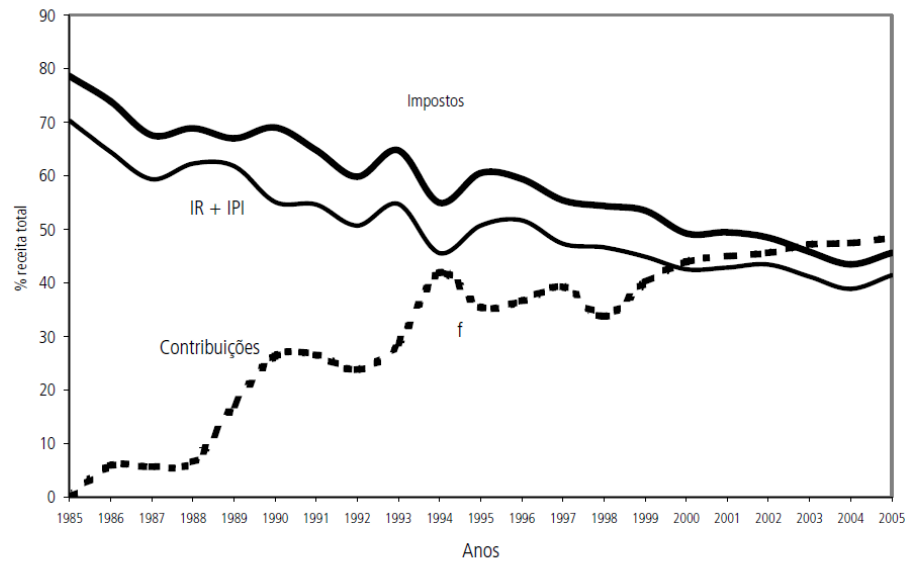
Esta constatação (fenômeno da municipalização) é relevante, porque contribui para o desequilíbrio do modelo federativo, afetando os princípios da autonomia e cooperação federativa. Paralelamente à municipalização de atividades estatais, viu-se no país a elevação da carga tributária após a promulgação da Constituição da República de 1988, especialmente em relação aos tributos federais, fato que tem sido objeto de críticas constantes da sociedade civil, sobretudo dos setores organizados da indústria e do comércio.

Reflexo de políticas governamentais neoliberais conviveu-se na década de 90 e início do século XXI com a instituição ou majoração de diversos tributos, como a CSLL, a COFINS, a CPMF (hoje extinta) e a CIDE, todos eles contribuições de competência da União, resultando numa grande centralização dos recursos tributários sob a administração do governo federal.

De forma ilustrativa, o estudo realizado pelo Instituto de Pesquisas Aplicadas (IPEA) sob autoria de Gasparini e Miranda (2006) apurou a gravidade a que chegou a centralização de recursos na esfera federal, principalmente pela majoração de tributos não partilhados. O gráfico a seguir reproduz fielmente essa política da União, que privilegia a arrecadação de contribuições não partilhadas com Estados e Municípios em detrimento da arrecadação de impostos, prática esta dominante mesmo após a elevação dos Municípios ao *status* de ente federado:

GRÁFICO 3

Proporção das contribuições (exceto previdenciárias), na soma do IPI com IR, e dos impostos em geral na receita fiscal do governo federal – Brasil 1985-2005



Fonte: SRF (2006).

A elevação na partilha dos impostos federais, determinada a partir da Constituição de 1988, fomentou uma prática antifederativa da União: a majoração das contribuições, não partilhadas com Estados e Municípios, a ponto de tais tributos representarem, em 2005, mais de 50% da receita tributária da União, conquanto na época da promulgação da Constituição Cidadã tais tributos não alcançavam nem 10% da arrecadação federal.

Em resumo, são duas as vertentes potencialmente desestabilizadoras do Pacto Federativo: i) de um lado, a delegação de tarefas a Estados-membros e principalmente aos Municípios e ii) de outro lado, a centralização de recursos financeiros na União.

Os resultados destes contextos têm fomentado, entre outros assuntos, a consciência pela revisão do modelo federativo e pela desoneração tributária em favor do desenvolvimento econômico nacional e da melhor distribuição financeira aos entes federativos.

Atendo-se a este segundo aspecto – desoneração tributária – muito embora tenha ocorrido uma reforma tributária no ano de 2003 e tramite atualmente no Congresso Nacional uma nova reforma, é de se cogitar que a maior alteração sentida pelos contribuintes não decorra das mudanças constitucionais, muito mais

voltadas a ajustes financeiros e não verdadeiramente tributários, mas seja resultado da implantação do novo regime de arrecadação denominado Simples Nacional.

Instituído pela Lei Complementar nº 123/06, este regime unificado de arrecadação de tributos tem revolucionado os procedimentos contábeis de mais de três milhões de empresas em todo o país¹⁹. Tal regime consiste, basicamente, na arrecadação unificada de até seis tributos federais (IRPJ, IPI, Cofins, Pis/Pasep, CSLL, Contribuição Previdenciária), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS). Em complemento, as regras sobre estes tributos foram unificadas, havendo grandes reflexos nas legislações estaduais e municipais relativas ao ICMS e ao ISS, respectivamente.

Acrescente-se que o Simples Nacional é facultativo, somente fazendo jus a este regime as empresas enquadradas nas definições de Microempreendedor Individual (MEI), Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), nos termos da Lei Complementar nº 123/06 e alterações posteriores, proporcionando, desta forma, a convivência de um regime de arrecadação paralelo, afeto a uma parcela considerável de contribuintes.

Esta é, portanto, a seara jurídica atual do sistema tributário brasileiro no que concerne aos Municípios: i) desequilíbrio do Pacto Federativo em desfavor dos Municípios; ii) consciência da sociedade pela desoneração tributária como fator imprescindível para o desenvolvimento econômico e iii) necessidade de desburocratização e simplificação do sistema tributário brasileiro.

Sob esses aspectos serão abordados nos capítulos seguintes a instituição do Simples Nacional, seu funcionamento, perspectivas constitucionais, inclusive a respeito da instituição do microempreendedor individual – nova categoria de optantes por este regime unificado de arrecadação tributária –, bem como os reflexos na autonomia financeira municipal.

¹⁹ Segundo dados publicados pela Secretaria Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional, em 27 de março de 2009 existiam 3.144.523 empresas optantes pelo Simples Nacional.

1.6 Considerações finais

A análise que se pretende realizar a seguir carrega, portanto, como substrato teórico, a história brasileira da centralização de poder e recursos financeiros na mais alta esfera administrativa – a União –, a busca estatal pela eficiência de arrecadação, principalmente a partir da segunda metade de século XX, e, por fim, o fruto da política de majoração tributária dos anos 90 e início do século XXI que fomentou a consciência da sociedade civil organizada pela necessidade da desburocratização e desoneração tributária.

Desde a concepção inicial do Estado Federado, os teóricos que o propuseram justificaram as virtudes desta forma de organização sob o argumento de que a diluição do poder em esferas menores tende a ampliar a participação social nas decisões estatais.

A organização federativa brasileira, que reconhece o Município como ente federado, tem o poder de elevar significativamente aquela concepção inicial dos progenitores do federalismo de que a descentralização do poder estatal funciona como meio eficaz de emancipação política. Ora, conceder autonomia financeira e administrativa aos Municípios serve exatamente para aproximar o cidadão do governante, em evidente mecanismo de controle social.

Em outras palavras, elevar o Município à categoria de ente federado presta a desempenhar um papel fundamental num Estado Democrático de Direito para se alcançar a emancipação política e a democracia participativa, pois a distância que separa o gestor público e o administrado é infinitamente menor do que aquela existente entre o mesmo administrado e o Presidente da República.

Robert e Magalhães (2000) reconhecem nos Municípios a figura do Ombudsman, ou o Provedor de Justiça, atribuindo a este ente federado a tarefa de servir de canal de comunicação entre o Povo e o Estado, por meio do qual os anseios sociais podem rapidamente refletir na execução de políticas públicas estatais.

É de se esperar, inclusive, como resultado dessa proximidade entre sociedade civil e Estado, uma constante mutação no próprio processo da

democracia participativa, através da reorganização ágil dos representantes sociais em apresentar e cobrar suas reivindicações do poder público.

Notadamente, todo esse processo de humanização e democratização está intrinsecamente amarrado ao cumprimento das leis maiores da organização do Estado federal: a autonomia e a participação, substrato teórico da análise da autonomia dos Municípios frente ao novo estatuto das pequenas empresas.

2 O NOVO ESTATUTO DAS PEQUENAS EMPRESAS

A matriz capitalista, apoiada na força do mercado como “mão invisível”²⁰ que determina a ação não-intencional dos indivíduos para a formação da riqueza dos povos, tem na figura da empresa um de seus principais elementos, e os defensores do liberalismo sempre sustentaram seu poder de auto-regulação até que, ao final do século XIX e, principalmente, a partir da crise financeira de 1929, os teóricos que defendiam uma participação mais ativa do Estado como regulador da economia ganharam força. Dentre estes teóricos destacou-se John Keynes e sua ideia do Estado Intervencionista²¹, base da teoria do *Welfare State*²² (Estado do bem-estar social).

Esse raciocínio de intervenção estatal na economia viria a influenciar também os níveis menos expressivos das estruturas capitalistas – relevantes para este estudo –, pertinentes às pequenas empresas e à economia informal, formada por indivíduos exercentes das mais diversas atividades econômicas, porém, sem registro empresarial.

Na verdade, a atuação estatal nesse ramo do mercado ganhou um viés muito mais protecionista do que regulador. Este incentivo à formalização e ao fortalecimento das pequenas empresas será objeto de avaliação no presente capítulo.

²⁰ Adam Smith sustenta que “*Como todo indivíduo procura, tanto quanto pode, tanto empregar seu capital em apoiar a indústria doméstica, e assim dirigir aquela indústria para que sua produção seja do máximo valor, todo indivíduo necessariamente trabalha para tornar o rendimento anual da sociedade o maior que puder. De fato, em geral, ele nem pretende promover o interesse público, nem sabe o quanto o está promovendo. Preferindo apoiar a indústria doméstica, e não a estrangeira, ele procura apenas sua segurança; e dirigindo aquela indústria de tal maneira que sua produção seja de maior valor, procura apenas o seu próprio ganho, e nisto, como em muitos outros casos, é só levado por uma mão invisível a promover um fim que não era parte de sua intenção*”. (SMITH, 1982, p. 203).

²¹ Segundo a teoria do Estado intervencionista de Keynes, compete ao Estado a manutenção do equilíbrio da economia, devendo os governos aplicar capital na realização de investimentos que aqueçam a economia de modo geral. Paralelamente, é de fundamental importância que o governo também conceda linhas de crédito a baixo custo, garantindo a realização de investimentos do setor privado. Segundo Fernando Carvalho, “*Não há dúvida de que Keynes era um intervencionista e que as implicações políticas de sua Teoria Geral (e outras obras) são claramente a favor de uma política econômica ativa*”. (CARVALHO, 1999, p. 261)

²² Segundo a enciclopédia eletrônica Wikipédia, “*Estado de bem-estar social (em inglês: Welfare State), também conhecido como Estado-providência, é um tipo de organização política e econômica que coloca o Estado (nação) como agente da promoção (protetor e defensor) social e organizador da economia. Nesta orientação, o Estado é o agente regulamentador de toda vida e saúde social, política e econômica do país em parceria com sindicatos e empresas privadas, em níveis diferentes, de acordo com a nação em questão. Cabe ao Estado do bem-estar social garantir serviços públicos e proteção à população*”.

2.1 O tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas

A proteção do Estado à pequena empresa no Brasil remonta ainda ao período colonial²³. Segundo Heynemann e Vale (2010), a vinda da Corte portuguesa para o Brasil impulsionou a edição de medidas propulsoras da manufatura e do comércio na Colônia. Uma das medidas tomada fora a criação da Junta do Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação em 23 de agosto de 1808, em decorrência direta da abertura dos portos, para administrar questões relativas a matrículas dos comerciantes nas diversas praças comerciais do Brasil e para funcionar como um órgão regulador da implementação das fábricas e manufaturas no Brasil.

Referida Junta era responsável pela permissão para abertura de fábricas, concessão de privilégios, monopólios e isenções de direitos sobre produtos, resolução de disputas entre comerciantes e fabricantes. Ainda em 1809, Dom João autorizou, por meio de Alvará²⁴, a isenção de recolhimento de impostos de exportações incidentes sobre produtos manufaturados de algodão, lã, seda e ferro, no intuito de fomentar a manufatura brasileira. O efeito prático desejado, contudo,

²³ Segundo o Arquivo Nacional e a História Luso-Brasileira, ao longo do período colonial verificou-se a presença de pequena atividade manufatureira (de caráter doméstico e artesanal), devido à repressão operada pela Coroa portuguesa, uma vez que este tipo de prática feria a estrutura do sistema colonial e a lógica mercantilista. Essa repressão culminou com a assinatura do alvará de 5 de janeiro de 1785, que proibiu a atividade manufatureira no Brasil, à exceção da produção de tecidos grosseiros de algodão, que serviam para ensacar gêneros agrícolas e para vestuário dos escravos. Somente depois da transferência da Corte e da sede do Império português para o Brasil em 1808, por meio do alvará de 1º de abril do mesmo ano, o príncipe regente revogou a lei de 1785 e, não apenas autorizou como passou a incentivar a instalação de fábricas no Brasil, concedendo isenção de direitos de importação de matérias-primas e subsídios para a construção das primeiras manufaturas, sobretudo no setor têxtil e de ferro.

²⁴ "Eu o Príncipe Regente faço saber aos que o presente Alvará com força de lei virem, que sendo o primeiro e principal objeto dos meus paternais cuidados o promover a felicidade pública dos meus fiéis Vassallos; e havendo estabelecido com estes desígnios princípios liberais para a propriedade deste Estado do Brasil, e que são essencialmente necessários para fomentar a agricultura, animar o comércio, adiantar a navegação e aumentar a povoação, fazendo-se mais extensa e análoga à grandeza do mesmo Estado; tendo em consideração que deste estabelecimento se possa seguir alguma diminuição na indústria do Reino de Portugal, bem que com o andar dos tempos a grandeza do mercado e os efeitos da liberdade do comércio que tenho mandado estabelecer não decompensar com vantagem algum prejuízo da diminuição que ao princípio possam sofrer alguns ramos de manufaturas; desejando não só remediar esses inconvenientes, mas também conservar e ampliar a navegação mercantil e o comércio dos povos de todos os meus domínios; tendo ouvido o parecer de ministros do meu Conselho; e de outras pessoas zelosas do meu serviço; com ampliação e renovação de muitas providências já a este respeito estabelecidas, e a fim de que tenham pronta a exata observância para a prosperidade geral e individual dos meus fiéis vassallos, que muito desejo adiantar e promover, por dependê-la a grandeza e consideração da minha real Coroa e da Nação; sou servido determinar o seguinte: I. Todas as matérias primas que servirem de base a qualquer manufatura serão isentas de pagar direitos alguns de entrada em todas as Alfândegas dos meus Estados, quando o fabricante as comprar para gasto de sua fábrica, ficando somente obrigado a mostrar que as consome todas no uso da sua indústria, e sujeito ao exame e averiguações que julgar necessárias a Real Junta do Comércio, para evitar a fraude e descaminho dos meus reais direitos. Da mesma isenção gozarão os fabricantes que comprarem gêneros e produções dos meus Estados, que são obrigados a pagar algum direito, ficando este perdoado a favor dos referidos fabricantes em benefício do aumento da indústria. II. Todas as manufaturas necessárias serão isentas de pagar direitos alguns na sua exportação para fora dos meus Estados, e todas as do Reino serão isentas de as pagar por entrada nos meus domínios no Brasil, e em quaisquer outros, ficando só seus donos obrigados a verificar com certidões e clarezas competentes que as mercadorias são de manufatura portuguesa e indicar a fábrica de onde saíram." Fonte: Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI).

não fora alcançado. Para Krepsky (1992, p. 16-17), o “século XIX caracterizou-se pelo domínio dos comerciantes ingleses no comércio de importação e abastecimento interno, e pelo monopólio do café”.

Foi apenas no século XX que a atividade empresarial passou a ter mais significado na economia do país. No início daquele século, com a vinda de imigrantes para o Brasil que resultou em aumento populacional, a atividade empresarial viu nascerem diversos prestadores de serviços e comerciantes. A década de 50 respondeu pelo impulso da atividade industrial, amparada nas políticas desenvolvimentistas do Presidente Juscelino Kubitschek, cuja repercussão alcançou as atividades de apoio e serviços às grandes empresas, formada por muitos empreendimentos de pequeno porte.

Não obstante, o desenvolvimento industrial vivenciado no Brasil a partir da segunda metade do século XX, nas palavras de Krepsky (1992), veio acompanhado dos monopólios estrangeiros e da inflação – elementos limitadores do crescimento industrial nacional – e, conseqüentemente, da proliferação de empreendimentos de pequeno porte.

De qualquer sorte, a proteção estatal ao pequeno empresário surgia em documentos esparsos, como a Lei nº 5.506, de 1964, que declarou isentas do imposto de renda as firmas individuais que faturassem até certo limite²⁵, e o Decreto-lei nº 486, de 1969, que dispensou o pequeno comerciante da escrituração e do registro em livro mercantil²⁶.

O ano de 1972 reservou mais um passo importante para as pequenas empresas no Brasil. Naquele ano, como resultado de ações conjuntas do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), da Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP) e da Associação Brasileira de Bancos de Desenvolvimento (ABDe), foi criado o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa (CEBRAE), que viria a ser transformado, em 1990, no atual Serviço Brasileiro de

²⁵ Dispôs a Lei nº 4.506/64: “Art. 29. As firmas individuais que tenham, anualmente, receita bruta inferior a Cr\$5.000.000,00 (cinco milhões de cruzeiros) ficam isentas do imposto de renda.”

²⁶ Dispôs o Decreto-lei nº 489/69: “Art 1º Todo comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério. Parágrafo único. Fica dispensado desta obrigação o pequeno comerciante, tal como definido em regulamento, à vista dos seguintes elementos, considerados isoladamente ou em conjunto.”

Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE)²⁷, entidade fundamental na promoção de políticas de apoio às pequenas empresas, inclusive sendo responsável pela elaboração do Projeto de Lei que deu origem ao atual estatuto das pequenas empresas (Lei Complementar nº 123/06).

Outro marco na história da proteção às pequenas empresas ocorreu no ano de 1979, quando o governo de João Figueiredo instituiu o Programa Nacional de Desburocratização, voltado essencialmente para a revitalização e agilização das organizações do Estado, a descentralização da autoridade, a melhoria e simplificação dos processos administrativos e a promoção da eficiência, além de repercutir em tratamentos simplificados para as pequenas empresas, constituindo-se, neste momento, o primeiro passo para a efetiva definição e proteção da microempresa, termo até então desconhecido na legislação brasileira.

