

Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP
Curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito –
Mestrado Acadêmico em Direito - área
deconcentração Constituição e Sociedade

BEATRIZ VERÍSSIMO DE SENA

FEDERALISMO E O REGIME ESPECIAL
UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS
E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS
MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO
PORTE

Brasília – DF

2013

BEATRIZ VERÍSSIMO DE SENA

**FEDERALISMO E O REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE
TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E
EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do título de Mestre em Direito no Curso de
Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito
Constitucional, área de concentração Constituição e
Sociedade, do Instituto Brasiliense de Direito
Público - IDP.

Orientadora: Professora Doutora Flávia Vera

BRASÍLIA/DF

2013

SENA, Beatriz Veríssimo de.

Federalismo e o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte / Beatriz Veríssimo de Sena- Brasília, DF, 2013.

155 p. ; 30 cm

Orientadora: Profa. Dra. Flávia Vera

Dissertação de Mestrado – Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, 2013

1.Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). 2. O Simples Nacional, Custos de Conformidade e Praticabilidade Tributária. 3. Estado Federal e o Simples Nacional. 4. Partilha Constitucional da Competência tributária no Brasil e o Simples Nacional. I. SENA, Beatriz Veríssimo de. II. Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP. III. Título

CDD.341.39

BEATRIZ VERÍSSIMO DE SENA

**Federalismo eo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições
Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito no Curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Constitucional, área de concentração Constituição e Sociedade, do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ___/___/____, com menção _____
(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

Analisa-se neste trabalho o princípio federativo e do Simples Nacional, concentrando-se na investigação da natureza jurídica de “regime especial unificado de arrecadação de tributos” e o conceito de Federalismo. Com base no art.146 da Constituição Federal de 1988, foi instituída a Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Simples Nacional – Regime Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Esse regime foi criado em consonância com o princípio da praticabilidade tributária, para redução e simplificação da arrecadação devida pelas pequenas empresas. Demonstra-se não ofender o princípio federativo, uma vez que o federalismo cooperativo, adotado no Brasil, permite a cooperação entre os entes federativos, mesmo quanto à administração tributária. Analisa-se neste trabalho também a questão da competência tributária e as leis complementares, concluindo que o Simples Nacional é, de modo geral, constitucional, com exceção da rigidez excessiva do critério quantitativo de seus tributos, que não permitem a suficiente adequação da carga tributária às realidades específicas de cada unidade da federação.

PALAVRAS-CHAVE: Simples Nacional, Federalismo, Lei Complementar nº 123/2006, Emenda Constitucional nº 42/2003, competências tributárias.

ABSTRACT

The issue to be treated by this study is to investigate the concepts of the tax system, the federal principle and Simples Nacional. Based on art. 146 of the Constitution of 1988, was instituted Complementary Law 123/2006, which established the “Simples Nacional - unified scheme for collecting taxes and contributions payable by micro and small businesses. This scheme was created in line with the principle of practicality tax to reduce and simplify the tax collection for small businesses. It is demonstrated not offend the federal principle, once the cooperative federalism, adopted in Brazil, allows for cooperation between federal entities, even as the tax administration. It is analyzed also the question of taxing power and the complementary laws, concluding that the Simples Nacional is generally constitutional, except for the excessive rigidity of the quantitative criterion of their taxes. The Simples Nacional do not allow enough adjustment in the tax burden to the specific circumstances of each state.

KEY WORDS: National Simple, Federalism, Complementary Law No. 123/2006, Constitutional Amendment No. 42/2003, tax powers.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART.: Artigo

CF/88: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CGSN: Comitê Gestor do Simples Nacional

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPP: Contribuição Previdenciária Patronal

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN: Código Tributário Nacional

DAS: Documento de Arrecadação do Simples Nacional

DF: Distrito Federal

EC: Emenda Constitucional

EPP: Empresas de Pequeno Porte

ICMS: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPi: Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ: Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das Pessoas Jurídicas

IFC: Instituição Financeira Centralizadora

ISS: Imposto sobre a Prestação de Serviços

ISSQN: Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza

LC: Lei Complementar

ME: Microempresas

MEI: Microempreendedor Individual

PIB: Produto Interno Bruto Nacional

PIS/PASEP: Contribuição para o Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor

RFB: Secretaria da Receita Federal do Brasil

SEBRAE: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SERPRO: Serviço Federal de Processamento de Dados

SIMPLES NACIONAL: Regime único simplificado de apuração e arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES NACIONAL)	4
1.1 Evolução legislativa.....	4
1.3 Regra-matriz de incidência tributária	10
1.3.1 Critério material	15
1.3.2 Critério espacial	18
1.3.3 Critério temporal	19
1.2.4 Consequente: critério pessoal (sujeito ativo e passivo).....	20
1.2.4.1 Sujeito ativo	21
1.2.4.2 Sujeito passivo	22
1.3.5 Critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)	28
1.3.5.1 Tributos fixos do Simples Nacional.....	30
1.3.5.2 Critério quantitativo: alíquota	33
1.3.5.3 Base de cálculo.....	37
1.4 Simples Nacional: novo tributo?.....	39
2. O SIMPLES NACIONAL, CUSTOS DE CONFORMIDADE E PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	49
2.1 Extrafiscalidade e as normas indutoras.....	49
2.2 Princípio da praticabilidade tributária.....	50
2.3 Curva de Laffer e custos de transação	57
2.4 Deveres instrumentais e custos de conformidade.....	61
3. ESTADO FEDERAL E O SIMPLES NACIONAL.....	71
3.1 Estado.....	71

3.2 Federalismo.....	73
3.3 Características essenciais do federalismo	79
3.3.1 Criação de um novo Estado e autonomia política de cada ente da federação.....	80
3.3.2 Partilha constitucional de competências	82
3.3.3 Participação das unidades da federação na formação da vontade nacional	84
3.3.4 Fontes próprias de recursos das unidades da federação	86
3.4 Federalismo na Constituição Federal Brasileira de 1988	88
3.5 Os Municípios e o Distrito Federal na estrutura federativa brasileira	92
3.6 Federalismo e o Simples Nacional: integração da administração tributária e a competência tributária constitucional	95
4. PARTILHA CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E O SIMPLES NACIONAL.....	104
4.1 Repartição de competências no Estado Federal.....	104
4.2 Leis federais, leis nacionais e leis locais.....	107
4.3 Repartição de competências no Brasil	109
4.4 Autonomia financeira dos entes federativos brasileiros	115
4.5 Repartição da competência tributária no Brasil.....	119
4.6 A lei complementar tributária	122
4.6.1 Disposição sobre conflitos de competência tributária.....	126
4.6.2 A regulação das limitações ao poder de tributar	127
4.6.3 Normas gerais de direito tributário	129
4.7 Lei Complementar n° 123/2006, os limites da lei complementar tributária e a criação do Simples Nacional: a teoria dos poderes implícitos	132
CONCLUSÃO.....	137
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	139

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa analisar o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” (também chamado de “Simples Nacional” ou “Supersimples”) criado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, frente à forma de organização federativa do Estado brasileiro.