Segundo Ramos (2009), o processo de desburocratização inaugurado em 1979 atingiu, sobretudo, a iniciativa privada. Foi criado ainda o Ministério da Desburocratização, sob o comando do Ministro Hélio Beltrão. Requião corrobora afirmando que

[...] O ponto alto da política desburocratizante foi, sem dúvida, sua investida para livrar as empresas, comerciais, industriais ou civis, de regulamentos e portarias, que nada impediavam as fraudes. Daí dar à publicidade, para debate público, um projeto de lei chamado de Estatuto das Microempresas. (2003, p. 62).

O Estado percebeu que, ou a microempresa sonegava sistematicamente os impostos federais, estaduais e municipais e se furtava de observar os mecanismos administrativos, mantendo-se na ilegalidade, ou não tinha condições de sobreviver. Daí porque o Ministério da Desburocratização ter adotado o primeiro passo para libertá-la desses entraves, divulgando um projeto de lei ordinária para atender às necessidades da microempresa. Tratava-se do Projeto de Lei 16/84, resultando na Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, o primeiro Estatuto da Microempresa no Brasil.

²⁷ A criação do CEBRAE ocorreu em 17 de julho de 1972, consubstanciado numa entidade pública de apoio ao desenvolvimento empresarial. O CEBRAE iniciou seus trabalhos por meio de parcerias com entidades similares já existentes em diversos Estados, a exemplo do IBAGESC, o Instituto Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média de Santa Catarina. No final da década de 80 o CEBRAE passou por ingerências da Administração federal, ocasionando num severo enfraquecimento da instituição, inclusive com a saída de boa parte de seu quadro de pessoal. Em 1990, o CEBRAE foi convertido no atual SEBRAE, passando a ser constituído sob a forma de entidade privada sem fins econômicos, com recursos financeiros oriundos da contribuição de grandes empresas incidentes sobre a folha de pessoal.

Referida norma estabeleceu vantagens às microempresas, definidas pela lei como as pessoas jurídicas e firmas individuais com receita anual bruta de até 10.000 Obrigações do Tesouro Nacional (OTN),²⁸ concedendo a elas tratamento diferenciado, simplificado e favorecido nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial.

Dentre os benefícios fiscais, as microempresas foram isentadas do pagamento de diversos tributos federais, destacando a isenção do imposto de renda, da contribuição destinada ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)²⁹.

Em complemento à aprovação do Estado das Microempresas, o Ministro Hélio Beltrão encaminhou projeto de lei complementar impondo aos Estados e aos Municípios a obrigação de exercer sua competência legislativa para definir os limites do enquadramento como microempresa em seus respectivos territórios, sob o qual as empresas albergadas restariam isentas do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. A filosofia reinante que motivou tal processo estava amparada na impossibilidade de se dissociar a microempresa ante cada unidade federativa, ou seja, na incorreção de tratamento diferenciado apenas na esfera federal, ficando as microempresas desamparadas quanto aos benefícios estaduais e municipais.

Tal medida desencadeou a aprovação da Lei Complementar nº 048, de dezembro de 1984, instaurando certa celeuma a respeito da quebra do princípio federativo, haja vista a isenção concedida em lei federal a respeito de tributo estadual e municipal. Nas palavras de Krepsky,

Apesar do âmbito federal, a Lei Complementar nº 048, de 10 de dezembro de 1984, modificada pela Lei Complementar nº 057, de 18 de dezembro de 1987, acabou por “intrometer-se” nas legislações estaduais e municipais, gerando, por esse motivo, polêmica ao dispensar a microempresa do pagamento do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) e do imposto municipal sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISQN). (1992, p. 24).

²⁸ Segundo Gonçalves e Koprowski (1995, p.19), tal limite representava cerca de US\$ 40.000.

²⁹ Art. 11 - A microempresa fica isenta dos seguintes tributos: I - Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza; II - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários; III - Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações; IV - Imposto sobre a Extração, a Circulação, a Distribuição ou Consumo de Minerais do País; V - (Vetado). VI - contribuições ao Programa de Integração Social - PIS, sem prejuízo dos direitos dos empregados ainda não inscritos, e ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL; VII - taxas federais vinculadas exclusivamente ao exercício do poder de polícia, com exceção das taxas rodoviária única e de controles metrológicos e das contribuições devidas aos órgãos de fiscalização profissional; VIII - taxas e emolumentos remuneratórios do registro referido nos artigos 6 e 7 desta Lei.

Desde cedo, portanto, a celeuma em torno dos limites da concessão de tratamento diferenciado às microempresas e a preservação do princípio federativo já davam notícia de que, fatalmente, o conflito haveria de acontecer.

Cite-se, por exemplo, a legislação aprovada pelo Município de São Paulo que, ao exercer sua competência quanto aos limites de enquadramento da microempresa, exclui desta categoria as firmas individuais, as quais não foram alcançadas pela isenção concedida na legislação federal. Instaurado o conflito judicial, a lei paulistana foi confirmada pelo Poder Judiciário³⁰. O Tribunal deu aplicação dos benefícios da legislação federal sem deixar de respeitar a autonomia municipal, muito embora naquela época o Município não fosse constitucionalmente elevado à categoria de ente federado. Significa que, ante o tratamento favorecido às pequenas empresas, não de serem mantidos outros valores da República, notadamente o da autonomia dos entes federados.

É bem verdade que os benefícios concedidos às pequenas empresas refletem a aplicação prática de outros princípios constitucionais, em especial os princípios da capacidade contributiva³¹ e da igualdade, pelo qual os iguais devem ser tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual.³² E o fundamento que leva as pequenas empresas a terem tratamento favorecido é justamente a sua condição de hipossuficiência em relação às empresas de maior porte.

³⁰ A exclusão das firmas individuais da categoria de microempresa decorrente da lei municipal foi objeto de análise do Poder Judiciário, tendo o 1º Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo se pronunciado da seguinte forma: “1. TACivSP - FIRMA INDIVIDUAL - Inscrição como microempresa para fins tributários - Pedido negado pela Municipalidade - Direito reservado apenas às pessoas jurídicas pela legislação municipal - Legalidade - Delegação contida na Lei Complementar 48/84, que estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa relativas a isenção tributária - Irrelevância do deferimento da inscrição no âmbito estadual - Mandado de segurança negado.[...] Para fins de isenção tributária, a definição de microempresa ficou sujeita, pela Lei Complementar 48/84, à legislação local, preservada a competência constitucional. Por isso, o Município de São Paulo editou a Lei 9.801/84 e, na delegação conferida, reservou o benefício apenas às pessoas jurídicas. Assim, legal a recusa, pela Municipalidade, de tal inscrição à firma individual, de nada valendo ao pretendente insurgir-se contra o critério municipal fazendo referência à permissibilidade contida na legislação estadual, o que em nada transmuda a legalidade do ato indeferitório, baseado em lei editada na forma da reserva deferida pela lei complementar. (1º TACivSP, 1987).

³¹ Discorrendo sobre tal princípio, Carrazza destaca que “O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. [...] Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal”. (CARRAZZA, 2000, p. 65).

³² Robert Alexy (2009) defende a tese de que é necessário encontrar um fundamento qualificado para poder realizar uma diferenciação das arbitrariedades. Deste modo, mantém-se uma proporcionalidade entre a desigualdade e o tratamento. Afirma ainda que se não houver uma razão suficiente para a permissibilidade de um tratamento desigual, então, o tratamento igual é obrigatório e também o caminho contrário: Se não houver razão suficiente para a permissibilidade de um tratamento igual, então, é obrigatório um tratamento desigual. Na mesma linha, Celso Antônio Bandeira de Mello (2001) sustenta que “para que um *discrímen legal* seja convivente com a isonomia, merece destaque, pela pertinência com o presente estudo, a de que ‘in concreto’, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa - ao lume do texto constitucional - para o bem público”.

Essa é a argumentação defendida pelo constituinte originário e derivado para conceder favores às pequenas empresas. Pela Constituição da República de 1988, restou consagrada a opção brasileira pelo sistema capitalista e a proteção à propriedade privada, bem como o tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas:

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.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A consagração de tais valores capitalistas ao plano constitucional é avaliada por José Afonso da Silva da seguinte forma:

A Constituição declara que a ordem econômica é fundada na *valorização do trabalho humano* e na iniciativa privada. Que significa isso? Em primeiro lugar quer dizer precisamente que a Constituição consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista, pois a *iniciativa privada* é um princípio básico da ordem capitalista. Em segundo lugar significa que, embora capitalista, a ordem econômica dá prioridade aos valores do trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado. (2001, p. 766).

Destarte, aquilo que nasceu em 1984 como uma lei ordinária instituindo o *Estatuto das Microempresas* alçou vôo e repousou como princípio basilar da ordem econômica brasileira, a ser obedecido e promovido pelas unidades federadas. A partir daí desencadearam-se uma série de normas infraconstitucionais, merecendo destaque a edição da segunda geração do estatuto das pequenas empresas, aprovado por meio da Lei nº 8.864, de 28 de março de 1994, albergando além das microempresas as empresas de pequeno porte, complementado pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), comumente denominado por Simples Federal, o qual cuidava dos benefícios tributários às pequenas empresas. Mais tarde, em 1999, foi instituída a

terceira geração do estatuto das pequenas empresas, mediante aprovação da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999³³.

Finalmente, a Emenda Constitucional nº 42³⁴, aprovada em 19 de dezembro de 2003, incluiu uma nova regra acerca da tributação das pequenas empresas, permitindo a arrecadação unificada de tributos, sejam eles federais, estaduais ou municipais. A partir da EC nº 42/03, a Constituição da República passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Amparado na nova redação constitucional, o Congresso Nacional revogou as demais normas até então vigentes, inclusive a lei do Simples Federal, e aprovou a quarta geração do estatuto das pequenas empresas, consubstanciada na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que em seu bojo regulamenta um novo tratamento tributário às pequenas empresas, denominado de Simples Nacional.

³³ Considerando que todas as normas citadas estão revogadas, optou-se pela análise detalhada tão somente da legislação vigente, ou seja, da Lei Complementar nº 123/06.

³⁴ Para alguns a Emenda Constitucional nº 42/2003 representa uma Reforma Tributária, porém a alteração constitucional pouco inovou no sistema tributário nacional, dirigindo-se muito mais a assuntos de direito financeiro, sendo inadequado denominá-la de reforma. Na seara do direito tributário, tem-se como relevante a instituição do princípio da noventena e da progressividade do IPTU. De qualquer sorte, foi responsável por permitir uma nova regulamentação tributária válida para as pequenas empresas, muito embora tal medida é questionada por alguns juristas, que defendem sua inconstitucionalidade. O tema será novamente tratado no próximo capítulo deste trabalho.

Anote-se, a título de observação, a má técnica legislativa empregada na elaboração do novo estatuto, que condensa normas de diversos temas, ora reservados à lei complementar ora atinentes à lei ordinária, com artigos extensos e complexos, acompanhado dos mais diversos remendos introduzidos pelas Leis Complementares nº 127/07 e 128/08, sem falar nas incoerências textuais.

2.2 Natureza jurídica das empresas³⁵ albergadas pelo estatuto

Ao delimitar os sujeitos albergados pelo estatuto o legislador apoiou-se em dois critérios. O primeiro deles, de ordem objetiva, vincula-se ao porte da empresa, auferido em função da sua respectiva receita bruta anual. Desprezou-se o número de empregados, critério utilizado até então por certas entidades para definição do porte das empresas, a exemplo do SEBRAE.

Para este primeiro critério, a Lei Complementar nº 123/06³⁶ determinou que são microempresas as empresas que auferirem receita bruta anual de até R\$ 240.000,00, e empresas de pequeno porte aquelas com receita bruta anual de até R\$ 2.400.000,00. Em complemento, a lei regulamentou o conceito de pequeno empresário, previsto no artigo 970 do Código Civil³⁷, como sendo o empresário individual com receita bruta anual de até R\$ 36.000,00.

Cumulativamente, o segundo critério eleito pelo legislador diz respeito às características subjetivas do favorecido, sua natureza jurídica, de modo que somente os empresários, as sociedades empresárias e as sociedades simples podem ser enquadradas no estatuto.

³⁵ Embora a própria Constituição da República e a Lei Complementar nº 123/06 utilizem o termo *empresa* como *sujeito* do tratamento diferenciado e favorecido, a novel regulação do direito empresarial, incorporada ao Código Civil, identifica como sujeito de direitos e obrigações não a *empresa*, mas o *empresário* ou a *sociedade empresária*. A *empresa* é mera atividade, empreendimento. Desta feita, em rigor técnico, o estatuto deveria ser dirigido aos *microempresários* e *empresários* de pequeno porte. Feita a ressalva, optou-se pela manutenção do emprego da expressão *empresa* apenas para fins didáticos.

³⁶ Lei Complementar nº 123/06: “Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).”

³⁷ Código Civil: “Art. 970. A lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes.”

Este segundo critério, de natureza subjetiva, deve ser compreendido a partir da nova regulamentação do direito empresarial incorporada ao Código Civil. Destarte, a conflituosa conceituação de comerciante, dada a partir da verificação da prática de atos de comércio, termo de conceituação ainda mais divergente, foi suplantada pelo paradigma italiano da teoria da empresa e, a partir desta, a regulação de toda atividade empresarial.

Para Fábio Ulhoa Coelho (2007, p. 10-11), o Código Civil de 2002 veio a ratificar aquilo que o direito brasileiro já havia incorporado nas lições da doutrina e da jurisprudência e em leis esparsas. A regulação do direito empresarial acostada³⁸ ao Código Civil passou a expressar a seguinte regra:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

[...]

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.

A respeito da nova redação sobre o tema, Ramos (2009, p. 57-59) defende a caracterização da figura do empresário a partir de quatro expressões, a saber: i) profissionalmente; ii) atividade econômica; iii) organizada e iv) produção ou circulação de bens ou serviços.

A primeira expressão denota a habitualidade do exercício da atividade econômica como requisito para caracterização do empresário. Em outras palavras, significa que a atividade não pode ser esporádica, ocasional, mas deve corresponder a uma constante, uma repetição.

³⁸ Ramos (2009, p. 53) argumenta que a tentativa de unificação do direito privado no Código Civil é apenas formal. Para ele, mesmo com a adoção da teoria da empresa a partir do direito italiano, continuam a existir, como ramos autônomos e independentes da árvore jurídica, o direito civil e comercial. Por conseguinte, optou-se pela expressão *acostar*, no sentido de que a legislação empresarial foi apostilada ao direito civil, reunida em um único código, sem que, contudo, os institutos tenham se fundido.

Pela segunda expressão, Ramos compreende que a atividade deve ser exercida com intuito lucrativo, no sentido de utilidade, não necessariamente traduzido em dinheiro.

A terceira expressão está associada à articulação dos fatores de produção, em especial do capital, da mão-de-obra, dos insumos e da tecnologia, muito embora, divergindo do ministério de Fábio Ulhoa Celho³⁹, reconheça a prescindibilidade de todos os fatores para caracterizar a organização da atividade empresarial.

A última expressão revela a superação da antiga conceituação a partir da classificação de *atos do comércio*. Significa que qualquer atividade econômica poderá submeter-se ao regime empresarial. Contudo, acrescenta Ramos que a caracterização da empresa pressupõe a destinação da produção ou circulação de bens ou serviços ao mercado, não ao consumo próprio.

Em resumo, o agente que exercer profissionalmente atividade econômica, no intuito lucrativo, organizando os fatores de produção e destinando os bens ou serviços produzidos ou sua circulação ao mercado, caracteriza-se como empresário. Em complemento, se tal exercício de empresa é realizado por mais de um agente, em sociedade, está-se diante de uma sociedade empresária. Ambos – empresário e sociedade empresária –, são suscetíveis de auferir os benefícios do estatuto das pequenas empresas, desde que cumpram o requisito objetivo para enquadramento – limite anual da receita bruta.

Quanto às sociedades simples, terceira figura nominada no estatuto como passível de enquadramento, é imperioso realizar algumas digressões a fim de avaliar que espécies de sociedades simples estariam albergadas pelo estatuto, se é que algumas delas a estejam.

Isso porque, nos termos do *caput* do artigo 982 do Código Civil, a definição das sociedades simples seria obtida a partir de critério residual, pelo qual toda sociedade não empresária será do tipo sociedades simples. Ora, se fosse assim, seria forçoso concluir a existência de uma enorme incoerência na Lei

³⁹ Segundo Coelho (2007, p.13) “Organizada. A empresa é atividade organizada no sentido de que nela se encontram articulados, pelo empresário, os quatro fatores de produção: capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia. Não é empresário quem explora atividade de produção ou circulação de bens ou serviços sem algum desses fatores.”

Complementar 123/06, uma vez que esta institui tratamento diferenciado e favorecido a título de promoção da atividade empresarial, do apoio às pequenas empresas e, se sociedade simples é aquela por exclusão da empresarial, não faria sentido restar nominada no estatuto!

Ocorre que o Código Civil, no parágrafo único do artigo 982, determinou que qualquer cooperativa será constituída sob a forma de sociedade simples, independente de exercer atividade empresarial, cuja regra geral do *caput* do mesmo artigo a consideraria sociedade empresária.

Ramos (2009, p. 63-64) leciona em idêntico sentido. Para o autor, o objeto explorado pela sociedade define a sua natureza como empresarial ou não. Desta feita, a cooperativa que venha a exercer atividade empresária, muito embora a lei civil determine sua constituição como sociedade simples, não terá descaracterizada a atividade de empresa.

Por conseguinte, a sociedade simples prevista na Lei Complementar nº 123/06 como passível de ser enquadrada no estatuto deve ser compreendida como a cooperativa que exerça atividade empresarial.

Além dos critérios objetivo e subjetivo enunciados anteriormente, o enquadramento no estatuto está vedado a determinadas pessoas jurídicas em função de situações expressamente previstas em lei⁴⁰. Cite-se, a título de exemplo da vedação do enquadramento no estatuto, a pessoa jurídica que participa como sócia em outra pessoa jurídica.

Ressalte-se que a vedação de enquadramento no estatuto não deve ser confundida com o impedimento de optar pelo Simples Nacional, previsto no artigo 17

⁴⁰ Lei Complementar nº 123/06: "Art. 3º [...] § 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica: I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica; II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior; III – de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; VI – constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica; VIII – que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar; IX – resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores; X – constituída sob a forma de sociedade por ações."

da Lei Complementar nº 123/06. Ocorre que o legislador restringiu a opção pelo regime tributário favorecido a empresas que exerçam certas atividades, excluindo outras, as quais, desde que cumpridos os critérios para enquadramento no estatuto, farão jus aos demais benefícios previstos na lei, de ordem trabalhista, previdenciária, acesso a mercados e a crédito etc.