A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, publicada no Diário Oficial da União de 31 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea “d” e o parágrafo único ao art. 146 da Constituição Federal para permitir que lei complementar regulasse um regime tributário unificado e “favorecido” de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. De acordo com a Constituição Federal, esse regime especial unificado deveria ser opcional para o contribuinte e poderia prever condições de enquadramento diferenciadas para cada Estado.

Esse regime tributário especial para as micro e pequenas empresas foi regulado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. De acordo com esse novo regime, os principais tributos da União, Estados e Municípios deveriam ser arrecadados das micro e pequenas empresas de forma simplificada e em valores mais baixos do que os cobrados de outras empresas. A arrecadação também ser unificada, com a distribuição imediata dos recursos aos diferentes entes federativos, vedada qualquer retenção ou condicionamento. A norma constitucional regulamentada pela lei complementar também permitiu a arrecadação, fiscalização e cobrança compartilhados por todos os entes federados, inclusive com a adoção de cadastro nacional único de contribuintes.

Esse novo cenário modificou a divisão de competências tributárias previstas na Constituição Federal e a forma de organização do Estado brasileiro. A forma federativa de Estado, uma das cláusulas pétreas da Constituição Federal, tem como pressuposto essencial a autonomia financeira das unidades federadas. No caso do Simples Nacional, os poderes das unidades da federação de dispor sobre a forma e valores de seus tributos foram limitados, bem como foram integradas as administrações tributárias de todas as Unidades da Federação. Por outro lado, o Simples Nacional promoveu um aumento da formalização de pequenas e microempresas, bem como reduziu os custos de conformidade para os contribuintes optantes.

O tema foi escolhido diante de diversos debates em curso no Supremo Tribunal Federal sobre a natureza do Federalismo brasileiro¹. A intervenção da União Federal nos Estados, Municípios e Distrito Federal tem crescido ao mesmo tempo em que se noticia a crônica falta de recursos públicos, infraestrutura e pessoal em diversos entes federativos.

Por outro lado, a elevada carga tributária brasileira demanda a revisão do sistema tributário. O cumprimento das obrigações acessórias tem demandado cada vez mais trabalho do contribuinte e a tributação se constitui, hoje, em notório empecilho para a produtividade. Uma vez que o Simples Nacional tem logrado sucesso tanto na simplificação das obrigações acessórias quanto na redução da carga tributária, o estudo de seu funcionamento merece atenção por indicar uma possível solução para o sistema fiscal brasileiro.

Para analisar os limites federativos de compartilhamento dos sistemas tributários, este trabalho parte do estudo pormenorizado da natureza jurídica do Simples Nacional. Investiga-se, primeiramente, se o Simples Nacional é um sistema de arrecadação ou se ele prevê novos tributos especiais para as pequenas e microempresas. No segundo capítulo, analisamos a efetividade do Simples Nacional e a sua consonância com o princípio da praticabilidade tributária. Com base em dados sobre a arrecadação e os custos de conformidade, investiga-se se o Simples Nacional cumpre as finalidades previstas pelo legislador constituinte derivado.

No terceiro capítulo examina-se o conteúdo do princípio federativo e a compatibilidade com o regime do Simples Nacional. Por ser cláusula pétrea, o federalismo é a forma de Estado do Brasil e não pode ser modificada. Não há, contudo, um único modelo de federalismo. Identificamos as características essenciais do regime federativo para identificar os limites entre a adaptação do regime à realidade nacional e o seu efetivo descumprimento.

Por fim, no último capítulo analisamos a distribuição da competência tributária no Brasil frente ao Simples Nacional. As restrições ao exercício da competência tributária no Simples pelos Estados e Município trazem dificuldades a esses entes federativos que não podem ser desconsideradas.

Para a análise deste problema realizamos pesquisa bibliográfica em livros e periódicos especializados. Em face da pequena literatura disponível sobre o Simples Nacional, priorizamos o estudo da regra-matriz de incidência tributária e do sistema federativo, de modo a obter as ferramentas necessárias à identificação dos elementos principais do regime. Não obstante o Poder Judiciário não ter posicionamento reiterado sobre a constitucionalidade do

¹ Destacamos a discussão sobre os Royalties e a celebração de convênios entre União, Estados e Municípios.

Simple Nacional a luz da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, e da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, escolhemos precedentes do Supremo Tribunal Federal nos quais, ao analisar aspectos do pacto federativo, oferecem possíveis soluções para o problema desta pesquisa. Foi de grande valia para a análise do tema os dados estatísticos e econômicos relacionados à tributação das pequenas e microempresas.

1. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES NACIONAL)

1.1 Evolução legislativa

As micro e pequenas empresas representam significativa parcela da economia do Brasil. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), as micro e pequenas empresas representam 20% (vinte por cento) do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, são responsáveis por 60% (sessenta por cento) dos empregos no país e constituem mais de 90% (noventa por cento) dos estabelecimentos formais existentes no país (SEBRAE, 2012).

A importância das micro e pequenas empresas é, portanto, patente, seja no que concerne à geração direta de riquezas, seja pelo papel social que elas representam como principal segmento empregador.

O papel das micro e pequenas empresas vêm sendo reconhecido pelo legislador desde antes da atual Constituição da República, de 5 de outubro de 1988. A primeira iniciativa substancialmente dirigida às microempresas foi a Lei Federal nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, que assegurou tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas, não apenas no âmbito fiscal, mas também trabalhista, previdenciário, administrativo e creditício.

O legislador constituinte originário preocupou-se em garantir às micro e pequenas empresas tratamento facilitado, ao estabelecer no art. 179 da Constituição Federal norma programática que determina que todas as Unidades da Federação devem dispensar “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 Emenda Constitucional nº 6, de 15 de agosto de 1995, alterou a redação do inciso IX do art. 170 da Constituição Federal para tornar ainda mais precisa a previsão de tratamento mais favorecido às micro e pequenas empresas. A redação anterior, que previa “IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.”,

passou a estabelecer tratamento jurídico diferenciado às micro e pequenas empresas, “visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

Imediatamente após a promulgação da Emenda Constitucional nº 6, de 15 de agosto de 1995, foi publicada a Lei Federal nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que criou o chamado “Simples Federal”. O “Simples Federal” criado pela Lei Federal nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, visava estabelecer tratamento tributário diferenciado e simplificado às microempresas e as empresas de pequeno porte. Esse sistema abrangia apenas os seguintes tributos federais: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica. A Lei nº 9.317/96 também previa a faculdade de Estados e Municípios aderirem à arrecadação unificada do Simples, contudo, provavelmente por ser facultativa, tal adesão não se concretizou. Algumas Unidades da Federação, como o Estado de São Paulo e o Distrito Federal, criaram programas próprios para facilitar a arrecadação das micro e pequenas empresas sob termos semelhantes à Lei nº 9.317/96, porém sem integração com o sistema federal. (SANTIAGO, 2011, p. 20)

A Lei nº 9.317/96 padecia de grave inconstitucionalidade formal uma vez que, de acordo com o art. 146 da Constituição Federal de 1988, apenas lei complementar poderia estabelecer regras gerais ou regime geral tributário. Por outro lado, a Lei nº 9.317/96 não atendia às necessidades principais dos pequenos contribuintes, pois ela tratava tão somente dos tributos federais. Fazia-se necessário um tratamento unificado também aplicável à tributação estadual e municipal.(SANTIAGO, 2011, p. 20)

A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, publicada no Diário Oficial da União de 31 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea “d” e o parágrafo único ao art. 146 da Constituição Federal para permitir que lei complementar institua “regime diferenciado” para micro e pequenas empresas podendo, inclusive, estabelecer normas gerais em matéria tributária abrangendo os impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios. De acordo com a Constituição Federal, esse regime especial unificado deveria ser opcional para o contribuinte e poderia prever condições de enquadramento diferenciadas para cada Estado-Membro da Federação. Além disso, ainda que o recolhimento seja unificado e centralizado, a nova norma constitucional prevê que a distribuição dos recursos aos diferentes entes federativos seja imediata, vedada qualquer

retenção ou condicionamento. Por fim, a norma constitucional permite a arrecadação, fiscalização e cobrança compartilhados por todos os entes federados, inclusive com a adoção de cadastro nacional único de contribuintes.

Apenas em 2006 o novo art. 146 da Constituição Federal foi regulado por lei complementar. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, estabeleceu regime “diferenciado e favorecido” para as micro e pequenas empresas no que tange às regras trabalhistas, de registro, previdenciárias e tributárias, aplicáveis às micro e pequenas empresas. Esse novo “regime” abrange não apenas a União Federal, mas também os Estados, Municípios e Distrito Federal.

No âmbito tributário, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, criou o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, também chamado de “Simples Nacional” ou “Supersimples”. Como o próprio nome indica, o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” criado pela Lei Complementar nº 123/2006 é um regime diferenciado de tributação de adesão opcional por parte do contribuinte que visa facilitar cumprimento das obrigações acessórias das micro e pequenas empresas e, ainda, reduzir os encargos financeiros tributários, em estreita observância à alínea “d”, inciso III e parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal. Para tanto, a Lei Complementar nº 123/2006 estabeleceu a unificação da maior parte da legislação tributária relativa às micro e pequenas empresas, revogando, também, o regime especial diferenciado de tributação federal da Lei Federal nº 9.317/96.

A denominação utilizada pela lei, “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, não é exatamente adequada para o real regime de tributação especial criado pela Lei Complementar nº 123/2006. Em primeiro lugar, porque toda contribuição é tributo, não fazendo sentido, portanto, a expressão “tributos e contribuições” adotado pelo legislador. Por outro lado, porque o regime não se resume à arrecadação unificada. Na verdade, o Supersimples Nacional unificou não apenas a arrecadação de tributos, mas também a sua fiscalização e cobrança. De acordo com a Lei Complementar nº 123/2006, todas as unidades da federação tem competência para lançar os créditos tributários e promover seu recolhimento, podendo inclusive executá-los judicialmente.

A Lei Complementar nº 123/2006 leva a crer que todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional (IRPJ, CSLL, IPI, PIS, PASEP, COFINS, CPP, ISS, ICMS) são substituídos por tributação única incidente sobre a receita bruta, assim entendida como “o

produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos” (art. 3º, 1º da Lei Complementar nº 123/2006). Cumpre destacar que o Simples Nacional não abrange todos os tributos devidos pelas micro e pequenas empresas e pelos microempreendedores individuais. No âmbito federal, estão abrangidos pelo Simples Nacional o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), e a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP). Nos Estados, o Simples Nacional abarca o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual. Perante os Municípios, o Simples Nacional abrange o Imposto sobre Serviços (ISS), também denominado Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Embora o rol da Lei Complementar nº 123/2006 não esgote os tributos devidos pelas micro e pequenas empresas, ele abrange certamente os tributos cujos valores mais impactam no faturamento e que demandam recolhimento mais frequente. De fato, a depender da atividade desempenhada pela micro ou pequena empresa (serviço ou produto), os tributos acima indicados impactarão diretamente sobre a produção do contribuinte.

No regime do Simples Nacional, para cada imposto ou contribuição incidirá uma alíquota específica, que variará conforme atividade exercida e o porte da empresa, nos termos da Seção III da Lei Complementar nº 123/2006. A alíquota também poderá variar conforme o Estado no qual a empresa contribuinte estiver sediada, segundo o art. 19 da Lei Complementar nº 123/2006. Para os microempreendedores individuais, foi estabelecida a possibilidade de recolhimento de tributos em valores fixos mensais.

O recolhimento do Simples Nacional é feito de forma unificada. Nos termos do art. 21 da Lei Complementar nº 123/2006, todos os tributos abrangidos pelo sistema são recolhidos mediante documento único de arrecadação, instituído pelo Comitê Gestor do Simples Nacional. Essa guia é gerada a partir de informações fornecidas pelo próprio contribuinte em programa de computador próprio, aprovado pelo Comitê Gestor e disponível na rede mundial de computadores. Esse programa processa as informações prestadas e gera a partir das mesmas a guia correspondente ao recolhimento mensal.

Uma vez recolhido o Simples Nacional, os seus recursos são distribuídos às Unidades da Federação por meio de um novo sistema orçamentário e financeiro, organizado a partir de deliberação de órgão formado por representantes da União, Estados e Municípios.

Com efeito, tanto o recolhimento quanto à distribuição de recursos do Simples Nacional são regulamentados por comitê composto por representantes de todas as unidades da federação. De acordo com a Lei Complementar nº 123/2006, o Simples Nacional é regulado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda composto por integrantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal (GURGEL, 2007, p. 255), conforme previsto no inciso I do *caput* do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. O CGSN tem competência para elaborar as resoluções que regulamentam o Simples Nacional.