2.3 Procedimento unificado para registro das pequenas empresas

O tratamento favorecido e diferenciado estabelecido no novo estatuto concede benefícios às pequenas empresas desde o processo do registro empresarial e obtenção das demais inscrições e licenças para o exercício da atividade econômica.

Sabe-se que, a teor do artigo 1.150 do Código Civil⁴¹, o exercício da atividade empresarial demanda prévio registro perante a respectiva Junta Comercial, no caso de empresário individual ou sociedade empresária, ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, no caso de sociedades simples. Contudo, ao registro empresarial segue-se uma demasiada burocracia relativa a inscrições e licenças perante os mais diversos órgãos públicos, agravados pela deficiência de informações objetivas e transparentes sobre a necessidade de inscrição ou licenças e seus respectivos procedimentos.

Desta feita, o capítulo III do estatuto dispôs sobre a filosofia a ser obedecida pelas unidades federativas envolvidas nas etapas de inscrição das pequenas empresas, determinando que o processo deva ser linear da perspectiva do usuário, mediante a articulação dos órgãos públicos e a integração de procedimentos⁴², em perfeita harmonia com o princípio da participação dos entes federativos, já tratado no capítulo anterior deste trabalho.

⁴¹ Código Civil: “Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.”

⁴² A Junta Comercial do Estado de Santa Catarina, com apoio da Receita Federal do Brasil, da Secretaria de Estado da Fazenda, da Federação das Associações Comerciais e Indústrias de Santa Catarina e da Federação Catarinense de Municípios implantou um projeto inovador acerca das inscrições para exercício da atividade empresarial. Trata-se do Projeto REGIN (Registro Mercantil Integrado), em que o empresário realiza uma única entrada de dados, por meio eletrônico, a partir do qual todos os órgãos envolvidos no processo de abertura da empresa realizam seus respectivos despachos. Tal projeto atende todas as empresas, não apenas as pequenas. Mais detalhes do REGIN no endereço eletrônico <http://www.jucesc.sc.gov.br/index.pfm?codpagina=00020>.

Além disso, a lei obrigou a disponibilização de informações detalhadas e compreensíveis na Internet por todos os órgãos públicos responsáveis pela inscrição de empresários e sociedades empresariais, novamente com vistas a facilitar o cumprimento das obrigações prévias ao exercício da atividade empresarial.

Contudo, uma das determinações legais tem instigado discussões acerca de sua validade jurídica. Trata-se da liberação de alvará provisório, disposta no artigo 7º do estatuto, que obriga os Municípios a emitirem alvará antes mesmo da verificação do atendimento das normas locais, desde que a atividade a ser exercida não se enquadre em grau de risco alto. Veja-se o disposto na Lei Complementar nº 123/06:

Art. 7º Exceto nos casos em que o grau de risco da atividade seja considerado alto, os Municípios emitirão Alvará de Funcionamento Provisório, que permitirá o início de operação do estabelecimento imediatamente após o ato de registro.

Ante a histórica lentidão dos órgãos públicos em analisar os processos de inscrição para exercício de atividade empresarial, muitas vezes motivada por órgãos estaduais como o corpo de bombeiros e o órgão de fiscalização ambiental, julgou conveniente o legislador que os Municípios deveriam liberar a prática da empresa antes mesmo de aferir por completo o cumprimento dos requisitos para seu regular funcionamento.

É bem verdade que a liberação do alvará provisório aplica-se tão somente às atividades sem alto risco, assim definidas em lei municipal, porém como resguardar a Administração pública da responsabilidade objetiva? Caso a atividade empresarial seja exercida de modo irregular, por mais que o risco seja leve, venha a prejudicar terceiros, a liberação do alvará provisório não importará em responsabilidade solidária do ente municipal?

Além do mais, as normas contidas no estatuto deveriam ter características gerais, de orientação, respeitando a competência das demais unidades federativas para legislar sobre normas específicas. Destarte, tal disposição do estatuto reveste-se de duvidosa constitucionalidade, tema que será abordado com mais detalhes no último capítulo deste trabalho.

2.4 Regime tributário das pequenas empresas

A Lei Complementar nº 123/06, também conhecida com Lei Geral das Pequenas Empresas, embora tenha regulado diversos benefícios aos pequenos empresários, destaca-se mesmo pela instituição de um *Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional*, conforme redação do seu artigo 12.

Tal regime especial importa, segundo a lei, em recolhimento mensal unificado de determinados impostos e contribuições, de competência federal, estadual e municipal.

Na avaliação de Marins e Bertoldi (2007, p. 69), o Simples Nacional realiza e dá concretude, no âmbito fiscal, aos princípios constitucionais da diferenciação e do favorecimento jurídico às pequenas empresas, em compasso com os artigos 146, 170, inciso IX, e 179 da Constituição da República. O Simples Nacional constitui-se, ainda, na visão dos autores, em regime tributário especial que excepciona parcialmente o geral, insusceptível de aplicação à generalidade das empresas.

Esse novo regime especial apresenta características peculiares, que juntas o identificam ao mesmo tempo em que o tornam inconfundível. O recorte de alguns dos dispositivos legais dá as premissas dessas características:

Art. 2º O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1º desta Lei Complementar **será gerido** pelas instâncias a seguir especificadas:

I - **Comitê Gestor do Simples Nacional**, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários; e

§ 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo **competete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento** e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial **Unificado** de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Art. 13. O Simples Nacional implica o **recolhimento mensal**, mediante **documento único de arrecadação**, dos **seguintes impostos e contribuições**:

Art. 16. A **opção** pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo **irretratável para todo o ano-calendário**.

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

§ 3º **Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota** determinada na forma do caput e dos §§ 1o e 2o deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.

Art. 33. A **competência para fiscalizar** o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar **é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal**, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, **a competência será também do respectivo Município**.

Art. 39. O **contencioso administrativo** relativo ao Simples Nacional **será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento** ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente. (grifos acrescidos).

Os trechos legais selecionados apontam para as seguintes características do Simples Nacional: i) federalização da competência tributária; ii) arrecadação unificada, mensal, mediante documento único; iii) seletividade de impostos e contribuições; iv) regime opcional, porém irretratável para o ano-calendário; v) estimativa objetiva e vi) lançamento e fiscalização unificados e integrados. Vejam-se cada uma destas características.

a) Federalização da competência tributária

A primeira – e talvez a mais destacada, ao menos para esta pesquisa – característica do Simples Nacional diz respeito à assunção, pela lei complementar, da competência tributária de titularidade dos Estados e Municípios, bem como a delegação do poder de regulamentação a um comitê gestor pretensamente aglutinador das três esferas federativas: União, Estados e Municípios.

Ainda quando da aprovação do projeto de lei complementar que deu origem ao Simples Nacional, Ricardo Almeida da Silva já manifestava suas observações sobre a federalização da competência tributária:

[...] a leitura do PL 123/04 revela a pretensão de federalizar a tributação em relação aos fatos geradores praticados pelas empresas optantes do regime

simplificado, ainda que suas atividades ou prestações configurem a prática de fatos geradores previstos pelas leis tributárias do ISS ou do ICMS. (2010).

Não bastasse a derrogação da competência tributária municipal e estadual para tratar dos tributos de sua competência quando os contribuintes sejam optantes pelo Simples Nacional, a Lei Geral conferiu ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) a prerrogativa de editar as normas regulamentares acerca do regime especial, tendo como premissa o respeito ao princípio federativo, haja vista a composição de tal órgão aglutinar dois representantes dos Estados e dois dos Municípios, além dos quatro representantes da União.

Notadamente, o poder conferido ao CGSN limita-se à expedição de normas regulamentares da Lei Geral. Os documentos normativos emitidos pelo comitê estão despidos de autonomia em relação à lei, não podem inovar naquilo que a lei não dispôs, não podem restringir ou ampliar regras para aquém ou além do texto legal.

b) Arrecadação unificada, mensal, mediante documento único

Em cumprimento ao preceito constitucional delineado no parágrafo único do artigo 146, o Simples Nacional implica em preenchimento de um único documento, o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), em que serão reunidos todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional e devidos pelo contribuinte.

O pagamento será efetivado em conjunto, mensalmente, sendo o valor correspondente à soma dos tributos devidos. Uma vez realizado o pagamento, a receita tributária será automaticamente dividida entre os entes federados titulares das respectivas competências tributárias.

Acerca do recolhimento unificado, faz-se importante observação:

Parece-nos evidente que o “documento único”, de que trata o art. 21 desta LC 123/2006, preenchido e pago, opera os efeitos previstos no art. 150 do CTN, na exata medida em que opera como condição para a configuração do *autolancamento*. Sem embargo, quando o contribuinte apresentar a guia preenchida (“documento único”), mas deixe de realizar o pagamento, o regime aplicável será necessariamente o do art. 147, isto é, *lançamento por declaração*, que enseja a eventual verificação das informações prestadas. Essa modalidade de lançamento, para adquirir eficácia, depende da *notificação ao contribuinte*, nos termos do art. 145 do mesmo Código. (MARTINS; BERTOLDI, 2007, p. 151).

c) Seletividade de impostos e contribuições

Outra característica do regime especial é a relação taxativa dos tributos por ele abrangidos. Desta feita, uma vez constatada a incidência de tais tributos em relação às atividades desenvolvidas pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, a apuração desses tributos e o recolhimento serão efetivados segundo as normas do regime especial.

Os demais tributos não abrangidos pelo Simples Nacional, uma vez incidentes sobre contribuintes optantes pelo regime, serão apurados e pagos nos termos da legislação específica e nos mesmos procedimentos aplicáveis aos demais contribuintes. O fato de ser optante pelo Simples Nacional não substitui os demais tributos suscetíveis de incidência na forma do sistema tributário geral.

Excepcionalmente, mesmo os impostos e contribuições integrantes do Simples Nacional, poderão ter sua apuração e recolhimento fora do regime, em virtude de que a própria Lei Complementar nº 123/06, artigo 13, § 1º, não exclui a incidência de tributos devidos na qualidade de contribuinte ou responsável. Nestes casos, será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

d) Regime opcional, porém irretratável para o ano-calendário

A escolha do regime especial recai sobre o próprio contribuinte, desde que reúna os requisitos para enquadramento no estatuto das pequenas empresas e inexistir vedação expressa à opção pelo Simples Nacional.

Essa facultatividade do Simples Nacional é requisito fundamental da constitucionalidade do regime, inclusive para justificar a adoção da estimativa objetiva pela receita bruta, regra distinta da matriz tributária prevista na Constituição para cada um dos tributos abrangidos.

Sem embargo da faculdade de escolha pelo regime especial, uma vez exercida a opção pelo Simples Nacional, o contribuinte ficará vinculado ao regime durante o respectivo ano-calendário, em função do imposto de renda, cujo aspecto espacial equivale ao exercício fiscal.

e) *Estimação objetiva*

Uma segunda característica eminente do regime especial é alteração da base imponível da incidência tributária dos impostos e contribuições quando recolhidas por meio do Simples Nacional.

A mudança do aspecto material dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional é significativa. A regra-matriz da incidência tributária de cada um dos impostos e contribuições é afastada para dar lugar à receita bruta do contribuinte como base de cálculo dos mesmos tributos.

Para essa mudança, Marins e Bertoldi asseveram:

A adoção da estimativa objetiva é técnica de política fiscal que preconiza a mediação imediata do fator eleito pela lei como apto para revelar determinadas realidades econômicas ou financeiras de interesse do fisco, mesmo que esta realidade seja distinta da materialidade do tributo que se pretenda apurar. A Lei do Simples, ao eleger a receita bruta como medida objetiva para pagamento de diversos tributos com bases de cálculo completamente distintas, consagrou o sistema de estimativa objetiva. (2007, p. 69-70).

A opção pela estimativa objetiva deforma a regra geral da hipótese de incidência do respectivo imposto ou da contribuição, atributo dos mais relevantes na seara do direito tributário. Geraldo Ataliba, na sua clássica obra *Hipótese de Incidência Tributária* (2009, p.108), discorre no sentido de que a base imponível se reveste na perspectiva dimensional da hipótese de incidência, predicado essencial do tributo, que jamais pode ser afastado.

Diante desta transfiguração da base de cálculo dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, há que se perquirir sobre a manutenção da constitucionalidade do tributo, ante sua deformação em virtude da significativa mudança provocada pela eleição da receita bruta como fato imponível, muito embora, originariamente, a regra-matriz para cada um dos tributos seja outra.

A doutrina ainda carece de posições contundentes a respeito do assunto. Poucos autores se pronunciaram a respeito, sendo oportuno registrar a posição de Marins e Bertoldi (2007, p. 70), para os quais a utilização da estimativa objetiva pela receita bruta não sofre do vício de inconstitucionalidade, em função de se tratar de regime opcional e favorecido. Inclusive, segundo estes autores, a discussão tende a ser irrelevante, uma vez que os contribuintes em desacordo com estimativa utilizada podem optar por permanecer sob a égide do sistema geral.

f) Lançamento e fiscalização unificados e integrados

Finalmente, a integração dos fiscos federal, estaduais e municipais quanto aos procedimentos de fiscalização e o lançamento unificado de todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional revelam mais uma importante característica deste regime especial.

De acordo com a legislação citada, a atuação dos fiscais tributários não está limitada ao campo de atuação dos tributos de competência da pessoa política que representam. Ao contrário, as ações promovidas pelos fiscos extrapolam a esfera de competência própria do respectivo ente, determinando uma ação integrada, em que os efeitos da atuação fiscal se estendem às esferas de competência dos demais entes federados.

Ante o tema eleito nesta pesquisa – autonomia municipal frente ao estatuto –, optou-se pela supressão da análise pormenorizada das implicações do recolhimento unificado dos tributos federais e estaduais. Assim, restou pertinente a avaliação sobre os efeitos da instituição do Simples Nacional no que toca ao tributo municipal abrangido no regime especial, qual seja, o Imposto Sobre Serviços (ISS), cuja análise será realizada no último capítulo, quando da abordagem sobre as implicações do Simples Nacional na autonomia dos Municípios.

2.5 Simples Nacional: regime de arrecadação ou regime tributário?

Segundo Marins e Bertoldi, a originalidade do instituto no sistema brasileiro tem motivado opiniões de toda sorte acerca de sua natureza. Para os autores, existem os que identificam no Simples Nacional um “‘novo tributo’, ‘novo imposto’, ‘nova espécie tributária’, ‘benefício fiscal’, ‘isenção tributária parcial’, ou simplesmente como ‘lei de incentivo extrafiscal’”. (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 65).

Os termos acima, apresentados para definir a natureza do Simples Nacional, são prontamente contestados pelos autores, para os quais a baixa nitidez conceitual do instituto determina o fracasso de qualquer tentativa de excessiva

redução de sua natureza jurídica. Dado o caráter multifacetário do Simples Nacional, definir uma natureza jurídica singular será tarefa difícil.

Apesar de tudo, Marins e Bertoldi fazem uso de dois conceitos para o Simples Nacional, um sintético, com fins didáticos, pelo qual o “*Simples Nacional é regime especial de tributação unificada opcional, diferenciada e favorecida, para pequenas atividades empresariais*” (2007, p. 67).

O segundo conceito atribuído pelos autores é analítico, desdobrando-se num exame mais abrangente do instituto:

Regime especial de tributação por estimação objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral compulsório. (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 67).

Tal definição do Simples Nacional revela a instauração de um instituto muito além da previsão constitucional que lhe dá guarida. De acordo com o parágrafo único do artigo 146 da Constituição da República, caberia à lei complementar instaurar um *regime único de arrecadação*, instituto muito aquém do que fora aprovado pela Lei Complementar nº 123/06, o qual é, verdadeiramente, um novo regime tributário.

A redação do dispositivo constitucional é cristalina:

Art. 146. [...]

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá **instituir um regime único de arrecadação** dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (grifo acrescido).

Há considerável diferença entre regime de arrecadação e regime de tributação. A arrecadação responde apenas pela função do recebimento do tributo, corresponde a uma pequena parcela do poder de tributar. Segundo a lição de Carrazza (2000, p. 333) a competência tributária confunde-se com a atividade de legislar sobre o tributo, enquanto que a capacidade tributária refere-se ao direito de arrecadar o tributo, após a ocorrência do fato gerador. Deste modo, a autorização constitucional prevista no parágrafo único do artigo 146 refere-se tão somente à capacidade tributária, ao poder de, via lei complementar, instaurar um regime

unitário e centralizado de arrecadação. Jamais permitiu o constituinte derivado que a lei complementar viesse a exercer competência tributária dos entes federados.

Ricardo Lobo Torres (2008, p. 355-368) acrescenta importante consideração a respeito. Segundo este autor, há pluralidade na classificação de sistemas tributários, a depender da face que o instituto seja avaliado. Neste diapasão, enumera a existência de um sistema tributário federado, estruturado, a partir do ente federativo titular da competência tributária. Neste sistema tributário federado, duas características revelam-se principais: i) equidade entre os entes federados e equilíbrio na distribuição dos recursos em relação às competências administrativas de cada um e ii) autonomia para legislar e arrecadar seus tributos.

Desta feita, a regra geral vigente na República Federativa do Brasil é a de que cada unidade federativa dispõe de competência e capacidade tributárias próprias e independentes. Excepcionalmente, a regra geral pode vir a ser mitigada, obviamente que pela própria Constituição, para que outros valores por ela assumidos sejam cumpridos. Assim, a previsão contida no parágrafo único do artigo 146 excepciona a regra geral de autonomia quanto à capacidade tributária dos entes federativos, porque delega à lei complementar a tarefa de instituir regime unificado de arrecadação tributária. Como regra excepcional que é, a hermenêutica jurídica impõe que seja interpretada restritivamente, isto é, jamais será possível conceder à exceção uma análise ampliativa para abarcar regra que dela não se extrai.

Enfim, é notável a instauração de um novo regime tributário por meio da Lei Complementar nº 123/06, instituidora do Simples Nacional. As características desse regime especial apresentadas no tópico anterior, em especial as regras apontadas na novel legislação sobre base de cálculo a ser empregada na apuração do valor devido, a federalização do poder de regulamentar o respectivo regime especial, as definições a respeito da apropriação de crédito tributário, as normas acerca de retenções tributárias, do lançamento e da fiscalização unificados, todos estes elementos indicam pela assunção de competência tributária pela lei complementar, e não mera capacidade tributária para instituição de regime unificado de arrecadação. A crítica especializada certamente, ainda, dará novas contribuições sobre a possível infringência da Lei Complementar nº 123/06 à autorização constitucional delineada no parágrafo único do artigo 146.

3 O MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL

A proteção jurídica às pequenas empresas foi ampliada em 2008, pela Lei Complementar nº 128. Tal diploma concedeu novos benefícios a uma categoria ainda mais restrita de empresários, os individuais, desde que exerçam determinadas atividades econômicas e que tenham faturamento anual de até R\$ 36.000,00.