Nos termos da Resolução CGSN nº 1, de 19 de março de 2007, que aprovou o Regimento Interno do Comitê Gestor do Simples Nacional, as decisões do CGSN são tomadas por *quorum* privilegiado. De fato, todas as reuniões do Comitê precisam ter a presença mínima de $\frac{3}{4}$ (três quartos) de seus componentes. Por sua vez, as decisões só podem ser tomadas se referendadas por, no mínimo, $\frac{3}{4}$ (três quartos) dos presentes. Esse *quorum* privilegiado faz com que se busque o consenso entre as Unidades da Federação para chegar a qualquer decisão de cunho administrativo (SANTIAGO, 2011, p.21).

O CGSN, contudo, não tem poder operacional. Ele é apenas deliberativo. Isso significa que são as administrações tributárias dos diversos entes federativos que atuam concorrentemente e efetivamente na administração do Simples Nacional, autorizando a opção pelo regime, efetuando cobranças, conduzindo o contencioso administrativo e excluindo empresas.

Na verdade, nos termos do art. 22 da Lei Complementar nº 123/2006, cabe ao CGSN definir o sistema de repasses do total arrecadado por meio do Simples Nacional. É o CGSN que define os meios a serem empregados para programar os repasses às unidades da federação observando-se a regra da impossibilidade de retenção de receitas.

Com fulcro nessas prerrogativas, o CGSN editou a Resolução nº 5/2007, a qual prevê o repasse automático dos recursos arrecadados pelo Simples Nacional sem a necessidade desses valores passarem pela Conta Única do Tesouro Nacional ou de qualquer outro membro da federação. De acordo com a Resolução CGSN nº 5/2007, os valores são recolhidos junto ao Banco do Brasil e redistribuídos automaticamente a cada ente federativo conforme a proporção que lhes cabe. Esse procedimento é feito de forma automática pelo próprio banco, conforme instruções do Comitê Gestor. Assim, nesse sistema, os recursos arrecadados são centralizados em uma instituição financeira (atualmente, o Banco do Brasil S/A) e de lá são distribuídos diretamente aos cofres públicos das respectivas Unidades da Federação abrangidas, sem passar previamente pela Conta Única do Tesouro Nacional. O

sistema permite dar cumprimento ao disposto no inciso III do parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, uma vez que impossibilita materialmente a retenção de quaisquer valores devidos às Unidades da Federação.

1.2 O novo “regime tributário” simplificado e diferenciado

A criação do Simples Nacional provocou perplexidade na doutrina ao modificar o sistema consolidado no Código Tributário Nacional. A toda evidência, o Simples Nacional não segue a repartição de competências tributárias das Seções III, IV, e V do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988. No Simples Nacional, a arrecadação destinada a todas as Unidades da Federação, nos limites de sua competência territorial, é feita sobre uma única base de cálculo, em um único documento de arrecadação. Essa base de cálculo é, inclusive, distinta daquela prevista para a arrecadação de tributos estaduais e municipais². Por isso, a discricionariedade dos Estados, Distrito Federal e Municípios de modificar as alíquotas dos tributos de sua competência é gravemente limitada, a fim de permitir a uniformização que o Simples Nacional requer.

Provavelmente, o principal fator de “estranhamento” do Simples Nacional é a interferência que ele produz sobre o Princípio Federativo. Em um primeiro exame, o Simples Nacional parece desrespeitar a Federação, uma vez que nele uma lei promulgada pela União Federal restringe aspecto essencial da autonomia dos Estados e Municípios: sua arrecadação. Dentro do regime do Simples Nacional, pouco os Estados, Distrito Federal e Municípios podem dispor ou alterar. Não se pode desconsiderar, todavia, que o Simples Nacional aumentou a arrecadação recolhida pelas pequenas e microempresas, o que confere às Unidades da Federação melhores condições para exercer suas funções constitucionais conforme os interesses locais e sua autonomia político-administrativa (SCHWINGEL, RIZZA, 2013).

Para investigar as implicações do Simples Nacional sobre o Estado Federal brasileiro, faz-se necessário antes investigar a sua natureza jurídica. Se o Simples Nacional for mero instrumento de arrecadação simplificada, pode estar em curso, aqui, a

²De acordo com as Seções IV, e V do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988, grosso modo, os Estados recolhem sobre o valor dos produtos que circulam em seu território e os Municípios recolhem tributos sobre o valor dos serviços neles prestados (além da tributação sobre a propriedade de sua competência, como são exemplos o IPTU e o IPVA).

instrumentalização do princípio da praticabilidade tributária. O Simples Nacional seria, então, apenas instrumento de simplificação das obrigações fiscais. Neste caso, contudo, o Simples Nacional seria uma força de ingerência sobre a organização administrativa e financeira das Unidades da Federação, na medida em que uniformizaria a arrecadação a partir de Lei Complementar. Contudo, a competência constitucional para arrecadas ICMS e ISS estaria preservada, na medida em que esses tributos estariam “dentro” do Simples Nacional.

Se, por outro lado, o Simples Nacional for espécie de novo (ou novos) tributo (ou tributos), estaríamos diante também de limitação à autonomia federativa, porém sob outro viés. Nesta hipótese haveria a criação de novo tributo e isenção heterônoma sobre a competência estadual e municipal. De fato, no Simples Nacional não é permitido aos Estados e Municípios criar ISS e ICMS na forma de suas leis gerais para as micro e pequenas empresas. Porém, a princípio a criação do Simples Nacional poderia estar abrangida pelo poder constitucional deferido à União de criar norma geral tributária por meio de lei complementar.

Iniciamos, essa investigação pelo exame da regra-matriz de incidência tributária, instrumento adequado para a identificação da real natureza jurídica dos tributos.

1.3 Regra-matriz de incidência tributária

A compreensão do Simples Nacional demanda o exame do sistema no qual ele se encontra e dos critérios que compõem sua regra-matriz de incidência tributária, para a devida delimitação do objeto de estudo. A análise da regra-matriz, por sua vez, demanda um breve exame do contexto lógico e formal do subsistema tributário e os enunciados normativos desse sistema.

O mundo em que vivemos é complexo. Ele disponibiliza inúmeras possibilidades e alternativas possíveis, dentro de incontáveis contextos. As possibilidades são tantas que a sua compreensão entre as pessoas torna-se inviável sem uma mínima sistematização. Os sistemas sociais surgem, então, quando as possibilidades disponíveis no ambiente são tantas que qualquer ação mostra-se improdutiva. O sistema vê-se obrigado a selecionar apenas algumas possibilidades, organizá-las e atribuí-las sentido conforme os seus parâmetros internos de funcionamento para facilitar o processo de escolha. O que não faz sentido para o sistema é descartado.

Outra característica dos sistemas é o fechamento operacional, o qual pode ser resumido na seguinte ideia: o ambiente não pode operar no sistema, nem o sistema pode operar no ambiente. Um não atua sobre o outro, nem decide pelo outro. A seleção e a informação são consideradas operações internas do sistema. Assim, uma vez organizados, os sistemas não operam uns sobre os outros, isto é, uma alternativa ou solução de um sistema não pode ser aplicada a outro sistema, a não ser que este antes a organize e lhe atribua sentido próprio. Selecionado um elemento, ele será processado pelo sistema de acordo com a função desse sistema antes de ser a ele incorporado.

Outra característica dos sistemas sociais é o fechamento operacional que pode ser resumido na seguinte ideia: o ambiente não pode operar no sistema, nem o sistema pode operar no ambiente. Um não atua sobre o outro, nem decide pelo outro. A observação, a irritação, a seleção e a informação são consideradas operações internas do sistema. Portanto, não existem *inputs* nem *outputs*. O sistema não importa elementos prontos e acabados do ambiente. Uma vez selecionado um elemento, este será processado pelo sistema de acordo com a função que desempenha. (KUNZLER, 2004, p. 129)

O Direito é um sistema social fechado, que como tal seleciona elementos externos e os incorpora transformando-os em linguagem jurídica. O direito enquanto sistema social opera dessa maneira para reduzir as complexidades de um mundo de infinitas e confusas possibilidades a algumas escolhas organizadas, compreensíveis e determinadas. Dentro do sistema jurídico, as escolhas são organizadas e sistematizadas dentro de linguagem própria.

No entender de Paulo de Barros Carvalho,

[...] a única forma de se entender o fenômeno jurídico, conclusivamente, é analisando-o como um sistema, visualizado no entrelaçamento vertical e horizontal dos inumeráveis preceitos que se congregam e se aglutinam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes (CARVALHO, P.B., 2008a, p. 264).

ClélioChiesa assim coloca a questão:

As unidades do sistema do direito positivo, as normas jurídicas, são juízos hipotéticos-condicionais que se formam em nossa mente a partir do suporte físico. São, como diz Paulo de Barros Carvalho, “significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”.

As normas precisam necessariamente de um veículo para sua exteriorização, ou seja, de um suporte físico, substrato material consistente em marcas de tinta sobre o papel ou mediante sons (fonemas), vertidos numa linguagem. Via de regra, as normas são materializadas por meio de tinta depositada no papel ou mediante sons (fonemas), vertidos numa linguagem. Via de regra, as normas são materializadas por

meio de tinta depositada no papel, formando o que se convencionou denominar textos legais (leis).

A linguagem do direito positivo caracteriza-se por ser uma linguagem prescritiva, formada por comandos que não têm o condão de sugerir, mas de impor coativamente aquilo que dispõe. O escopo da norma jurídica não é coincidir com a realidade, mas incidir sobre ela, alterando-a, com o fito de direcionar o comportamento dos particulares e reger a atuação dos agentes da Administração.

A legislação tributária não é composta somente pelas leis que majoram ou instituem tributos, mas também pelas regras que disciplinam os deveres instrumentais e as correspondentes sanções aplicáveis aos contribuintes que descumprem obrigações e deveres instrumentais tributários.

Podemos dizer, então, que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, formado pelo conjunto de normas jurídicas que disciplinam direta ou indiretamente a instituição, arrecadação, fiscalização e extinção de tributos, bem como pelas que instituem os deveres instrumentais e as medidas sancionatórias impostas em decorrência do descumprimento de obrigações tributária e/ou deveres instrumentais. (CHIESA, 2002, p. 115-116)

Assim, o Direito somente conhece o que é jurídico. Aquilo que não foi “traduzido” para a linguagem jurídica, para o ordenamento jurídico, não é considerado pelo Direito. Não por outra razão, diz-se que os elementos que não estão nos autos não podem ser considerados na decisão judicial.

Essa limitação sistêmica do Direito impede que o Poder Judiciário conheça de elementos estranhos ao sistema do Direito, a qual ele mesmo pertence. Assim não poderia deixar de ser, pois o Poder Judiciário é munido apenas de ferramentas jurídicas para decidir as lides. Ele não possui, como o Executivo, órgãos internos que possam estudar e auferir fatores sociais, econômicos, de saúde pública, orçamento, dentre outros aspectos.

Por tudo isso, o Direito não conhece elementos que lhe são externos sem que esses mesmos elementos sejam, antes, processados e compreendidos dentro de uma concepção jurídica. O Direito desconhece, por exemplo, fatores econômicos enquanto estes não forem compreendidos juridicamente e traduzidos para a linguagem jurídica, de modo a integrar o sistema de Direito. Uma vez que o sistema de direito é organizado no binômio: legal/ilegal, questões que não puderem ser adequadas a esse sistema lógico não serão consideradas pelo sistema social do Direito.

O sistema jurídico, por sua vez, é organizado em uma linguagem própria, a luz de um esquema lógico que revela um dever-ser constituído a partir de enunciados. Assim, as opções sistematizadas no âmbito normativo são conhecidas. Os elementos externos ao mundo jurídico não são conhecidos por este, a não ser que sejam incorporados ao sistema do direito, transformados em opções normativas organizadas dentro do sistema lógico “se ‘a’, então ‘b’”.

Com base nessa estrutura de construção das normas jurídicas, a regra-matriz de incidência tributária idealizada por Paulo de Barros Carvalho (, 2008a e 2008b) indica a

estrutura essencial da norma tributária. O instrumento teórico chamado “regra-matriz de incidência tributária” (RMIT) permite conformar a norma de incidência tributária dentro de um esquema lógico a partir do qual é possível identificarem-se todos os seus elementos de constituição. Assim, por meio desse esquema teórico podemos extrair os elementos mínimos da norma que regula determinado tributo para sabermos qual fato dará ensejo à obrigação de pagar o tributo (fato gerador), onde e quando ele deve ocorrer, além da forma pela qual o tributo será cobrado e pago e quem deverá fazê-lo. Isso porque, por meio do método de formalização, o intérprete parte do texto jurídico até o universo das formas lógicas, onde então identifica as categorias da regra-matriz e, posteriormente, analisa esta em relação ao sistema no qual está inserida. Assim, “o operador do direito fica apto a não apenas compreender o verdadeiro sentido do mandamento normativo, como também verificar a sua consonância ou não com os princípios e valores consagrados pelo ordenamento jurídico” (CARVALHO, C., 2005).