O grande mote da inovação legislativa está associado à proteção social. Isto porque as instituições nacionais de pesquisa apontaram para um número expressivo de cidadãos desamparados de qualquer benefício pago pela Previdência Social⁴³, uma vez que exerciam suas atividades de modo informal, sem registro e, conseqüentemente, até então sem contribuição para com o regime previdenciário.

3.1 Natureza jurídica do Microempreendedor Individual

O conceito de Microempreendedor Individual (MEI) pode ser apresentado da seguinte forma: Microempreendedor Individual é a pessoa natural que exerce atividade econômica de maneira profissional e habitual, individual ou com auxílio de até um empregado que receba um salário-mínimo ou o piso da categoria, e cuja receita bruta anual não ultrapasse R\$ 36.000,00. Essa definição decorre da interpretação sistêmica do Código Civil, especialmente do artigo 966 anteriormente analisado, e da Lei Complementar nº 123/06 e suas alterações posteriores, assim redigida:

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

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se MEI o empresário individual a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais), optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo.

⁴³ Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), existem no Brasil cerca de 10,3 milhões de microempresários que atuam na informalidade. Além destes, no período de 1995 a 2005 foram abertas 2,6 milhões de empresas individuais em todo o Brasil, conforme dados do Departamento Nacional de Registro do Comércio.

Embora permitam apontar os contornos da natureza jurídica deste novo grupo de empresário individuais, os textos legais citados têm redação truncada, em certa medida são confusos, além de haver incoerências teóricas, principalmente na legislação novel. Podem-se apontar três equívocos presentes na legislação, a saber: i) obrigatoriedade da opção pelo Simples Nacional para o posterior enquadramento; ii) a vedação do enquadramento nessa categoria de certos empresários individuais prestadores de serviços e iii) conflitos entre os conceitos de empresário individual, de profissional intelectual e de sociedade simples.

3.1.1 A opção pelo Simples Nacional como condição para o enquadramento

Conforme redação da Lei Complementar Federal nº 128/08, o empresário individual com receita anual inferior a R\$ 36.000,00, em regra, pode optar pelo Simples Nacional em sua sistemática tradicional (incidência de alíquota específica sobre a receita bruta) e, desde que não incorra em nenhum dos impedimentos previstos no § 4º do artigo 18-A da mesma lei, pode optar por recolher os tributos do Simples Nacional em valor fixo – regime denominado SIMEI⁴⁴ –, independente da receita bruta auferida.

Em princípio, a metodologia aprovada pelo legislador parece estar adequada. Ao empresário individual com receita anual de até R\$ 36.000,00 é facultado: i) optar pelo Simples Nacional e pagar os tributos mediante aplicação da alíquota sobre a receita auferida, ou ii) optar pelo Simples Nacional e recolher valor fixo mensal.

Contudo, a parte final do § 1º do artigo 18-A exige que o empresário, para ser caracterizado como microempreendedor individual, (i) já seja optante pelo Simples Nacional e (ii) não esteja impedido de exercer a segunda opção – recolhimento em valor fixo. Seguindo esse raciocínio, a conclusão lógica obtida a partir da legislação citada é a de que o enquadramento nunca ocorre no início do exercício da atividade, mas tão somente após ter efetuado a opção pelo Simples

⁴⁴ De acordo com a Resolução CGSN nº 58/2009, “Art. 1º O Microempreendedor Individual (MEI) poderá optar pelo Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos abrangidos pelo Simples Nacional (SIMEI), independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma desta Resolução.”

Nacional. Feita a opção, verifica-se a inexistência de impedimento para recolher os tributos em valor fixo e, uma vez constatada a possibilidade, enquadra-se o empresário na categoria de microempreendedor individual.

Com efeito, a regra impede que o empresário em início de atividade se beneficie de certas vantagens concedidas ao microempreendedor individual, como a isenção de taxas e emolumentos relativos à abertura, inscrição, registro, alvará, licença e cadastro nos órgãos competentes, uma vez que estes procedimentos de inscrição são anteriores à opção pelo regime tributário diferenciado, o Simples Nacional. Em outras palavras, a dicção legal imputa a necessidade de primeiro optar pela Simples Nacional, o que pressupõe a existência jurídica da empresa, para depois enquadrar-se na categoria do microempreendedor individual. Portanto, nesta lógica, não haveria como o pequeno empresário individual usufruir dos benefícios legais para o registro e formalização.

Considerando-se que o empresário passa a ser microempreendedor individual apenas depois da opção pelo Simples Nacional, qual tratamento deve receber em relação ao pedido de registro de sua atividade econômica e ao requerimento do alvará de localização e funcionamento, ante as vantagens concedidas na Lei Complementar nº 128/08 acerca da isenção de taxas e emolumentos para registro⁴⁵?

Diferentemente do prescrito na literalidade da lei, é de se compreender que o enquadramento ocorre antes mesmo de sua opção pelo Simples Nacional, bastando, apenas, que não tenha impedimentos para optar por este regime diferenciado nem pelo recolhimento dos tributos em valor fixo, sob pena de fazer letra morta os benefícios concedidos pela lei em relação à abertura e registro da atividade econômica exercida pelo empresário individual.

⁴⁵ A Lei Complementar nº 123/06 passou a vigorar com a seguinte redação: “§ 1º O processo de registro do Microempreendedor Individual de que trata o art. 18-A desta Lei Complementar deverá ter trâmite especial, opcional para o empreendedor na forma a ser disciplinada pelo Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios. 2º Na hipótese do § 1º deste artigo, o ente federado que acolher o pedido de registro do Microempreendedor Individual deverá utilizar formulários com os requisitos mínimos constantes do art. 968 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, remetendo mensalmente os requerimentos originais ao órgão de registro do comércio, ou seu conteúdo em meio eletrônico, para efeito de inscrição, na forma a ser disciplinada pelo Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios. § 3º Ficam reduzidos a 0 (zero) os valores referentes a taxas, emolumentos e demais custos relativos à abertura, à inscrição, ao registro, ao alvará, à licença, ao cadastro e aos demais itens relativos ao disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo.”

Responder de forma inversa seria impor restrição desarrazoada, formalista, em ofensa ao princípio da igualdade tributária, pelo qual haveria de se dar ao empresário individual um tratamento jurídico antes de realizar a opção pelo Simples Nacional e outro depois! Acerca do princípio da igualdade tributária, assim argumenta Hugo de Brito Machado:

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais (2008, p. 38-39).

Em complemento, Roque Carrazza leciona:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicado e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. (2008, p. 38-39).

Destarte, em respeito ao princípio da igualdade tributária, é de se reconhecer que devem ser concedidos os benefícios previstos em lei para os pequenos empresários individuais antes mesmo da opção pelo Simples Nacional, desde que comprovem a inexistência de vedações para enquadramento.

3.1.2 Enquadramento de prestadores de serviços na categoria de Microempreendedor Individual

Uma segunda questão envolve o tratamento não isonômico concedido pela lei a determinados empresários individuais prestadores de serviços, que estariam impedidos do enquadramento, muito embora pudessem optar pelo Simples Nacional, situação em que, supostamente, seriam caracterizados apenas como microempresas ou empresas de pequeno porte.

De acordo com a redação legal, os empresários individuais que exerçam atividade econômica sujeita à tributação, caso optantes pelo Simples Nacional, por meio das alíquotas previstas nos anexos IV e V da Lei Complementar Federal nº 123/06 não podem ser enquadrados na categoria de microempreendedor individual, ante a conjugação das regras contidas nos §§ 1º e 4º do artigo 18-A. Veja-se:

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se MEI o empresário individual a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 –

Código Civil, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais), optante pelo Simples Nacional **e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo.**

[...]

§ 4º **Não poderá optar pela sistemática de recolhimento prevista no caput deste artigo o MEI:**

I – cuja atividade seja tributada pelos Anexos IV ou V desta Lei Complementar, salvo autorização relativa a exercício de atividade isolada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor; (grifo acrescentado).

A confusão apresentada pela legislação beira o absurdo. No § 1º do artigo 18-A estão listadas as condições para enquadramento e, dentre elas, consta que o empresário individual não pode estar impedido de optar pela tributação em valor fixo, o SIMEI. Logo em seguida, no § 4º do mesmo artigo, a lei define os empresários impedidos de optar pela arrecadação em valor fixo, mas considera-os microempreendedores individuais! Difícil de compreender tamanha incoerência legislativa. Afinal, o empresário pode ser considerado microempreendedor individual mesmo não podendo optar pelo SIMEI? Neste caso, faria jus apenas aos benefícios do registro diferenciado e simplificado? A resposta a estas indagações podem estar amparadas em uma segunda análise acerca dos dispositivos citados, conforme segue.

Reveste-se necessário avaliar quais são as atividades sujeitas à tributação pelos anexos IV e V da Lei Complementar nº 123/06 e o porquê do tratamento diferenciado, inclusive para averiguar a existência de justificativas capazes de demonstrar a necessidade do tratamento desigual, sob pena de comprometimento do princípio da igualdade.

Em tempo, advirta-se que, em regra, a tributação das atividades de prestação de serviços dá-se por meio da aplicação das alíquotas previstas no anexo III da Lei Complementar nº 123/06⁴⁶, de modo que os contribuintes prestadores de serviços que vierem optar pelo Simples Nacional recolherão os tributos abrangidos por este sistema segundo aplicação de tabela própria e comum a todas as atividades, salvo se houver disposição específica em contrário.

⁴⁶ Artigo 18, § 5º-F, da LC 123/06: “§ 5º-F. As atividades de prestação de serviços referidas no § 2º do art. 17 desta Lei Complementar serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, salvo se, para alguma dessas atividades, houver previsão expressa de tributação na forma dos Anexos IV ou V desta Lei Complementar.”

Os §§ 5º-C e 5º-D do artigo 18⁴⁷ apresentam as exceções à regra, imputando a aplicação dos anexos IV e V para tributação de determinadas atividades de prestação de serviços, dentre elas os serviços de engenharia, paisagismo, vigilância, limpeza, academias de atividades físicas e de dança, programadores de informática, *web designers*, entre outros.

Para estes empresários, a atividade econômica exercida os obriga ao recolhimento dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, caso sejam optantes, segundo a aplicação das alíquotas previstas nos anexos IV e V da Lei Complementar nº 123/06.

Por conseguinte, tais empresários individuais não podem optar pelo SIMEI, ante a vedação contida no § 4º do artigo 18-A, mesmo auferindo receita bruta anual inferior a R\$ 36.000,00. Ainda, face o disposto no § 1º do mesmo artigo, também estão impedidos de enquadrar-se na categoria do microempreendedor individual.

Qual o propósito de tal tratamento não isonômico? Há desigualdade entre um técnico em informática que conserta computadores, passível de enquadramento como microempreendedor individual, e um *web designer*, impedido de ser enquadrado nessa categoria porque, a teor do previsto no art. 18, § 5º-D, inciso VI, estaria sujeito à tributação no Simples Nacional pelo anexo V e, conseqüentemente, não poderia optar pelo SIMEI?

O princípio da igualdade, pelo qual os cidadãos em situação equivalente merecem o mesmo tratamento legal, assinala pela inconstitucionalidade da vedação do enquadramento destes empresários individuais prestadores de serviços apenas

⁴⁷ Artigo 18 da LC 123/06: "§ 5º-C. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis: I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação. § 5º-D. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar: I - cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros; II - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; III - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; IV - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; VI - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; IX - empresas montadoras de estandes para feiras; X - produção cultural e artística; XI - produção cinematográfica e de artes cênicas; XII - laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; XIII - serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; XIV - serviços de prótese em geral."

por estarem sujeitos à tributação pelos anexos IV e V do Simples Nacional, caso optantes.

Considerando ainda que os benefícios concedidos ao microempreendedor individual estendem-se para além da seara tributária, a exemplo do processo de formalização, que conta com trâmite acelerado e facilitado, com apoio do princípio da igualdade, é de se estender aos prestadores de serviços o enquadramento e as demais vantagens concedidas pela lei, mesmo que desenvolvam atividades sujeitas à tributação pelos anexos IV e V da Lei Complementar nº 123/06, caso viessem a ser optantes do Simples Nacional.

Em resumo, por não haver diferenças significativas entre estes empresários e os demais, é de se reconhecer a inconstitucionalidade da vedação de serem enquadrados como microempreendedor individual, por afronta ao princípio da igualdade. Mais razoável que os benefícios sejam aplicados indistintamente, mesmo que o empresário, caso fosse optante pelo Simples Nacional, estivesse sujeito à tributação pelos anexos IV e V da Lei Complementar Federal nº 123/06.

Tal assertiva, inclusive, é corroborada pela relação das atividades econômicas aprovadas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional⁴⁸ como passíveis de serem exercidas por microempreendedores individuais.

Dada a novidade do tema, é de se esperar que alguns conflitos sobre o enquadramento de prestadores de serviços como microempreendedor individual ainda surjam, sendo oportuno aguardar as manifestações doutrinárias e jurisprudenciais que certamente serão lançadas sobre este tema.

3.1.3 Os profissionais intelectuais e o enquadramento como Microempreendedor Individual

A terceira questão polêmica refere-se ao enquadramento de profissionais intelectuais, os quais exercem atividades de natureza científica, literária ou artística,

⁴⁸ A título de exemplo, a Resolução CGSN nº 58/09, alterada pela Resolução CGSN nº 67/09, permite que sejam exercidos pelo MEI os seguintes códigos de atividades econômicas (CNAE): 4399.01.2003 - Obras de alvenaria; 4321.05.2000 - Instalação e manutenção elétrica. Ambos os códigos tratam de serviços de engenharia que, pela disposição legal, estaria vedados de serem enquadrados como MEI por serem tributados, se optantes pelo Simples Nacional, na forma dos anexos IV e V da Lei Complementar nº 123/06;

e que, pela dicção do parágrafo único do artigo 966 do Código Civil, não são considerados empresários.

Em verdade, tal polêmica não é exclusiva do assunto aqui abordado. Tem-se apresentado em uma série de temas, especialmente no que concerne aos procedimentos para registro dessas atividades – definição da entidade responsável pelo registro –, a forma de incidência e base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS) – se preço do serviço ou valor fixo –, a reunião desses profissionais em sociedade – características da sociedade uniprofissional – e, pertinente ao estudo em apreço, o enquadramento no estatuto das pequenas empresas e na categoria de microempreendedor individual.

Conforme anotado no capítulo anterior, a redação do artigo 966 do Código Civil dispõe no sentido de que as pessoas naturais praticantes de atividades eminentemente intelectuais, de natureza científica, literária ou artística, não operam em exercício de uma atividade econômica capaz de qualificá-los como empresários. A consequência lógica desta aferição é a de que tais profissionais não estão compreendidos no estatuto das pequenas empresas, muito menos na categoria do microempreendedor individual, institutos exclusivos aos empresários. Por óbvio, estão também alijados de optar pelo Simples Nacional, seja o recolhimento em valor fixo ou não.

A avaliação de Gonçalves Neto aponta para o mesmo sentido, de que os profissionais intelectuais não se confundem com a figura do empresário:

Não se enquadra no conceito de empresário, segundo o parágrafo único do art. 966, “quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores”.

É importante esclarecer, desde já, que essa previsão, por excepcionar o caput do art. 966, supõe, evidentemente, o exercício da atividade dessa natureza de forma organizada e em caráter profissional, pois se assim não fosse, não precisava existir ressalva alguma. Ou seja, se não se verificarem os pressupostos da atividade organizada e da atuação profissional do intelectual, não há como enquadrá-lo no art. 966, o que torna incogitável, por isso e por óbvio, subsumi-lo ao respectivo parágrafo: por excluído já estar, a disposição excludente não o apanha. (2007, p. 68).

Marins e Bertoldi (2007, p. 37) corroboram deste entendimento, ressaltando que, nas hipóteses em que o exercício da profissão liberal constituir elemento de empresa em função do exercício concomitante de atividade própria de empresário, de forma organizada, o indivíduo transfigura-se da classificação de profissional liberal para a figura de empresário, o qual passará a sujeitar-se ao

estatuto das pequenas empresas. Exemplo de tal situação é a do médico que além do exercício da medicina administra uma clínica na qual outros profissionais da saúde prestam serviços a terceiros.

Além disso, caso reúnam-se em sociedade, tais profissionais intelectuais constituirão uma sociedade simples, nos termos do já mencionado artigo 982 do Código Civil, muito embora o critério residual utilizado pelo legislador para conceituar as sociedades simples possa gerar alguma dificuldade.

Em análise sobre o tema, Gonçalves Neto reconhece três tipos de sociedades simples: a) as simples propriamente ditas, b) as cooperativas e c) as sociedades de advogados:

Pela dicção do art. 982, parece que há um objeto bem delimitado de sociedade empresária, consistente na atividade própria de empresário, e que o da simples é definido por exclusão, abrangendo toda e qualquer outra atividade que não se enquadre no conceito de atividade empresária. Mas não é assim. Aparentemente residual, é o objeto da sociedade simples que se erige em fator determinante da distinção. Ou seja, para saber se uma sociedade é empresária ou não, é preciso verificar se a atividade econômica a que se propõe não está excluída do conceito de empresário, segundo as ressalvas dos arts. 966, parágrafo único, e 971. Isso, em outros termos, significa ter por objeto atividade que não se inclua na profissão intelectual ou rural. Sendo assim, pode-se dizer, mais corretamente, que será empresária toda sociedade que não tiver por objeto atividade que seja própria de sociedade simples.[...]

A rigor, a sociedade simples não se desdobra em tipos. [...] Todavia, a cooperativa é catalogada como sociedade simples (CC, art. 982, parágrafo único). [...] Como sociedade que reúne profissionais que desenvolvem atividade intelectual, a sociedade de advogados é uma sociedade simples. Contudo, está sujeita a um regime peculiar [...]. (2007, p 117-122).

A importância do conceito de sociedade simples justifica-se em função do disposto no artigo 3º da Lei Complementar Federal nº 123/06, que define as pessoas físicas e jurídicas sujeitas ao enquadramento no estatuto das pequenas empresas:

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

Bem se vê que o profissional intelectual, excluído pelo Código Civil do conceito de empresário, também não figura como candidato a enquadramento no estatuto das pequenas empresas. Em relação às pessoas naturais, apenas o empresário individual pode ser enquadrado no estatuto.

Por outro lado, a lei autoriza o enquadramento de sociedades simples no estatuto, justamente o tipo de sociedade formada pela reunião de profissionais intelectuais. Assim, poderiam estes profissionais intelectuais, quando reunidos em sociedade simples, enquadrarem-se no estatuto das pequenas empresas? Quais sociedades simples referidas no caput do artigo 3º da LC nº 123/06 podem realmente ser enquadradas no estatuto?