A regra-matriz de incidência tributária demonstra, portanto, como se dará a incidência da norma que regula determinado tributo, sobre fatos ocorridos concretamente. Assim como toda norma que prevê uma regulação de conduta, a regra-matriz de incidência tributária é composta por duas partes: uma hipótese, na qual estará previsto um fato com conteúdo econômico, e uma consequência, isto é, aquilo que deverá ocorrer se o fato descrito na hipótese ocorrer no mundo real.

Noutras palavras, a regra-matriz de incidência tributária tem por função definir a incidência do tributo, descrevendo fatos, estipulando os sujeitos da relação e os termos que determinam a dívida. Depreende-se dos arts. 145, § 2º, e 154, inciso I, da Constituição Federal e do art. 4º do Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) que a “tipologia tributária é obtida pela análise do binômio ‘hipótese de incidência’ e ‘base de cálculo’” (CARVALHO, P. B., 2008b, p. 376). Quando o art. 4º do CTN diz que a “natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”, o legislador quis dizer que apenas a investigação das causas da tributação pode determinar sua real natureza, sobrepondo-se essa investigação, inclusive, às denominações e à destinação dada ao tributo. Assim, se há coincidência de causas para a tributação e base de cálculo de tributos com denominações distintas, para todos os efeitos os tributos serão considerados os mesmos. Se, por outro lado, é possível decompor mais de uma regra-matriz para hipóteses regulamentadas sob uma única denominação ou lei, há, de fato, mais de um tributo com a mesma denominação “oficial”.

[...] no direito brasileiro o tipo tributário encontra-se integrado pelo relacionamento lógico e harmônico da hipótese de incidência e base de cálculo. O binômio, adequadamente reconhecido, revela a natureza do tributo submetido à investigação, permitindo a análise de sua compatibilidade relativamente ao sistema constitucional, sem interferência das imprecisões tão frequentes no discurso legislativo (CARVALHO, P.B., 2008b, p. 376).

Segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho (2008a), a regra-matriz é formada pela hipótese (previsão legal do dever-ser tributário) e o consequente (o resultado decorrente da conformação do dever-ser com o fato gerador). Em outras palavras, na RMIT, dada a hipótese “X”, deve ser o consequente “Y”. A regra jurídica tem a estrutura de um juízo hipotético condicional: enquanto a hipótese descreve um fato de possível ocorrência; a consequência prescreve uma relação jurídica em que a conduta vem regulada sob a forma de uma obrigação, uma proibição ou uma permissão. A RMIT pode ser assim representada:

D { [cm (v.c) . ct . ce] → [cp (Sa.Sp) . cq(BC.al)]}

No qual:

D = dever-ser neutro que outorga validade à norma jurídica, juridicizando o vínculo entre hipótese e consequência

[cm (v.c) . ct . ce] corresponde à *hipótese*, em que:

Cm = critério material (núcleo da descrição fática), composto de:

v = verbo, sempre pessoa e de predicação incompleta

c = complemento do verbo

ce = critério espacial da hipótese

ct = critério temporal da hipótese

→ Conectivo lógico conjuntor

[cp (Sa.Sp) . cq(BC.al)] corresponde ao *consequente* lógico-normativo, em que:

Sa = Sujeito ativo da obrigação, credor

Sp = Sujeito passivo da obrigação, devedor

bc = base de cálculo

al = alíquota

(CARVALHO, P.B., 2008b,, p. 585-586)

A regra-matriz de incidência tributária apresenta elementos que definem a hipótese e o consequente. A hipótese se divide nos critérios material (comportamento que faz surgir o crédito tributário), espacial (local) e temporal (tempo); a consequência é composta pelos critérios pessoal (quem deve pagar e quem deve cobrar) e quantitativo (quanto se deve pagar). Estes, por sua vez, se subdividem em sujeito ativo e passivo (critério pessoal) e base de cálculo e alíquota (critério quantitativo). Tais critérios representam os elementos mínimos para identificarmos o fenômeno da incidência tributária: qual fato, onde e quando este deve ocorrer para dar nascimento à consequência — a obrigação de recolher determinado tributo.

Por sua vez, os elementos da consequência trarão os elementos mínimos para se identificar os termos da obrigação tributária — quem irá cobrar e quem irá pagar, além do valor da obrigação — quanto será pago a título de tributo.

O nível de depuração analítica no uso da regra matriz de incidência tributária depende da opção daquele que a utiliza. Nesse sentido, poderíamos construir regras-matrizes gerais que incluíssem todas as 18 (dezoito) hipóteses e tipos de alíquotas do Simples Nacional (vide CUNHA, 2011. p. 263-264). Para fins de praticidade e clareza na exposição, neste trabalho optamos por compor regra-matriz apenas a partir das três hipóteses de incidência do Simples Nacional que são mais distintas entre si, quais sejam, as duas regras-matrizes das micro e pequenas empresas (recolhimento por alíquotas variáveis e tributo fixo) e do Microempreendedor Individual para, a partir de então, analisar se o Simples Nacional é um mero sistema de arrecadação unificado ou se ele criou novos tributos a partir da autorização do art. 146, inciso III, “d” e parágrafo único, da Constituição Federal.

Analisaremos a seguir todos os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária para as empresas optantes do Simples Nacional.

1.3.1 Critério material

O critério material diz respeito a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, que, combinado a condições de espaço e tempo (critérios espacial e temporal), dá causa ao consequente tributário. Esse comportamento tanto pode ser uma ação (comprar, vender, sair etc.) quanto um simples estado ou condição (ser, estar, permanecer etc.). Qualquer forma de manifestação pode ser escolha de disciplina jurídica.

Na esquematização formal do suposto normativo haverá, sempre, um verbo. Esse verbo, acompanhado de seu complemento, representará o critério material.

Entendemos que há uma primeira condição única para todas as empresas e empresários contemplados pelo chamado “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” de que cuida parte da Lei Complementar nº 123/2006: a opção pelo regime.

Com efeito, a adesão ao Simples Nacional é facultativa, nos termos do art. 146, parágrafo único, inciso I, da Constituição Federal e do art. 16 da Lei Complementar nº 123/2006. Por isso a manifestação da vontade do contribuinte é indispensável para que ele

seja tributado de acordo com suas regras. Caso ele não queira aderir ao regime do Simples Nacional, não estará obrigado a seguir suas regras de tributação, ainda que se enquadre nas hipóteses da Lei Complementar nº 123/2006.

A legislação determina, portanto, que primeiramente o contribuinte habilitado faça uma opção entre o regime de tributação do Simples Nacional, estabelecido no do art. 146, inciso III, “d” e parágrafo único, da Constituição Federal, e o regime “geral de tributação” de que cuida a parte inicial do Código Tributário Nacional.