Pertinente resgatar aqui os argumentos apontados no capítulo anterior a respeito do surgimento de normas legais que concedem tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas. O que se almeja com tal tratamento é alavancar o exercício da atividade econômica, propulsor do desenvolvimento de todo o Estado e da nação. Ora, se o tratamento favorecido é justamente para promover a atividade econômica desempenhada pela empresa, e se o exercício da atividade intelectual, nos termos do Código Civil, não se coaduna com o conceito de empresário, a conclusão é a de que as sociedades simples albergadas pelo estatuto são apenas aquelas revestidas de caráter empresarial.

Em outras palavras, a interpretação a ser dada para responder às indagações deve pautar-se pelo conceito de empresa que, por sua vez, está alicerçado no de empresário. Nessa linha, não são admissíveis de serem enquadrados no estatuto das pequenas empresas os profissionais intelectuais, mesmo que constituam sociedade simples, porque estão excluídos do conceito de empresário definido pelo Código Civil. Portanto, a única espécie de sociedade simples capaz de ser enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte é a cooperativa. Aliás, o artigo 3º, § 4º, inciso III, da Lei Complementar Federal nº 123/06 admite expressamente o enquadramento no estatuto das cooperativas de consumo.

Não fosse essa a conclusão, seria forçoso admitir que os profissionais intelectuais, quando não reunidos em sociedade simples, também poderiam ser albergados pelo estatuto das pequenas empresas e, se observados os demais critérios, poderiam ser enquadrados como microempreendedores individuais, justamente porque não seria possível conceber que, isoladamente, não pudessem ser enquadrados no estatuto das pequenas empresas, porém, uma vez reunidos na forma de sociedade simples, a lei permitisse o enquadramento.

3.2 Registro empresarial

A exemplo das sociedades empresárias, o exercício de atividade econômica pela pessoa física também pressupõe seu registro prévio, ou seja, anterior ao início do exercício da atividade empresarial.

Tal obrigação vem disposta no Código Civil, nos seguintes termos:

Art. 967. **É obrigatória a inscrição do empresário** no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária. (grifo acrescido).

Bem se vê que a inscrição do empresário individual na Junta Comercial é obrigatória.

Contudo, encontra-se disseminada uma compreensão errônea a respeito da personalidade jurídica da empresa individual. O equívoco consiste na crença de que a empresa individual tem personalidade jurídica própria, distinta da de seu titular, o empresário individual. Essa falsa crença decorre, em parte, da obrigatoriedade de registro da empresa individual no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), até porque a denominação deste cadastro fomenta a confusão.

Ocorre que a inscrição no CNPJ, conforme se depreende da Instrução Normativa RFB nº 748/07, é devida pelas pessoas jurídicas (sociedades simples, sociedades empresárias, associações, fundações etc.) e pelas pessoas equiparadas à pessoa jurídica. Veja-se:

Art. 10. As entidades domiciliadas no Brasil, inclusive as pessoas jurídicas por equiparação, estão obrigadas a inscreverem no CNPJ, antes de iniciarem suas atividades, todos os seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior.

Nesta mesma esteira, a redação do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) traz redação mais cristalina:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas.

Destarte, a pessoa física que exerça atividade econômica nos termos do art. 966 do Código Civil é considerada empresário individual e, para efeitos de

tributação, é equiparada à pessoa jurídica. Por conseguinte, está obrigada a se inscrever no CNPJ⁴⁹.

Denota-se que a legislação vigente não concedeu ao empresário individual personalidade jurídica própria, distinta da pessoa física. O ordenamento jurídico acerca do CNPJ apenas tornou obrigatória a inscrição do empresário neste cadastro em função de sua equiparação, para fins tributários, à sociedade empresarial.

João Paulo de Oliveira discorre no mesmo sentido:

Assim como o exercício da empresa não cria personalidade, a inscrição do CNPJ também não o faz. A aquisição da personalidade das pessoas jurídicas de direito privado se dá com base no Código Civil e este dá personalidade jurídica às sociedades empresariais, mas não permite o surgimento de nova personalidade como decorrência do exercício de empresa pela pessoa natural, tampouco pelo registro da pessoa natural na Junta Comercial ou no CNPJ. (2009).

Além do registro da empresa individual na Junta Comercial e no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas, é devida também a inscrição perante o Poder Público local, vez que é competência municipal a autorização do exercício de qualquer atividade econômica em seu território, independente de vir a incidir imposto sobre serviços (ISS) sobre tal atividade.

É tarefa precípua do ente federado municipal cuidar do interesse local, inserindo-se neste contexto a regulamentação da utilização dos espaços públicos, da organização urbana, enfim, das atividades que implicam diretamente ou indiretamente na ordenação da sociedade local.

Seguindo esse raciocínio, de poder-dever municipal em regradar a ocupação e o funcionamento dos estabelecimentos, tem-se então o exercício do denominado poder de polícia, atividade que constitui, nas palavras de Caetano:

[...] modo de atuar da autoridade administrativa que consiste em intervir no exercício das atividades individuais suscetíveis de fazer perigar interesses gerais, tendo por objeto evitar que se produzam, ampliem ou generalizem os danos sociais que a lei procura prevenir. (CAETANO apud CARVALHO FILHO, 2008. p. 68).

⁴⁹ Reflexo importante dessa conclusão é de que as dívidas tributárias da empresa individual recaem diretamente sobre o patrimônio do empresário individual, de modo que os controles referentes à dívida ativa de cada ente federado devem considerar os débitos da pessoa física pertinentes à sua condição de pessoa natural, ligados ao nº do CPF, e pertinentes à condição de empresa individual, vinculada ao CNPJ. Por conseguinte, é de se esperar que as dívidas tributárias da empresa repercutem na emissão de certidão de débitos relativa ao CPF do titular de tal empresa, procedimento que na maioria das vezes não ocorre.

O exercício do poder de polícia implica ainda na autorização para que a Administração Pública que o exerça institua uma exação tributária do tipo taxa, conforme prescreve a Constituição da República ⁵⁰.

O empresário individual deve ainda providenciar sua inscrição na administração tributária estadual na hipótese de promover a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, pois essas atividades caracterizam hipóteses de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Por fim, além das inscrições citadas, havendo exercício de atividade econômica que importe em risco à saúde pública, meio ambiente, segurança pública, se requer do empresário individual a autorização para o exercício da atividade concedida por órgãos públicos especiais, como a vigilância sanitária, corpo de bombeiros, dentre outros.

Em resumo, o exercício da atividade empresarial por pessoa natural, de maneira individual, pressupõe o registro perante a Junta Comercial, a inscrição no CNPJ, a inscrição municipal e, se for o caso, inscrição estadual. Ainda, havendo risco decorrente do exercício da atividade, é exigível a autorização prévia de órgãos públicos específicos, pertinentes ao risco desenvolvido pelo empresário.

3.2.1 O processo de registro do Microempreendedor Individual

Não obstante a existência de regramento aplicável ao empresário individual acerca do exercício de sua atividade econômica, o Congresso Nacional determinou a elaboração de procedimento especial para o registro do microempreendedor individual, de maneira simplificada, favorecida.

O comando da Lei Complementar Federal nº 123/06 resultou na seguinte redação:

⁵⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Art. 4º Na elaboração de normas de sua competência, os órgãos e entidades envolvidos na abertura e fechamento de empresas, dos 3 (três) âmbitos de governo, deverão considerar a unicidade do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas, para tanto devendo articular as competências próprias com aquelas dos demais membros, e buscar, em conjunto, compatibilizar e integrar procedimentos, de modo a evitar a duplicidade de exigências e garantir a linearidade do processo, da perspectiva do usuário.

§ 1º O processo de registro do Microempreendedor Individual de que trata o art. 18-A desta Lei Complementar deverá ter trâmite especial, opcional para o empreendedor na forma a ser disciplinada pelo Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios.

De maneira salutar, a legislação citada determinou aos entes federados a atuação cooperada, haja vista que, sob o ponto de vista do cidadão, importa saber que sua pretensão será avaliada e registrada pelo Poder Público, sendo irrelevante se o agente público representa a esfera federal, estadual ou municipal. Daí porque o comando legislativo de que o processo deve ser linear, da perspectiva do usuário, em verdadeira consecução do Pacto Federativo.

Todavia, o § 1º do artigo 4º da norma citada extrapolou os limites da competência do legislador federativo, pretendendo delegar a um órgão especial – o Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – a tarefa de determinar procedimentos a serem cumpridos por todos os demais órgãos, inclusive estaduais e municipais.

De tudo que já se expôs inicialmente sobre autonomia dos entes federados, constata-se neste ponto uma flagrante ofensa a este princípio basilar do Estado Democrático de Direito Brasileiro, vez que a pretensão do legislador infraconstitucional federal de delegar a um comitê vinculado ao Poder Executivo Federal a tarefa de disciplinar o processo de registro do microempreendedor individual vai de encontro à competência legislativa conferida pela Carta Maior ao legislador estadual ou municipal.

É de notar que o estabelecimento da ação articulada e da linearidade do processo da perspectiva do usuário como referências a serem obedecidas pelos demais entes federados difere-se sobremaneira da delegação para um Comitê a atribuição de disciplinar de maneira exclusiva todo o processo de registro.

Às margens da Constituição da República, sob a síndrome da lei complementar, referido comitê tem editado as mais absurdas regras de inscrição da atividade empresarial individual, chegando ao cúmulo de eximir o particular do

registro. Nem mesmo a previsão legal de tratamento favorecido e simplificado constante no artigo 970⁵¹ do Código Civil tem o condão de autorizar a dispensa de registro, muito menos de delegar a órgão federal a competência legislativa própria de cada ente federado. Dar tratamento diferenciado ao pequeno empresário é ação benéfica do Estado, inclusive para dar concretude material ao princípio da igualdade, mas daí a limitar a competência legislativa dos Estados e Municípios, isentar a inscrição do pequeno empresário individual e interferir no exercício do poder de polícia a respeito da concessão de alvará de funcionamento há grande distância.

Os vícios referidos estão expressamente regulados na Resolução CGSIM nº 16/2009⁵². Estabelecem a concessão de *Termo de Ciência e Responsabilidade com Efeito de Alvará e Licença de Funcionamento Provisório*, emitido sem qualquer manifestação dos órgãos municipais acerca da verificação de requisitos mínimos para o exercício de qualquer atividade econômica, em confronto com o modelo

⁵¹ Código Civil: "Art. 970. A lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes."

⁵² Resolução CGSIM nº 16/09: "Art. 8º O Microempreendedor Individual manifestará sua concordância com o conteúdo do Termo de Ciência e Responsabilidade com Efeito de Alvará de Licença e Funcionamento Provisório, com prazo de vigência de 180 (cento e oitenta) dias, emitido eletronicamente, que permitirá o início de suas atividades, exceto nos casos de atividades consideradas de alto risco.

§ 1º No prazo de vigência do Termo a que se refere o caput, a Prefeitura Municipal deverá se manifestar quanto à correção do endereço de exercício da atividade do Microempreendedor Individual relativamente à sua descrição oficial, assim como quanto à possibilidade de que este exerça as atividades constantes do registro e enquadramento na condição de Microempreendedor Individual nesse local.

§ 2º Não havendo manifestação da Prefeitura Municipal quanto ao disposto no § 1º e no prazo nele mencionado, o Termo de Ciência e Responsabilidade com Efeito de Alvará de Licença e Funcionamento Provisório se converterá em Alvará de Funcionamento.

§ 3º Manifestando-se contrariamente à descrição do endereço de exercício da atividade do Microempreendedor Individual, a Prefeitura Municipal deve notificar o interessado para a devida correção, sob as penas da legislação municipal.

§ 4º Manifestando-se contrariamente à possibilidade de que o Microempreendedor Individual exerça suas atividades no local indicado no registro, a Prefeitura Municipal deve notificar o interessado, fixando prazo para a transferência da sede de suas atividades, sob pena de cancelamento do Termo de Ciência e Responsabilidade com Efeito de Alvará de Licença e Funcionamento Provisório.

§ 5º As correções necessárias para atendimento do disposto nos §§ 3º e 4º serão realizadas gratuitamente pela Junta Comercial mediante solicitação do interessado e apresentação de documentos da Prefeitura Municipal em que constem as referidas correções.[...]

Art. 17. Preliminarmente ao processo de inscrição, obrigatoriamente, deverá ser realizada, pelo Portal do Empreendedor, a pesquisa da descrição oficial do endereço de interesse do Microempreendedor para exercício das atividades desejadas e da possibilidade de exercício dessas atividades nesse local.

§ 1º Por ocasião da inscrição eletrônica, será verificado na base de dados do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, se o Microempreendedor já é titular como empresário individual, se tem mais de um estabelecimento, e se é sócio de sociedade empresária de natureza contratual ou administrador de sociedade empresária, sócio ou administrador em sociedade simples.

§ 2º Em sendo positivas as manifestações por parte dos órgãos e entidades quanto às pesquisas efetuadas e mencionadas no caput, os dados que lhes deram origem, e que forem pertinentes, assim como os resultados, deverão ser mantidos inalterados e ser integrados aos aplicativos a serem utilizados nas fases subsequentes do processo de inscrição e legalização.

§ 3º Resultados negativos das pesquisas mencionadas no caput e positivos quanto à verificação a que se refere o § 1º deste artigo deverão ter os respectivos motivos informados e, quando necessário, dadas as orientações de onde buscar informações para saná-los.

§ 4º Enquanto o Portal do Empreendedor não dispuser de processos informatizados, integrados e instantâneos para a pesquisa a que se refere o caput, esta pesquisa não poderá ser exigida pelos órgãos municipais, prevalecendo, nessa situação, os efeitos do Termo de Ciência e Responsabilidade com Efeito de Alvará de Licença e Funcionamento Provisório."

federativo e com as regras infraconstitucionais a respeito do registro do empresário e da sociedade empresária.

3.3 Regime tributário

Feitas as considerações acerca do enquadramento dos empresários na categoria de microempreendedor individual, resta abordar os benefícios tributários concedidos a estes e a constitucionalidade do tratamento tributário diferenciado.

Foram eleitos três aspectos polêmicos a serem abordados nesta seção: a) isenção de taxas e emolumentos para registro da empresa individual do microempreendedor; b) recolhimento dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional em valor fixo e c) dispensa de emissão de documento fiscal nas vendas e prestações de serviços a pessoas físicas.

3.3.1 Isenção tributária para registro

A Lei Complementar nº 128/08 trouxe benefícios esplendorosos aos pequenos empresários individuais, com o objetivo principal de formalizar o exercício de atividades econômicas de milhões de brasileiros que o faziam de forma autônoma, porém informal. Um desses benefícios é a isenção de emolumentos, taxas e custas para registro:

Art. 4º

§ 1º O processo de registro do Microempreendedor Individual de que trata o art. 18-A desta Lei Complementar deverá ter trâmite especial, opcional para o empreendedor na forma a ser disciplinada pelo Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios.

§ 2º Na hipótese do § 1º deste artigo, o ente federado que acolher o pedido de registro do Microempreendedor Individual deverá utilizar formulários com os requisitos mínimos constantes do art. 968 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, remetendo mensalmente os requerimentos originais ao órgão de registro do comércio, ou seu conteúdo em meio eletrônico, para efeito de inscrição, na forma a ser disciplinada pelo Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios.

§ 3º Ficam reduzidos a 0 (zero) os valores referentes a taxas, emolumentos e demais custos relativos à abertura, à inscrição, ao registro, ao alvará, à licença, ao cadastro e aos demais itens relativos ao disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo.

Conforme assinalado no § 3º do art. 4º, os valores devidos pelo microempreendedor quando do registro e abertura de sua empresa individual foram reduzidos a zero. Essa redução significa concessão de isenção de tributária. Justifica-se tal entendimento porque tal alíquota anula uma parte da regra-matriz de incidência, qual seja, o critério quantitativo (base cálculo x alíquota), do mesmo modo que a isenção atinge apenas parte da obrigação tributária, justamente seu viés quantitativo.

Nessa linha, considerando que as isenções são concedidas por meio de lei ordinária, compete ao ente federado que criou o tributo criar a isenção (isenção autonômica), não sendo permitido à União instituir isenção de tributo municipal (taxa de alvará de licença e funcionamento) sob pena de ofensa ao art. 151, III, da Constituição, que prescreve:

Art. 151. É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Por conseguinte, a redução a zero das taxas municipais relativas à abertura de empresas individuais promovida por lei federal pode ser tida como inconstitucional, por afronta ao art. 151, inciso III. Trata-se de isenção heterônoma, concedida pelo legislador federal sobre tributo de competência de outro ente da federação.

A regulamentação, por lei federal, de alíquota de tributo municipal, atenta contra o princípio da autonomia federativa, porque a União estaria a investir sobre tema que lhe é defeso. De acordo com as considerações de Carrazza (2000, p. 116-120), já citadas no primeiro capítulo da pesquisa, o princípio da autonomia municipal presente na Constituição da República é tão significativo a ponto de jamais ceder a qualquer ordem legislativa ou judicial tendente a diminuí-lo ou a afetar os valores protegidos, de modo que toda legislação municipal, no que lhe for atinente à asseguarção da autonomia dos Municípios, sobrepõe-se à norma estadual ou federal com a qual conflita.

Daí porque a eventual justificativa de que a redução a zero dos valores relativos ao processo de registro empresarial tem suporte no art. 146, III, d, e parágrafo único da Constituição da República, é descabida. Tal previsão constitucional não autoriza a União legislar sobre alíquota de taxa municipal de

prestação de serviço público, como é o caso das taxas municipais para abertura de empresas. Aceitar tal argumento implica admitir que o Congresso Nacional teria poder para determinar a forma e o custo dos serviços que o Município realiza na análise dos critérios que autorizam a instalação e o funcionamento de empresas em seu território, em evidente desrespeito à autonomia tributária municipal.

Reitere-se que o comando constitucional permissivo para a instauração de regime unificado de arrecadação de tributos em favor das pequenas empresas abarca, na esfera municipal, tão só os impostos e contribuições. A espécie tributária “taxa” não figura dentre os tributos abrangidos pelo Simples Nacional justamente por sua função prestacional, ou seja, caracterizada pela contraprestação de uma atividade estatal específica e divisível, cuja exação tributária objetiva tão somente repor ao ente federado prestador do serviço ou exercente do poder de polícia o ônus financeiro empregado em sua tarefa. Dito de outra forma, a taxa reembolsa a prestação estatal de serviços públicos ou do poder de polícia, razão pela qual sua incidência guarda pouca relação com o princípio da capacidade contributiva. Por conseguinte, o constituinte derivado, propositadamente, reservou a abrangência tão somente de impostos e contribuições no regime unificado concedido às pequenas empresas.

É bem verdade que compete à lei complementar promover tratamento diferenciado às pequenas empresas. Mas tal isenção deve prevalecer sobre o princípio da autonomia federativa, valor elevado à condição de cláusula pétrea?