Uma vez feita a opção, o comportamento que gerará a tributação, compondo o seu critério material, variará de acordo com a natureza da pessoa jurídica optante.

Para a maior parte das micro e pequenas empresas, a opção pelo Simples Nacional não é suficiente, por si só, para dar ensejo à tributação. Para as micro e pequenas empresas constituídas como sociedade empresária e sociedade simples enquadradas nos limites do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006 e não contempladas nas exceções dessa lei complementar, haverá fato gerador se a empresa auferir receita. Se a micro ou pequena empresa enquadrada no Simples Nacional que não auferir receita, ela não pagará tributos.

O conceito previsto na legislação não se confunde com o conceito contábil, pois a contabilização ou não dos ingressos não tem o condão de descaracterizar a natureza jurídica do acréscimo patrimonial como critério material do Simples Nacional. De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira, o conceito jurídico de receita não é universal, pois dependerá da definição jurídica aplicável a cada caso (OLIVEIRA, R. M., 2008, p. 103), ainda que alguns elementos caracterizadores de “receita” sejam comuns aos diversos tributos de nosso sistema jurídico.

Ao examinar a receita do ponto de vista dos ingressos públicos, Aliomar Baleeiro a definiu como “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo” (BALEIRO, 1998, p. 126). A receita é, portanto, um ingresso ou aumento de patrimônio. Ricardo Mariz enumera os elementos essenciais do conceito jurídico de receita:

- receita é um tipo de entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica, sendo certo que nem todo ingresso ou entrada é receita;
- receita é o tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescentando-o como elemento novo e positivo;
- a receita passa a pertencer à entidade com sentido de permanência;
- a receita remunera a entidade, correspondendo ao benefício efetivamente resultante de atividades suas;
- a receita provém de outro patrimônio, e se constitui em propriedade da empresa pelo exercício das atividades que constituem as fontes de seu resultado;
- a receita exprime a capacidade contributiva da entidade;

- a receita modifica o patrimônio, incrementando-o. (OLIVEIRA, R. M., 2008, p. 102)

Para o Supersimples, o § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006 define “receita bruta” como “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos concedidos”. Depreende-se, portanto, que deve ser considerado receita o ingresso de novo patrimônio jurídico do contribuinte. O acréscimo do adjetivo “bruta” sobre a definição da receita como critério material do Supersimples parece apenas reforçar que o critério material (e base de cálculo) desse tributo não considera os custos da empresa, mas apenas o que esta auferir diretamente como contraprestação de suas atividades ou produção.

Uma exceção parcial ao critério material “auferir receita” das micro e pequenas empresas poderá ser determinada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. De acordo com o art. 18, § 18 e § 22-A, da Lei Complementar nº 123/2006³, os Estados, Distrito Federal e Municípios poderão estabelecer para as empresas de contabilidade e para as microempresas com receita bruta inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) o recolhimento de valores fixos mensais para substituição do ICMS e do ISS. Nesse caso, essas empresas recolheriam a quota parte equivalente ao ICMS e ao ISS em valores sem conexão quantitativa ou causal com a receita bruta, pelo que invariáveis mensalmente.

O segundo critério material diz respeito ao empresário individual classificado como Microempreendedor Individual e assemelha-se à exceção do art. 18, § 18 e § 22-A, da Lei Complementar nº 123/2006. De acordo com o art. 18-A da Lei Complementar nº 123/2006, o empresário individual que auferir receita bruta anual inferior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) e não se enquadrar em nenhuma das vedações dos arts. 3º e 17, “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”.

Basta como condição para a incidência dos tributos do Simples Nacional para o Microempreendedor Individual, portanto, a mera opção do contribuinte que se encontrar

³Art. 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.[...]

§ 18. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas respectivas competências, poderão estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por microempresa que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário[...]

§ 22-A. A atividade constante do inciso XIV do § 5º-B deste artigo recolherá o ISS em valor fixo, na forma da legislação municipal. [...]

dentro dos critérios previstos na legislação para os sujeitos passivos em aderir a esse regime ao invés de seguir o regime “comum” regulado pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/1966).

Verifica-se que o critério material do Simples Nacional e do Microempreendedor Individual coincide com o critério material do Imposto de Renda e da CSLL, mas é distinto dos demais tributos que o Simples pretende substituir. De fato, o critério material do Simples Nacional e do Microempreendedor Individual é “auferir renda”, tal como no imposto de renda e CSLL. Já para o IPI o critério material é “produzir produto industrial”, da Contribuição Patronal para a Previdência Social é “existir folha de salário”, do ISS é prestar serviço e do ICMS é a “circulação de mercadorias”, por exemplo.

Assim, o critério material do Simples Nacional deixa evidente que não é correto afirmar que o Simples Nacional agrega em um só sistema de arrecadação diversos tributos da União Federal, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal. Na verdade, ele cria novos tributos. A referência ao IRPJ, IPI, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) diz respeito, apenas, à distribuição de receitas, e não ao tributo em si.

O exame dos critérios quantitativos do Simples Nacional, que será feito mais adiante neste trabalho, deixa ainda mais evidente a real natureza jurídica dos tributos previstos nesse regime especial.

1.3.2 Critério espacial

Há regras jurídicas que dizem expressamente os locais nos quais o fato deve ocorrer, outras nada mencionam expressamente, deixando apenas subentendido o local onde deve ocorrer a obrigação (CARVALHO, P. B., 2008a, p. 288). Trata-se de uma opção legislativa. Em todo caso, porém, sempre há elementos aptos a permitir a delimitação do espaço no qual o critério material deverá ocorrer.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2008a, p. 288), há três níveis de elaboração quanto ao espaço no qual a obrigação deve se materializar.

Há tributos nos quais o acontecimento que dá causa à tributação ocorre somente em locais predeterminados e específicos, como é o caso do Imposto de Importação (cujo critério espacial se verifica nas repartições alfandegárias). Para outros tributos o critério espacial é não apenas bem delimitado, mas também é a própria condição de identificação de outros

critérios da regra-matriz. É o caso, por exemplo, do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, determinados a partir do local no qual a propriedade se encontra. Há, ainda, tributos para os quais a lei dedica pouca elaboração quando ao critério espacial, bastando que a condição de tributação ocorra no âmbito de competência da lei que o instituiu.

Se há hipóteses nas quais a tributação ocorre em locais tão bem pré-determinados, depreende-se desses critérios que não basta para a identificação do critério espacial a verificação do âmbito de validade da lei que instituiu o tributo. É necessário investigar o local onde nascem os fatos que dão origem à obrigação tributária.