Os argumentos apresentados dão indício de que o disposto no § 3º do artigo 4º da Lei Complementar nº 123/06, incluído pela Lei Complementar nº 128/08, padece de inconstitucionalidade, devendo os Municípios observar suas próprias normas relativamente às taxas incidentes sobre a abertura de empresas individuais.

Alternativamente, para que se dê concretude ao princípio do tratamento favorecido às pequenas empresas e seja preservada a harmonia no federalismo brasileiro, a medida jurídica válida seria a de que cada Município exercesse sua competência tributária para conceder benefícios aos pequenos empresários individuais, fomentando assim sua formalização e o efetivo controle do poder público sobre o exercício de atividades econômicas desenvolvidas por este empresário. Nesta linha, o ente municipal pode editar lei que facilite o registro do

microempreendedor individual, inclusive para lhe isentar ou minorar as taxas incidentes no processo de formalização.

3.3.2 Recolhimento dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional em valor fixo

Um segundo aspecto polêmico diz respeito à possibilidade de tributação do microempreendedor individual sob valor fixo, em especial no tocante ao imposto estadual (ICMS) e municipal (ISS).

Estabelece a nova Lei Complementar nº 128/08:

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

§ 3º Na vigência da opção pela sistemática de recolhimento prevista no caput deste artigo:

V – o Microempreendedor Individual recolherá, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, valor fixo mensal correspondente à soma das seguintes parcelas:

- a) R\$ 45,65 (quarenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos), a título da contribuição prevista no inciso IV deste parágrafo;
- b) R\$ 1,00 (um real), a título do imposto referido no inciso VII do caput do art. 13 desta Lei Complementar, caso seja contribuinte do ICMS; e
- c) R\$ 5,00 (cinco reais), a título do imposto referido no inciso VIII do caput do art. 13 desta Lei Complementar, caso seja contribuinte do ISS;

Bem se vê que a norma federal institui uma nova regra-matriz para tributos de competência estadual e municipal, determinando o quantitativo do ICMS e do ISS em valor fixo, contrariamente à regra constitucional dos mesmos que pugna pela aplicação de alíquota sobre a base de cálculo.

Afora a ofensa ao princípio da autonomia tributária dos entes federados, nos moldes dos argumentos apresentados na subseção anterior, é de reconhecer o grande impacto negativo nas finanças municipais e estaduais que poderão advir da nova sistemática.

A título de exemplo, demonstrar-se-á a seguir a gritante diminuição da arrecadação tributária municipal do ISS que pode resultar a aplicação da tributação em valor fixo nos termos da lei complementar federal:

Suponha-se um empresário individual que aufera receita mensal de R\$ 2.000,00 pela prestação de determinado serviço. Aplicando-se as normas tributárias municipais, tal empresário recolheria a título de ISS, ao menos, R\$ 40,00 por mês, pois o artigo 88⁵³ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determina que a alíquota mínima do ISS deva ser de 2%. Entretanto, aplicando-se a norma federal, o valor devido a título de ISS seria de apenas R\$ 5,00, importando em redução de 87,5% da receita devida comparativamente à aplicação da legislação municipal!

O impacto na arrecadação municipal pode ser ainda maior, uma vez que o enquadramento na categoria estende-se ao limite de receita bruta de até R\$ 3.000,00 por mês. Esta receita de prestação de serviços poderia ensejar a arrecadação de ISS, com base na legislação municipal, de pelo menos R\$ 60,00. Em razão de o regime especial criado pela Lei Complementar determina o pagamento de valor fixo (R\$ 5,00), a diminuição na arrecadação alcança 91,7% deste tributo quando do pagamento nos termos da norma federal!

Esses cálculos são muito significativos, por duas razões especiais. A primeira é a de que o número de contribuintes passíveis de serem enquadrados nesta categoria é expressivo⁵⁴. A segunda está associada à próxima subseção, que trata da desnecessidade de emissão de documento fiscal na prestação de serviços a pessoa física, condição fomentadora da sonegação de receita, a fim de que se mantenha o enquadramento na categoria.

É provável, ainda, que muitas das empresas individuais atualmente em funcionamento regular venham a ser enquadradas na nova categoria e passem a recolher menos tributos, podendo ocasionar diminuição considerável de receita aos cofres públicos. Nessa linha, pode-se considerar que houve renúncia de receita promovida pela LC nº 128/08? É possível sustentar que sim. Por conseguinte, tem-se mais uma ilegalidade da nova norma, por afronta ao artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), que determina a elaboração

⁵³ Constituição da República: "Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;"

⁵⁴ Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), existem no Brasil cerca de 10,3 milhões de microempresários que atuam na informalidade. Além destes, no período de 1995 a 2005 foram abertas 2,6 milhões de empresas individuais em todo o Brasil, conforme dados do Departamento Nacional de Registro do Comércio.

de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e o não comprometimento das metas fiscais ou a compensação por meio da ampliação de receita de outros tributos. Na verdade, não há como a União prever o impacto orçamentário-financeiro, pois os reflexos ocorrerão também nos orçamentos estaduais e municipais, mais uma prova de que a Lei Complementar nº 128/08, nesse aspecto, é inconstitucional, porque ofende o princípio da autonomia federativa.

3.3.3 Dispensa de emissão de documento fiscal

Um último enfoque a respeito das inovações advindas com o estatuto das pequenas empresas diz respeito à dispensa de emissão de documento fiscal pelo microempreendedor individual.

Para eles, a Lei Complementar 123/06, alterada pela Lei Complementar nº 128/08, definiu as seguintes obrigações acessórias:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I – emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

§ 1º Os empreendedores individuais com receita bruta acumulada no ano-calendário de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais), na forma estabelecida em ato do Comitê Gestor, farão a comprovação da receita bruta, mediante apresentação do registro de vendas ou de prestação de serviços, ficando dispensados da emissão do documento fiscal previsto no inciso I do caput deste artigo, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória previstas pelo referido Comitê. (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

Por seu turno, o Comitê Gestor do Simples Nacional editou a Resolução nº 53/08, que alterou a Resolução nº 10/07, a qual passou a exigir a emissão de documento fiscal apenas quando a venda ou a prestação do serviço tiver como destinatário entidade cadastrada no CNPJ:

Art. 7º O empreendedor individual, assim entendido como o empresário individual a que se refere o artigo 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, com receita bruta acumulada no ano de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais):

II - ficará dispensado da emissão do documento fiscal previsto no art. 2º, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória previstas no inciso II do § 2º.

§ 2º Nas hipóteses dos incisos do caput:

II - será obrigatória a emissão de documento fiscal nas vendas e nas prestações de serviços realizadas pelo empreendedor individual para

destinatário cadastrado no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), ficando dispensado desta emissão para o consumidor final pessoa física.

Conforme se depreende das normas citadas, o microempreendedor individual deverá emitir nota fiscal apenas nas vendas ou serviços prestados a pessoas jurídicas devidamente cadastradas no CNPJ, restando dispensados de emitir o documento fiscal em relação às pessoas físicas.

A dispensa de emissão de documento fiscal deverá causar consequências danosas ao erário e fomentará a sonegação fiscal. Isso porque os benefícios a que têm direito tais empresários individuais são tão cativantes a ponto de, inclusive, justificar a sonegação de receita a fim de permanecer enquadrado na categoria.

A legislação andou para trás ao prever mecanismos que acabam por estimular a manutenção da receita bruta anual do empresário individual em até R\$ 36.000,00. Há um incentivo intrínseco para que os empresários enquadrados nesta categoria permaneçam usufruindo dos benefícios, mesmo que para isso sejam utilizados artifícios ilegais, como a sonegação de receita, facilitada pela dispensa de emissão de documento fiscal.

3.4 Considerações finais

O emprego de políticas públicas promotoras da legalização e formalização do exercício da atividade econômica por muitos brasileiros é medida relevante para o desenvolvimento nacional. Contudo, a iniciativa que resultou na edição da Lei Complementar nº 128/08 parece ter dispensado conceitos jurídicos consolidados e ter ignorado os princípios republicanos consagrados na Constituição.

De um lado o fomento a todo custo da economia e da legalização da atividade informal, sob o argumento paliativo da proteção social proporcionada aos cidadãos. De outro, princípios históricos norteadores da constituição do Estado brasileiro sob o sistema federativo, com regras das competências atribuídas a cada ente federado. Entre os dois, a Lei Complementar nº 128/08, despreocupada com a conciliação de ambos os valores.

A consequência natural do desvelo pelo qual a referida lei tratou das competências federativas deve resultar em conflitos frequentes entre pequenos empresários individuais em busca da formalização e agentes públicos em função de interpretações divergentes adotadas pelos diversos órgãos públicos responsáveis pelo processo de registro deste empresário, em especial quanto à validade jurídica do alvará provisório e das isenções heterônomas instituídas pelo legislador federal.

Tal insegurança jurídica pode enfraquecer a política pública de apoio ao pequeno empresário, deixando escapar ótima oportunidade de implantação de medidas de fortalecimento da economia e do desenvolvimento do país em harmonia com demais princípios constitucionais, em especial a autonomia dos entes federados.

4 AUTONOMIA MUNICIPAL FRENTE AO ESTATUTO DAS PEQUENAS EMPRESAS

As origens do federalismo brasileiro e a história da tributação estiveram associadas à concentração do poder e dos recursos públicos. Não obstante a elevação do Município ao *status* de ente federado pela Constituição da República de 1988, tendo sido dotado de autonomia política, administrativa e financeira, a análise mais acurada realizada no primeiro capítulo demonstrou a fragilidade do modelo federativo instaurado no Brasil, calcado na descentralização das funções públicas e, paradoxalmente, no aumento da arrecadação tributária da União.

Por outro lado, as forças do sistema capitalista conduziram à proteção constitucional da propriedade privada, desde que cumprida sua função social, e à valorização da ordem econômica, resultando na diretriz constitucional da concessão de tratamento simplificado, diferenciado e favorecido a ser proporcionado pelo Estado às pequenas empresas.

Este contexto revela o pano de fundo do embate a ser delineado neste último capítulo, consubstanciado na mensuração do impacto do tratamento favorecido e diferenciado concedido pelo estatuto das pequenas empresas sobre a autonomia dos Municípios.

4.1 Efeitos da Lei Complementar nº 123/06 sobre a autonomia municipal

Previamente à análise pontual dos reflexos do novo estatuto das pequenas empresas sobre a autonomia dos Municípios, mostra-se oportuno caracterizar o papel da lei complementar no sistema tributário brasileiro.

Para tanto, é válido resgatar o conceito de lei federal, bem como as espécies deste gênero, diferenciadas em leis unionais, federativas e nacionais.

Acerca do conceito de lei federal, Barros (2009) a classifica em função do poder da qual tenha sido emanada. Por conseguinte, leis federais são todas aquelas aprovadas no âmbito do Congresso Nacional, opondo-se assim às leis estaduais, distritais e municipais. Segundo o autor, o gênero lei federal desdobra-se em três espécies, distintas em função do alcance de seus efeitos. Assim, as leis unionais

representam normas dirigidas à própria administração federal, são regras intransitivas, limitam-se à esfera da União. As leis nacionais são editadas em nome do Estado Federal e produzem efeitos para toda a nação, transitando assim do Congresso Nacional para alcançar a todos os cidadãos. Por fim, as leis federativas, também editadas em nome do Estado Federal, destinam-se a regular a atuação entre as unidades federadas, dispondo sobre o exercício das competências próprias e comuns, os limites de atuação de cada ente e as formas de atuação conjunta. Transitam da União para a Federação.

Nesse diapasão, a Lei Complementar nº 123/06 guarda em seu bojo normas federativas, dirigidas à atuação cooperada dos entes federados em favor das pequenas empresas. Como tal, as normas constantes na referida lei sustentam-se como normas gerais, com supedâneo na Constituição da República. Por conseguinte, seu alcance está limitado aos permissivos constitucionais expressos e, na seara tributária, coube à lei complementar especificar aquilo que a Constituição já autorizou, restando vedada a inovação ou oposição ao texto constitucional.

Em passagem emblemática, Carrazza assevera:

As “normas gerais em matéria de legislação tributária” só podem explicitar o que está implícito na Constituição. *Não podem inovar, mas apenas declarar.* Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que lhe não pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal no que respeita à declaração e à arrecadação dos tributos de suas competências.

O inc. III do art. 146 da Carta Magna não autoriza a lei complementar a modificar as “regra-matrizes” dos tributos, nem a definir com critérios novos os *tributos e suas espécies*, nem, muito menos, os *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos vários impostos, já que todos estes assuntos foram disciplinados, com extremo cuidado, em sede constitucional. (2000, p. 638).

O autor identifica, assim, a existência de uma ordem global e parcial, somente possível por força da meticulosa discriminação de competências na própria Constituição da República, que delega à lei complementar campos de atuação próprios, de modo que não haja interferência ou atritos.

Diante de tais premissas, cabe avaliar a observância, pela Lei Complementar nº 123/06, dos limites constitucionais autorizados, e suas reflexões na autonomia dos Municípios.

4.1.1 Limitação ao poder de tributar

A assunção da competência tributária municipal pelo legislador nacional revela o ponto mais flagrante do conflito entre o princípio federativo da autonomia dos Municípios e o da proteção constitucional às pequenas empresas.

Conforme analisado anteriormente, a reforma tributária aprovada em 2003 resultou na edição da Emenda Constitucional nº 42, medida esta que possibilitou a criação de um regime unificado de arrecadação tributária. De acordo com a nova redação dada ao artigo 146 da Constituição da República, coube à Lei Complementar instituir um regime de arrecadação unificado, exclusivo às pequenas empresas, como medida fomentadora do desenvolvimento econômica e de desburocratização da atividade empresarial.

Para tanto, o parlamento nacional aprovou o regime especial denominado Simples Nacional por meio da Lei Complementar nº 123/2006, no intuito de dar concretude à norma constitucional.

Considerando que a instauração do regime especial Simples Nacional importou em alteração na regra-matriz do ISS, que passou a ser tributado por meio de alíquotas progressivas, segundo a faixa de receita bruta do contribuinte, nos termos da legislação federal, restou parcialmente tolhida a competência municipal para dispor sobre as alíquotas do ISS e sua diferenciação conforme a atividade econômica exercida pelo contribuinte.

Em outras palavras, a definição da base de cálculo e das alíquotas do ISS devido por pequenas empresas passou para a esfera federal, tendo sido delegado a um Comitê Gestor interfederativo a tarefa de regulamentação da lei complementar, bem como estabelecida alíquota progressiva em função da receita auferida com a prestação do serviço, não mais em função da natureza da prestação do serviço.

Destarte, é comum que as legislações municipais instituidoras das alíquotas do ISS levem em conta a vocação econômica empreendida no respectivo território, de modo que certas atividades são tributadas pela maior alíquota possível,

enquanto que outras atividades, fomentadas pelo poder público, têm incidência da menor alíquota constitucionalmente prevista⁵⁵.

Ante a regra prevista na Lei Complementar nº 123/06, restou afastada a aplicação das alíquotas do ISS estabelecidas nas respectivas leis municipais aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, passando a vigorar a tabela constante na própria lei complementar federal, que atribui alíquotas progressivas segundo a receita auferida pela pequena empresa.

Tais inovações acarretaram uma aniquilação parcial da capacidade de cada ente municipal deliberar sobre o privilégio ao desenvolvimento de determinadas atividades em seu território, por meio da concessão de alíquotas reduzidas, ao menos em relação aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

4.1.2 Implicações do Simples Nacional nos institutos da substituição tributária e da retenção na fonte do ISS

Na esteira dos argumentos expostos no item anterior, a invasão legislativa promovida pelo Congresso Nacional alcançou ainda os institutos da substituição tributária e da retenção na fonte do ISS, medidas largamente utilizadas pelos Municípios brasileiros, principalmente em função dos benefícios resultantes, em especial a diminuição da sonegação fiscal e resolução de conflitos sobre o aspecto espacial da incidência do tributo.

Não obstante a constitucionalidade da regulamentação desses institutos pela Lei Complementar nº 123/06, o fato é que a nova sistemática vem sendo aplicada, muito embora algumas críticas possam ser enunciadas.

Isso porque o disposto no artigo 13 da referida norma aponta para a manutenção da substituição e retenção do ISS mesmo em relação aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional. Além disso, a parte final do § 1º desse artigo determina a aplicação das normas legais incidentes sobre as demais pessoas

⁵⁵ Segundo o artigo 88, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o ISS poderá ter alíquota mínima de 2%, muito embora boa parte da doutrina considere tal limite, introduzido pela Emenda Constitucional nº 37/2002, inconstitucional, por desrespeitar a autonomia municipal. Nas palavras de Barreto (2003, p. 345) "*parece, a todos os títulos, que se tem aí afronta ao magno princípio da autonomia municipal. Quem é competente para instituir também o é para isentar, reduzir, incentivar.*"

jurídicas, o que implicaria a apuração do aspecto quantitativo do tributo em observância às regras contidas na lei municipal, especialmente quanto à alíquota incidente:

Art. 13.

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

XIV - ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

Entretanto, a Lei Complementar nº 128/08 trouxe nova sistemática, e instituiu procedimento especial em relação aos institutos da substituição tributária e da retenção na fonte que, nos termos da nova lei, poderão ser operados apenas quando respeitado o artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03⁵⁶, e as alíquotas aplicáveis serão aquelas previstas nos anexos do próprio estatuto, afastando-se, assim, a legislação municipal para apuração do montante a ser retido.

Mais uma vez a legislação aprovada pelo Congresso Nacional importou em restrição da competência tributária municipal, enfraquecendo as políticas locais de substituição tributária e de retenção do ISS.

4.1.3 Limitação da potencialidade arrecadatória do ISS

Outro aspecto destacado da possível infringência do estatuto das pequenas empresas sobre a autonomia municipal diz respeito à mitigação da receita tributária do Imposto Sobre Serviços (ISS), em decorrência da assunção da competência tributária pelo legislador federal.

Cabe lembrar que a função estatal é custeada pelos tributos constitucionalmente atribuídos a cada uma das pessoas de direito público interno. Na seara das receitas municipais, parte da realização destas funções estatais está associada aos recursos financeiros arrecadados por meio do ISS que, em regra e

⁵⁶ Lei Complementar nº 116/03: "Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local!"

respeitados os princípios constitucionais pertinentes, poderá sofrer majorações ou atenuações conforme as necessidades financeiras do respectivo Município.

Haja vista a assunção da competência tributária municipal, no que se refere ao ISS devido por pequenas empresas, pela Lei Complementar nº 123/06, pouco restou⁵⁷ aos Municípios acerca do planejamento orçamentário e financeiro quanto à arrecadação do ISS devido por tais contribuintes.

É bem verdade que o peso da arrecadação tributária do ISS advinda do Simples Nacional, quando comparado ao total da arrecadação deste tributo, é pouco expressivo, perfazendo aproximadamente 7,5%⁵⁸. De qualquer forma, a autonomia municipal não foi preservada.

Por outro lado, não obstante a arrecadação de ISS via Simples Nacional ser pouco expressiva, a evolução da receita total deste tributo sofreu um freio considerável a partir da instituição deste regime especial. Segundo relatórios da Receita Federal do Brasil⁵⁹, no exercício de 2006 a receita do ISS cresceu 6% e este tributo ocupou a quinta posição dentre todos os tributos brasileiros que mais cresceram. Em 2007, época em que o Simples Nacional entrou em vigor a partir do segundo semestre, a arrecadação do ISS aumentou 8% - efeito do bom momento econômico vivenciado no país –, porém o tributo caiu para a sexta colocação no ranking nacional de tributos que mais cresceram. Esta mesma trajetória se repetiu em 2008, quando o Simples Nacional vigorou por todo o exercício, e a receita do ISS cresceu somente 3%, tendo este tributo alcançado apenas o décimo primeiro lugar na classificação dos tributos brasileiros com maior variação positiva.

Dito de outra forma, o aumento na arrecadação do ISS nos exercícios de 2007 e 2008 poderia ter sido razoavelmente maior, não fosse a limitação imposta pelo Simples Nacional.

⁵⁷ Segundo o artigo 18, § 18º da Lei Complementar 123/06, é facultado aos Municípios o estabelecimento de valor mensal por estimativa, que deverá ser fixo, independente da receita auferida pelo contribuinte e alíquota constante no Simples Nacional. Tal faculdade está limitada aos contribuintes com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00. Se o fizer, o valor fixo do ISS está limitado a R\$ 100,00, equivalente a 50% do maior recolhimento possível (ISS = Alíquota x Receita Bruta Anual / 12 meses = 2% x R\$ 120.000,00 / 12 = R\$ 200,00).

⁵⁸ Segundo a Receita Federal do Brasil, a arrecadação de ISS, no exercício de 2008, foi de R\$ 21,97 bilhões. Destes R\$ 1,63 bilhão é decorrente da arrecadação de ISS por meio do Simples Nacional.

⁵⁹ Carga Tributária no Brasil, referente aos exercícios de 2006, 2007 e 2008.

4.1.4 Limitação quanto à concessão de alvará de localização e licença de funcionamento

Diretamente associada à política de proteção ao pequeno empresário individual, a alteração da Lei Complementar nº 123/06 ocasionada pela edição da Lei Complementar nº 128/08, propiciou mais um foco de conflito entre estatuto das pequenas empresas e autonomia municipal.

Como sabido, a competência para tratar de assuntos locais foi constitucionalmente reservada aos Municípios, inclusive no que for pertinente ao uso e ocupação do solo⁶⁰. Desta feita, restou delegada à atividade legislativa municipal dispor sobre normas de direito urbanístico, de prever a maneira de como serão utilizados os terrenos e respectivas edificações, sejam eles públicos ou particulares. Além disso, compete também aos Municípios, agora de maneira comum com os demais entes da federação, dispor e fiscalizar os administrados acerca das regras de vigilância sanitária e meio ambiente, competindo aos órgãos municipais exercer ações para averiguar o cumprimento das disposições legais atinentes ao tema.

Assim, resta esclarecido o dever municipal de editar e fazer valer as normas relativas ao uso do território, às posturas definidas em lei municipal, ao meio ambiente e vigilância sanitária.

Não obstante a tradição consolidada de que a atividade de regulamentação e fiscalização do uso e ocupação dos espaços públicos pelas empresas é competência municipal, a Lei Complementar nº 128/08 ignorou o ordenamento constitucional e determinou ao Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios a atribuição de expedir regulamentos sobre o exercício da atividade do microempreendedor individual.

Não bastasse a ousadia do legislador federal infraconstitucional em assumir competência que não lhe cabe, determinou a isenção de quaisquer tributos

⁶⁰ Constituição da República: Art. 30. *Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; [...] VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; [...] Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.*

incidentes sobre o processo de abertura, inscrição, registro, alvará, licença e cadastro do microempresário individual, em flagrante desrespeito à determinação constitucional contida no artigo 151, inciso III.

A novidade do tema impede a aferição do posicionamento da doutrina. Contudo, alguns artigos jurídicos dão conta de que a norma infraconstitucional padece de tal vício. Neste sentido assevera Sumeira:

O art. 4º, § 3º, da Lei Geral reformada, assegura valor zero para taxas, emolumentos, custas de registro de microempreendedor individual. Todavia, pode-se defender que somente no âmbito da União, administração direta e indireta, referentes à abertura, inscrição, registro, alvará etc.

Em sentido contrário, ver-se-á que, sendo a competência, diga-se, quase "ex personae", se o interessado for optante do Simples, seguirá as disposições da legislação federal, a qual nada pretende cobrar para o registro, há direito líquido e certo, público subjetivo, do contribuinte. Como esta interpretação é mais benigna, deverá prevalecer, sendo de bom alvitre, porém, que a legislação local também o repita, a fim de haver amparo legal. E haverá renúncia de receita? Cada Municipalidade deverá trabalhar este aspecto, contudo a princípio poderia parecer que sim. As medidas de compensação é que deverão ser alavancadas, estimuladas, a partir, quiçá, de uma fiscalização mais intensa.

Far-se-á mais adiante um raciocínio que servirá para explicar melhor a tese de porque o valor zero por lei federal da União não atinge, ou não deveria atingir, a competência municipal (2010).

De acordo com a análise de Sumeira, a redução a zero dos valores devidos no processo de registro, prevista na Lei Complementar nº 128/08, deveria produzir efeitos apenas no âmbito da União.

Contudo, a interpretação dada pelo Comitê responsável pela regulamentação do processo de registro tem sentido oposto, conforme se depreende das informações contidas no portal de registro do empreendedor individual disponível na Internet⁶¹, segundo o qual

O único custo da formalização é o pagamento mensal de R\$ 56,10 (INSS), R\$ 5,00 (Prestadores de Serviço) e R\$ 1,00 (Comércio e Indústria) por meio de carnê emitido exclusivamente no Portal do Empreendedor.

QUALQUER OUTRA COBRANÇA RECEBIDA SERÁ DE PAGAMENTO VOLUNTÁRIO. (BRASIL, 2010).

Em que pese, a tentativa de dar concretude ao princípio da proteção à pequena empresa, o tratamento favorecido e diferenciado regulado em lei complementar jamais poderá contrariar outras regras constitucionais – a exemplo da

⁶¹ O endereço eletrônico do Portal do Empreendedor Individual é <http://www.portaldoempreendedor.gov.br>.

contida no artigo 151, inciso III. Segundo a hermenêutica jurídica, princípios constitucionais devem ser respeitados pela legislação infraconstitucional. Desta feita, a edição de regras favorecidas para registro do microempreendedor individual deve ser emanada de cada um dos entes federados, relativamente às respectivas competências.

4.2 (In) Constitucionalidade do estatuto das pequenas empresas

Finalmente, ante os argumentos apresentados ao longo da pesquisa, afigura-se o momento de reflexão a respeito dos possíveis vícios de constitucionalidade presentes nos dispositivos da Lei Complementar nº 123/06, especialmente naqueles com repercussão tributária e afetação da autonomia dos Municípios.

Embora a legislação seja recente, cabe enumerar algumas posições assumidas por juristas a respeito da harmonia do estatuto com a Constituição da República, bem como o comportamento da jurisprudência em torno do assunto.

Sobre os primeiros, destacam-se Ricardo Almeida da Silva, Robinson Sakiyama Barreirinhas e Carlos Renato Cunha. Todos sustentam a inconstitucionalidade do regime do Simples Nacional. Para Silva, desde a tramitação do Projeto de Lei Complementar nº 1234/04, originário do novo estatuto, havia marcante ofensa da regulamentação proposta em face do permissivo constitucional de edição de lei complementar para instituir regime único de arrecadação. Isso porque, na redação do projeto de lei, constava sem nenhum pudor tal capítulo da lei intitulado “Regime de Tributação”. Ora, conforme assinalado, a Emenda Constitucional nº 42/2003 delegou à lei complementar a tarefa de dispor sobre um regime unificado de arrecadação de tributos, coisa bem diferente de regime tributário. Nas palavras de Ricardo Almeida da Silva,

O art. 146, par. único III, usado como fundamento para a unificação e centralização da tributação não comporta a unificação da TRIBUTAÇÃO, como se pretende por meio do projeto de lei. Note que o Capítulo IV do PL fala em REGIME DE TRIBUTAÇÃO. Tributar é muito mais do que arrecadar, valendo destacar que a arrecadação é delegável (como declarada pelo art. 7º do Código Tributário Nacional) mas a competência impositiva é INDELEGÁVEL – pois é própria e exclusiva do ente tributante federado. (2010).

Mesmo tendo sido alterado o título do capítulo para “Regime de Arrecadação”, durante a tramitação do projeto de lei no Congresso Nacional, o espírito de instituição de um novo regime de tributação foi mantido.

Para Barreirinhas, a ofensa à Constituição da República vai além. Segundo o procurador do Município de São Paulo, a própria Emenda Constitucional nº 42/2003 padece de constitucionalidade, na medida em que permite ao legislador federal a adoção de regime tributário unificado⁶². Entretanto, diferentemente do argumento sustentado pelo procurador, o permissivo inserido na Constituição não permite a instauração de regime de tributação, mas sim de regime de arrecadação unificado, daí porque é de se reconhecer como demasiada a tentativa de declarar a própria Emenda Constitucional nº 42/2003 como inconstitucional.

Por sua vez, a argumentação defendida por Silva e corroborada por Cunha, no sentido de que a Lei Complementar nº 123/06 extrapolou os limites concedidos no artigo 146, parágrafo único, da Constituição da República, tem grande consistência. Para Cunha,

Aprofundando mais o estudo sobre o instituto, com perplexidade o cientista do direito verificará, quiçá, uma possível mácula à CF/88, surgida com o advento da Lei Complementar n. 123/06, inexistente quando da vigência do SIMPLES Federal. Fazendo tabula rasa do Princípio Federativo, o legislador nacional vinculou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e o Imposto sobre Serviços – ISS, de competência prevalente estadual e municipal respectivamente, ao sistema único de pagamento incidente sobre a receita bruta.

Ora, salvo melhor juízo, as regras trazidas pela EC n. 42/2003 não (sic) poderia ser interpretada de forma a albergar mácula à Federação brasileira, que se subjaz em cláusula pétrea. E da forma como expedida a lei complementar por ela prevista para criação de um sistema unificado de recolhimento de tributos, houve grave afronta à competência legislativa dos demais entes federativos. Afinal, perderam os municípios, estados-membros e o distrito federal poder de legislar sobre e arrecadar tributos de sua competência, e análise mais detalhada demonstraria vicissitudes sem fim sobre o tema. Interpretada como limitação a competência municipal, distrital e estadual para legislar sobre ISS e ICMS, a própria Emenda 42 estaria possivelmente eivada de inconstitucionalidade. (2010).

⁶² Barreirinhas (2010) afirma que “O que fez a EC nº 42/2003, ao incluir o parágrafo único ao art. 146 da Constituição foi, pura e simplesmente, criar uma tributação única sobre a quase totalidade das empresas existentes no país, excluindo-as do âmbito das competências tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A legislação tributária desses entes políticos será absolutamente residual com relação à legislação federal, abarcando uma ínfima parcela das empresas-contribuintes. [...] Essa garantia de manutenção do Estado Federado é dada pela cláusula pétrea do art. 60, § 4º, I, ora agredida pela Emenda Constitucional nº 42/2003. Para solucionar esse inaceitável abalo no sistema jurídico brasileiro, urge excluir a inconstitucional norma veiculada pelo parágrafo único do art. 146 da CF, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade.”

Bem se denota a incoerência entre a extensão dos regulamentos contidos no estatuto e seu suporte constitucional. A toda evidência, as regras estabelecidas na Lei Complementar nº 123/06 usurparam a competência tributária distrital, estadual e municipal, sob o falso pretexto de que a Constituição da República permitiu à lei complementar tamanha regulamentação.

Mesmo assim, há autores em defesa da constitucionalidade do Simples Nacional nos moldes em que se encontra. Nesta tese argumentam Marins e Bertoldi:

Segundo pensamos, o regime único de tributação para pequenos contribuintes previstos pela EC 42/2003 está longe de representar *tendência à extinção da federação*, e, portanto, encontra-se distante de resvalar em impedimento do art. 60, § 4º, da Constituição. Do mesmo modo, excetuando-se aspectos pontuais que não maculam o todo, a Lei Complementar 123/2006, que institui o Simples Nacional, atende não apenas aos preceitos do art. 146 da CF, mas também aos desígnios principiológicos da ordem econômica, notadamente aqueles dos arts. 170 e 179, referentes às pequenas empresas. Por isso, não há que se falar em inconstitucionalidade geral, formal ou material do Simples Nacional. (2007, p. 26).

A decisão judicial que poderia dar fim às dúvidas a respeito da constitucionalidade deste regime especial ainda está por vir. Foram apresentadas duas Ações Direitas de Inconstitucionalidade a respeito do Simples Nacional ao Supremo Tribunal Federal, conquanto até o momento em nenhuma delas o egrégio tribunal tenha se manifestado em relação ao mérito⁶³.

As ingerências do Congresso Nacional sobre a autonomia dos Municípios constante na Lei Complementar nº 123/06 podem realmente constituir ofensa à Constituição da República, pois que extrapolam os limites de sua esfera de competência para se imiscuir em matéria reservada aos poderes legislativos de Estados e Municípios⁶⁴.

⁶³ Tramitam no STF as seguintes ações: ADI 3903, proposta pela Associação Nacional dos Procuradores de Estado, ante a delegação de competência à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para representar em juízo acerca dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, inclusive o ICMS e o ISS. Referida ADI não foi conhecida sob o argumento de falta de poderes específicos na procuração; e ADI 3910, proposta pela Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais contra diversos dispositivos da Lei Complementar nº 123/06, em especial naqueles referentes ao Simples Nacional. O STF deverá manifestar-se sobre a concessão da decisão liminar, muito embora a Procuradoria Geral da República tenha se manifestado pela improcedência da ação ante a ilegitimidade da autora.

⁶⁴ Partindo-se deste pressuposto, seria possível admitir que a aderência voluntária de um Estado ou Município ao regime do Simples Nacional, na forma de aceitação passiva das regras de conduta estabelecidas na Lei Complementar nº 123/06, convalidaria as possíveis vicissitudes até então defendidas. Isto porque o ente federado, ao aderir voluntariamente ao regime, estará consentindo com a mitigação da autonomia em favor do desenvolvimento econômico e do tratamento favorecido às pequenas empresas, valores constitucionalmente assegurados, inclusive para dirimir eventuais conflitos acerca da norma a ser aplicada. Para tanto, a aderência dependerá de aprovação do poder legislativo do respectivo ente, em obediência ao princípio da legalidade. Nesta senda, foi elaborado pela Federação Catarinense de Municípios (FECAM),

Contudo, parece demasiado sustentar que o novo estatuto das pequenas empresas implique em medida tendente a abolir a forma federativa. Há sim certa mitigação da autonomia municipal, principalmente em decorrência da assunção da competência tributária pelo legislador federal, podendo resultar na declaração de inconstitucionalidade de certos dispositivos da lei Complementar nº 123/06 pelo Supremo Tribunal Federal, até então não operadas.

Por certo, o modelo federativo brasileiro comporta evoluções, já observadas ao longo da história. Não se trata de modelo pronto e acabado, mas sim de reflexo das conjunturas que sofrem alterações no decorrer do tempo. Está suscetível a ajustes, aperfeiçoamentos, readequações, mantendo assim sua contextualização com a realidade política e os valores sociais e econômicos constitucionalmente assegurados.

4.3 A integração de cadastros das administrações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios

Dentre as diversas críticas sustentadas neste estudo a respeito do conflito entre autonomia dos Municípios e os benefícios aprovados em lei complementar em favor das pequenas empresas, há que se registrar os méritos da integração das administrações tributárias dos entes federados resultante dos preceitos legais contidos na própria reforma tributária constitucional que deu suporte jurídico à instauração do regime unificado de arrecadação e aos dispositivos legais que permitiram a troca de informações entre os fiscos de cada unidade federada.

A operacionalização do Simples Nacional, uma vez que o regime abarca diversos tributos federais, um estadual e um municipal, obrigou uma constante interação de dados fiscais dos contribuintes, permitindo ao poder público o exercício de controles mais rigorosos acerca das obrigações tributárias de seus jurisdicionados.

Conforme disposto na Constituição da República a partir da alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, o inciso XXII do artigo 37 passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 37.

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

A orientação constitucional serviu de fundamentação jurídica para que o estatuto das pequenas empresas e os atos regulamentares expedidos no âmbito do Comitê Gestor do Simples Nacional permitisse aos fiscos municipais a obtenção de informações valiosas acerca de seus contribuintes.

Destarte, as administrações tributárias das três esferas de governo passaram a localizar contribuintes sem inscrição tributária e a verificar com exatidão as bases de cálculo de incidência de tributo, diminuindo assim a sonegação fiscal.

Considerando que o registro empresarial permitia a obtenção, pelos contribuintes, das inscrições estaduais e federais independentemente da inscrição municipal, antes do advento do Simples Nacional era comum que empresários instalados na cidade omitissem ao fisco municipal a sua existência, sonegando assim o ISS e demais tributos incidentes sobre o exercício de sua atividade econômica, a exemplo dos alvarás de localização e funcionamento.

A partir da constante troca de informações promovida pelo portal do Simples Nacional, Municípios, Estados e União passaram a ter a mesma base cadastral de seus contribuintes, ao menos aqueles optantes pelo Simples Nacional.

Em complemento, a Junta Comercial do Estado de Santa Catarina, com apoio da Receita Federal do Brasil, da Secretaria de Estado da Fazenda, da Federação das Associações Comerciais e Indústrias de Santa Catarina e da Federação Catarinense de Municípios, implantou um projeto inovador para o registro empresarial. Trata-se do Projeto REGIN (Registro Mercantil Integrado)⁶⁵, em que o empresário realiza uma única entrada de dados, por meio eletrônico, a partir do qual

⁶⁵ O REGIN atende a todos os empresários, não se limitando às pequenas empresas. As informações sobre o REGIN foram obtidas no endereço eletrônico <http://www.jucesc.sc.gov.br/index.pfm?codpagina=00020>.

todos os órgãos envolvidos no processo de abertura da empresa realizam seus respectivos despachos. Por conseguinte, o cadastro de contribuintes passa a ser sincronizado, e as informações nele contidas servem tanto ao fisco municipal, quanto ao estadual e ao federal.

4.4 O Simples Nacional como precursor do Imposto Único⁶⁶

O ineditismo do regime especial instituído pela Lei Complementar nº 123/06 alcança, ainda, outra perspectiva há tempo cogitada acerca do sistema tributário brasileiro.

Bem ou mal, constitucional ou inconstitucional, simples ou complexa, a instauração do Simples Nacional e seus quase três anos de regular funcionamento têm demonstrado, mesmo que de maneira indireta, a possibilidade de instituição de um novo regime tributário que substitua parcela considerável do número demasiado de impostos e contribuições existentes no atual sistema tributário brasileiro.

Embora o Simples Nacional, teoricamente, represente apenas a arrecadação unificada de diversos tributos, do ponto de vista do contribuinte, a exação tributária ganha feição de imposto único. Considerando que a regra-matriz de incidência tributária vigente no Simples Nacional se traduz na aplicação de alíquota progressiva sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte, e que tal alíquota representa o somatório das exações individuais dos tributos abrangidos pelo regime, é aceitável afirmar que, aos olhos do contribuinte, está ele a pagar um tributo de alíquota bem definida, incidente sobre uma determinada base de cálculo.

Sabe-se que existem certas peculiaridades na apuração do *quantum debeat*, como a segregação de receitas decorrentes de prestação de serviços e a de operações com mercadorias, porém são exceções incapazes de determinar a impossibilidade de aplicação do Simples Nacional como imposto único, ou ao menos em substituição a uma gama extensa de impostos e contribuições.

⁶⁶ Esta última argumentação obtida a partir da pesquisa sobre o estatuto das pequenas empresas e a autonomia municipal poderia constar apenas como nota de rodapé. Contudo, mesmo que as observações sejam em certa medida desprezíveis, talvez possam servir de estímulo para que novos pesquisadores venham a aprofundar a possibilidade jurídica e econômica dos argumentos aqui delineados.

Acrescente-se à proposta o fato de que, conforme mencionado nos itens anteriores, a mitigação da autonomia financeira dos Municípios em face da assunção da competência tributária do ISS pelo legislador federal e respectiva regulamentação pelo Comitê Gestor não representam tendência de extinção do princípio federativo, importando, na verdade, problemas jurídicos ainda sem solução, mas passíveis de ajustes.

Por outro lado, a experiência do Simples Nacional parece ser mais bem sucedida do que a proposta de um único tributo, o Imposto sobre Movimentações Financeiras (IMF), defendida por Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque⁶⁷, alvo de toda sorte de críticas ante as possíveis consequências de sua instituição, como cumulatividade, injustiça fiscal, incentivo à verticalização empresarial, estímulo à criação de sistemas financeiros paralelos etc. Diferentemente, o regime do Simples Nacional preserva regras constitucionais de neutralidade e não-cumulatividade de alguns tributos, promove justiça fiscal e respeito ao princípio da capacidade contributiva ante a progressão de suas alíquotas, fomenta a criação de empresas, ou seja, mostra-se compatível com os propósitos de desenvolvimento econômico sem deixar de promover a necessária arrecadação tributária para que os entes federados cumpram suas atribuições.

Evidentemente, a expansão do Simples Nacional a ponto de torná-lo um imposto único, ou ao menos um imposto em substituição a diversos outros tributos, demanda uma série de implicações jurídicas, a começar por uma reforma constitucional, inadequadas de avaliação nesta pesquisa.

De qualquer sorte, registre-se que, em teoria, há possibilidade de transfiguração do Simples Nacional em imposto capaz de simplificar o sistema tributário brasileiro, extensível a todos os contribuintes e não apenas às pequenas empresas, apto a recompor a arrecadação dos tributos substituídos, preservar o federalismo fiscal, enfim, hábil a servir de paradigma para introdução neste país de um novo sistema tributário nacional, pautado na desburocratização e simplificação.

⁶⁷ De acordo com a Proposta de Emenda Constitucional nº 474, de 2001, de autoria do ex-deputado Marcos Cintra, sugere-se introduzir no sistema tributário nacional um imposto federal incidente sobre movimentações e transações financeiras, aos moldes da extinta CPMF, cuja alíquota representaria um percentual suficiente para repor a arrecadação dos tributos substituídos.

5 CONCLUSÃO

O objeto central da pesquisa realizada – autonomia fiscal dos Municípios frente ao Simples Nacional – traçou como referencial teórico o modelo federativo brasileiro e a evolução do sistema tributário, proposições essenciais para demonstrar, conforme restou evidenciado no primeiro capítulo, que a Federação Brasileira foi concebida e estruturada a partir da ideia de centralização de poder na esfera da União.

Embora a concepção de federalismo pressuponha a concretização dos princípios da autonomia e da participação dos entes federados, conforme assevera Bonavides (1997, p. 181), a instituição do modelo federativo brasileiro a partir da Proclamação da República de 1889 e sua trajetória histórica comprovam a grande distância existente entre o modelo conceitual do federalismo e a constatação empírica de seu funcionamento no Brasil. A centralização do poder decisório e da receita tributária na União foi e continua sendo a marca mais forte do frágil Pacto Federativo brasileiro.

De outro lado, valores capitalistas foram consagrados na Constituição da República e determinaram a proteção do Estado à livre iniciativa e à propriedade privada, além de compelir o Poder Público a promover o desenvolvimento econômico e das pequenas empresas, devendo conceder a estas tratamento diferenciado e favorecido.

Essa conjectura estrutural mostrou-se presente de maneira indiscreta na edição do novo estatuto das pequenas empresas, operado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Com suporte na matriz capitalista e amparado nos princípios constitucionais de tratamento diferenciado e favorecido a ser ofertado pelo Poder Público aos pequenos empresários e sociedades empresariais, o Congresso Nacional lançou novas regras fiscais e tributárias, instituindo um regime especial dito de arrecadação unificada, denominado Simples Nacional, que vai muito além da simples aglutinação de pagamento de tributos, imiscuindo-se em competência tributária de Estados e Municípios, em completo desatino com a autonomia destes entes federados para exercer a competência legislativa para dispor sobre seus tributos.

O resultado da pesquisa corrobora a premissa aventada no objetivo geral constante no projeto da dissertação, de que o novo estatuto das pequenas empresas mitiga a autonomia fiscal dos Municípios. Isso porque os estudos apresentados demonstram a instauração de um regime distinto de um mero sistema de arrecadação unificada – o qual estaria amparado no artigo 146 da Constituição da República. Na verdade, tem-se a partir da instituição do Simples Nacional um novo regime de tributação, afeto exclusivamente às pequenas empresas e sob regulamentação do legislador federal e do Comitê Gestor do Simples Nacional, restando tolhida a competência tributária dos Municípios para dispor sobre o Imposto Sobre Serviços (ISS) devido pelos contribuintes optantes pelo novo regime.

Como agravante, a benesse do legislador federal foi ampliada a partir da edição da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, que institui uma nova categoria de empresários individuais albergados pelo estatuto, o Microempreendedor Individual, assegurando a estes empresários regalias no processo de registro em descompasso com os comandos constitucionais de delegação da competência para dispor sobre uso e ocupação do solo aos Municípios, afetando a instituição e cobrança de taxas municipais pelo exercício do poder de polícia, além de minorar a arrecadação do ISS frente à definição esdrúxula de valor fixo para o referido imposto, quando a regra constitucional e a lei geral acerca deste tributo – Lei Complementar nº 116/03 – circunscrevem o aspecto material do ISS pela aplicação de alíquota prevista em lei municipal sobre a base de cálculo, qual seja, o preço do serviço.

Destarte, a hipótese básica alçada no projeto de pesquisa restou comprovada, visto que a Lei Complementar nº 123/06 e suas alterações proporcionaram ofensa à autonomia fiscal dos Municípios. Os comandos normativos do novo estatuto das pequenas empresas impõem mitigação da competência tributária dos Municípios, limitações ao instituto da retenção do ISS e da potencialidade de receita decorrente deste tributo, além de estabelecer procedimentos para o registro empresarial dos microempreendedores individuais sem a necessária participação dos órgãos municipais.

Quanto ao problema anunciado no projeto de pesquisa – de compatibilidade entre o tratamento diferenciado e favorecido instituído no estatuto das pequenas empresas e o princípio federativo – tende a ser respondido de modo

negativo, ante os conflitos de princípios e regras apontados ao longo do trabalho. Não obstante, concluir, a partir desta aferição, que o regime do Simples Nacional representa tendência de extinção da federação parece ser medida exagerada. A Federação Brasileira padece de diversas mazelas, e o Simples Nacional, sob o pretexto de fomentar o desenvolvimento econômico a partir das pequenas empresas, ampliou o desequilíbrio nas relações federativas, porém não há evidências que demonstrem a tentativa, mesmo indireta, de extirpar os Municípios da categoria de ente federado.

Em resumo, a pesquisa procurou contemplar de modo objetivo as afetações do Simples Nacional e da nova categoria do Microempreendedor Individual sobre a autonomia fiscal dos Municípios, revelando ao longo do trabalho os diversos conflitos entre as normas constantes no estatuto das pequenas empresas e valores constitucionalmente assegurados, a fim de servir de suporte nas discussões de temas estruturais deste país, em especial a respeito do Pacto Federativo.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. SOARES, Márcia Miranda. *Redes federativas no Brasil: cooperação intermunicipal no Grande ABC*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal de. *O Município da Federação Brasileira: Uma Proposta*. Belo Horizonte, Rona, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *República e Constituição*. 2. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. DERZI, Misabel Abreu Machado (atual.) São Paulo: Forense, 2000.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Autor e Org.). *Estudos de Direito Tributário*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.
- _____. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Inconstitucionalidade do "SUPERSIMPLES"*. Disponível em <<http://www.sindafsp.org.br/arquivos/InconstSuperSimples.pdf>>. Acesso em 26 mar. 2010.
- BARRETO, Aires. *O ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BARROS, Sérgio Resende de. *Lei Nº 8.666: Lei Federativa*. Disponível em <<http://www.srbarros.com.br>>. Acesso em 29 jun 2009.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *A Federação e o Sistema Tributário*. In: BASTOS, Celso Ribeiro. (Coord.) *Por uma nova Federação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- _____. *Curso de Direito Constitucional: de acordo com a Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- _____. *O Município: sua evolução histórica e suas atuais competências*. In: *Revista dos Tribunais: cadernos de direito constitucional e ciência política*. São Paulo, n. 1, p. 54-76, out./dez. 1993.
- BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. *Teoria do Estado*. 3. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 1995.
- BOOTH, Wayne C. COLOMB; Gregory G. WILLIAMS; Joseph M. *A Arte da Pesquisa*. Trad. de MONTEIRO, Henrique A. Rego. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- BRASIL. *Arquivo Nacional e a História Luso-Brasileira*. Alvará de 1808 que autoriza as fábricas e manufaturas no Brasil. Disponível em <<http://www.historiacolonial.arquivonacional.gov.br>>. Acesso em 24 mar. 2010.

_____. *Comitê Gestor do Simples Nacional*. Resultado dos pedidos de opção realizados em janeiro e fevereiro/2009. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>>. Acesso em 23 jun. 2009.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.903. Relator: Min. Cezar Peluso. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 27 abr. 2010.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.910. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 27 abr. 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 19. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CARVALHO, Fernando J. Cardim de. *Políticas econômicas para economias monetárias*. In: Lima, Gilberto Tadeu. Sicsú, João; Paula, Luiz Fernando de. (Org.). *Macroeconomia moderna: Keynes e a economia contemporânea*. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CASTRO, Celso. *A Proclamação da República*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2000.

CASTRO, José Nilo de. *Direito Municipal Positivo*. 4. ed. rev. atual. e amp. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. Vol. 2. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Manual de Direito Comercial*. 18. ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2007.

CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional: reflexões sobre a tensão entre o argumento do fomento econômico, o interesse arrecadatório e a necessidade de respeito à Constituição Federal*. Disponível em <<http://www.idtl.com.br/artigos/226.pdf>> Acesso em 16 fev. 2010.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado Federal*. São Paulo: Ática, 1986.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Forense, 1998.

DORNELLES, Francisco Neves. *A Reforma Tributária de 1965 e a Federação*. Disponível em: <<http://www.dornelles.com.br>>. Acesso em 23 jun. 2009.

FIGUEIREDO, Ana Luiza Ferrete Garcia de. *Situação jurídica das microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil*. Disponível em <http://www.franca.unesp.br/Ana_Luiza_Ferrete_Garcia_de_Figueiredo.pdf>. Acesso em 24 mar. 2010.

FLEURY, José Sabino Fortes. *O "pacto federativo" e a realidade atual*. Revista do Legislativo, Jan-mar 1999. Disponível em <<http://www.almg.gov.br/RevistaLegis/Revista25/sabino25.pdf>> Acesso em 21 mar. 2010.

- GASPARINI, Carlos Eduardo; MIRANDA, Rogério Boueri. *Evolução dos aspectos legais e dos montantes de transferências realizadas pelo fundo de participação dos municípios*. Texto para Discussão nº 123. Brasília: IPEA, 2006.
- GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- GONÇALVES, Antonio. KOPROWSKI, Sido Otto. *Pequena Empresa no Brasil*. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 1995.
- HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *The Federalist*. Disponível em <<http://www.constitution.org/fed/federa00.htm>>. Acesso em 22 mar. 2010.
- HEYNEMANN, Cláudia Beatriz; VALE, Renata William Santos do. *Nas máquinas do tempo: fábricas e manufaturas no Brasil joanino*. Arquivo Nacional e a História Luso-Brasileira. Disponível em <<http://www.historiacolonial.arquivonacional.gov.br>>. Acesso em 24 mar. 2010.
- HOFMEISTER, Wilhelm. CARNEIRO, José Mário Brasiliense. *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001.
- HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.
- HORTA, Raul Machado. *O Estado-membro na Constituição Federal Brasileira*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, nº 69/70, jan. 1990.
- INSTITUTO HÉLIO BELTRÃO. *Histórico*. Disponível em <<http://www.desburocratizar.org.br/>>. Acesso em 24 mar. 2010.
- INSTITUTO NACIONAL DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL. *Alvará de 1809*. Disponível em <<http://www.inpi.gov.br>>. Acesso em 24 mar. 2010.
- KEYNES, John Maynard. *A teoria geral do emprego, do juro e da moeda*. 2. ed. Trad. Miriam Moreira Leite. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1970.
- KREPSKY, Júlio César. *O Estatuto da Microempresa e a necessidade de sua reformulação (legislação e comentários à margem do estatuto)*. São Paulo: Acadêmica, 1992.
- KUGELMAS, Eduardo. *A evolução recente do regime federativo no Brasil*. In: HOFMEISTER, Wilhelm, CARNEIRO, José Mário Brasiliense. (Org.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates nº 22, vol. I, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MALDONADO, Maurílio. *Separação dos poderes e sistema de freios e contrapesos: desenvolvimento no Estado brasileiro*. Disponível em <http://www.al.sp.gov.br/web/instituto/sep_poderes.pdf>. Acesso em 26 mar. 2010.
- MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. *Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 16. ed. Atualizado por REIS, Márcio Schneider e SILVA, Edgard Neves da. São Paulo: Malheiros, 2008.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Portal do Empreendedor Individual. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br>>. Acesso em: 24 abr. 2010.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Baron de la. *Do Espírito das Leis*. Trad. de CARDOSO, Henrique. RODRIGUES, Leôncio Martins. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979. Coleção Os Pensadores.

NAYLOR, Carlos Mauro. *Fundamentos constitucionais do Simples Nacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1848, 23 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11529>>. Acesso em: 23 mar. 2010.

NEGRÃO, Ricardo. *Manual de Direito Comercial e da Empresa*. Vol. 1. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVERA, João Paulo de. *Empresa individual e personalidade jurídica*. Disponível em <<http://www.escola.agu.gov.br>>. Acesso em 23 de março de 2009.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Curso de Direito Empresarial: o novo regime jurídico-empresarial brasileiro*. 3. ed. rev. amp. e atual. Salvador: Jus Podivm, 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil: 2006*. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 26 abr. 2010.

_____. *Carga Tributária no Brasil: 2007*. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 26 abr. 2010.

_____. *Carga Tributária no Brasil: 2008*. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 26 abr. 2010.

REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. Vol. 1. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROBERT, Cinthia. MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Teoria do Estado, Democracia e Poder Local*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

RODRIGUES, Horácio Wanderlei. *Apresentação Formal de Trabalhos Acadêmicos*. Florianópolis: 2008.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 13. ed. atual. e amp. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. *Boletim estatístico de micro e pequenas empresas*. Brasília: Sebrae, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Nady Moreira Domingues da. *Positivismo no Brasil*. Disponível em <http://cynthia_m_lima.sites.uol.com.br/positi.htm>. Acesso em 22 mar. 2010.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. *Comentários sobre o ISS no que tange o PL 123/04*. Disponível em <<http://www.fenafisco.com.br>>. Acesso em 27 abr. 2010.

_____. *O Projeto de Lei do Supersimples e o Federalismo Fiscal Brasileiro*. Revista Eletrônica de Direito de Estado. Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 6, abril/maio/junho, 2006. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 24 mar. 2010.

SMITH, Adam. *Uma investigação sobre a natureza e causas da Riqueza das Nações*. Trad. Norberto de Paula Lima. São Paulo: HEMUS, 1981.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. *Breve passeio pela história do direito brasileiro passando pelos tributos*. Brasília: CJP, 1999.

SPÍNOLA, André Silva. *O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido concedido à microempresa e à empresa de pequeno porte. Princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva*. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 62, fev. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3724>>. Acesso em: 26 mar. 2010.

SUMEIRA, Thiago Antônio. *Impressões tributário-municipais sobre Simples Nacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2050, 10 fev. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12300>>. Acesso em: 24 abr. 2010.

TOCQUEVILLE, Alexis de. *A Democracia na América*. Trad. de SILVA, Neil Ribeiro da. 2. ed. Belo Horizonte: Itatiaia, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TRIBUNAL DE ALÇADA CIVIL DO ESTADO DE SÃO PAULO. In: *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. Vol. 620.

VARSANO, Ricardo. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. Texto para discussão. Rio de Janeiro: IPEA, n. 405, jan. 1995.

VEDANA, Celso. *Federalismo: Autonomia Tributária Formal dos Municípios*. Florianópolis: Habitus, 2002.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Federalismo e Tributação*. In: CAMPOS. Dejalma de. (Coord.). *O Sistema Tributário na Revisão Constitucional*. São Paulo: Atlas, 1993.

ZANCANARO, Antonio Frederico. *A corrupção político-administrativa no Brasil*. São Paulo: Acadêmica, 1994.

ZANLUCHI, César Maurício. *A tributação diferenciada para pequenas empresas: mecanismo para positivar valores e princípios econômico-constitucionais*. Disponível em <http://conpedi.org/manaus/arquivos/anais/salvador/cesar_mauricio_zanluchi.pdf>. Acesso em 26 mar. 2010.