No caso sob exame, temos que o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do Simples Nacional é o desempenho de atividade empresarial no território nacional. Para instituir regime de tributação especial, unificado e simplificado, a Lei Complementar nº 123/2006 valeu-se da prerrogativa do art. 146, inciso III, alínea “d” e parágrafo único, da Constituição Federal, e estabeleceu normas gerais em matéria tributária aplicáveis a todas as unidades da Federação. O tributo será fundamentalmente o mesmo em qualquer local do território nacional, embora possa ser cobrado a partir de alíquotas distintas e, a depender do caso concreto, a partir de valores fixos pré-definidos.

1.3.3 Critério temporal

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2008a, p. 292), o critério temporal é o “grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”. Nos dizeres de Geraldo Ataliba, o critério temporal consiste na designação, explícita ou não, do momento em que se deve reputar realizado um fato imponível (ATALIBA, 2003, p. 942).

O tempo deve assinalar o surgimento do direito do Estado de tomar para si parte do patrimônio do particular e do dever do contribuinte, daí decorrente, consistente em entregar parte de suas riquezas ao Estado.

O critério temporal não se confunde com o fato gerador porque esta expressão indica o surgimento da obrigação tributária. De acordo com o art. 114 do CTN, “fato gerador da

obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. A obrigação tributária, por sua vez, não surge apenas a partir de determinado momento temporal, mas da conjunção de vários outros fatores que, combinados e concretizados na forma legal, darão ensejo ao dever de recolher o tributo (CARVALHO, P. B., 2008a, p. 299).

De acordo com Carlos Renato Cunha (2011, p. 318), uma vez que a Lei Complementar nº 123/2006 leva em consideração a receita bruta mensal, o período previsto no Simples Nacional para a mensuração da riqueza tributável, isto é, a receita bruta auferida, é o “último átimo de tempo do mês”. Nesse último instante verifica-se a receita bruta apurada, realizando os estornos eventualmente devidos (exemplo: vendas canceladas), de modo a apurar o tributo a pagar. Portanto, o critério temporal para determinar o tributo a recolher é o último dia do mês de atividade empresarial, a partir do qual será determinada toda a receita bruta do período.

Para os microempreendedores individuais e empresas que recolhem parte do Simples Nacional em valores fixos mensais, o raciocínio é o mesmo. Se a atividade empresarial ocorre no mês de referência, tal como se auferir no último instante do mês, deve-se recolher o tributo previsto no Simples. Assim, há que se auferir o funcionamento do estabelecimento empresarial no último instante do mês para se apurar o critério temporal.

Frise-se que para o Microempreendedor Individual, o art. 18-C, § 3º, da Lei Complementar nº 123/2006 confere ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) o poder de estabelecer a forma, periodicidade e o prazo para o recolhimento dos tributos correspondentes estabelecidos no Regime, assim como a periodicidade do recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço de eventual empregado. Atualmente, o art. 38 da Resolução do CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2012, estabelece que a arrecadação de todos os contribuintes do Simples Nacional deve ocorrer até o dia 20 (vinte) do mês seguinte àquele em que tiver sido auferida a receita bruta.

1.2.4 Consequente: critério pessoal (sujeito ativo e passivo)

Critério pessoal determina os sujeitos da obrigação tributária, estabelecendo uma relação entre a hipótese de incidência e pelo menos duas pessoas que participarão dessa relação: o sujeito passivo e o sujeito ativo. De acordo com Geraldo Ataliba, “Sujeito passivo

da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo” (ATALIBA, 2003, p. 86) Sujeito ativo, por sua vez, é o ente estatal que tem o direito subjetivo de receber o tributo do sujeito passivo e possui, também, a prerrogativa de realizar a cobrança dos tributos sob sua competência.

1.2.4.1 Sujeito ativo

Conforme já exposto acima, sujeito ativo é o Estado no exercício de seu poder de tributar. Será considerado sujeito passivo da obrigação tributária o ente público a quem se destinar o tributo, quem puder exigí-lo e lançá-lo.

O exame do sujeito passivo dos tributos previstos no regime do Simples Nacional causa perplexidade. Isso porque nesse regime todas as unidades da federação são sujeitos da obrigação tributária.

Com efeito, o art. 33 da Lei Complementar n° 123/2006 não apenas confere competência a todas as unidades da federação para fiscalizar o cumprimento das obrigações do Simples Nacional, como também lhes concede a competência para realizar os lançamentos fiscais correspondentes. A execução dessa “competência compartilhada” deve ser realizada conforme regulamentação a ser expedida pelo Comitê Gestor do Simples Nacional o qual, por sua vez, é composto por representantes de Estados, Municípios, União Federal e Distrito Federal.

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.

§ 1º As Secretarias de Fazenda ou Finanças dos Estados poderão celebrar convênio com os Municípios de sua jurisdição para atribuir a estes a fiscalização a que se refere o **caput** deste artigo.

§ 1º-A. Dispensa-se o convênio de que trata o § 1º na hipótese de ocorrência de prestação de serviços sujeita ao ISS por estabelecimento localizado no Município.

§ 1º-B. A fiscalização de que trata o **caput**, após iniciada, poderá abranger todos os demais estabelecimentos da microempresa ou da empresa de pequeno porte, independentemente da atividade por eles exercida ou de sua localização, na forma e condições estabelecidas pelo CGSN.

§ 1º-C. As autoridades fiscais de que trata o **caput** têm competência para efetuar o lançamento de todos os tributos previstos nos incisos I a VIII do art. 13, apurados na forma do Simples Nacional, relativamente a todos os estabelecimentos da empresa, independentemente do ente federado instituidor.

§ 1º-D. A competência para autuação por descumprimento de obrigação acessória é privativa da administração tributária perante a qual a obrigação deveria ter sido cumprida.

§ 2º Na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte exercer alguma das atividades de prestação de serviços previstas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar, caberá à Secretaria da Receita Federal do Brasil a fiscalização da Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da empresa, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 3º O valor não pago, apurado em procedimento de fiscalização, será exigido em lançamento de ofício pela autoridade competente que realizou a fiscalização.

§ 4º O Comitê Gestor disciplinará o disposto neste artigo.

O contencioso administrativo do Simples Nacional segue a mesma linha. Segundo o art. 39 da Lei Complementar nº 123/2006, ele pode ser exercido por qualquer ente federativo, desde que esse tenha dado causa ao ato de fiscalização ou cobrança que deu causa ao processo (lançamento, indeferimento da opção, exclusão de ofício etc.). Há ainda a possibilidade de o Município transferir, mediante convênio, a atribuição de julgamento exclusivamente ao respectivo Estado em que se localiza.

Apenas as execuções fiscais, de natureza judicial, a inscrição em dívida ativa e as consultas relativas ao Simples Nacional são concentradas em um único ente federativo, no caso, na União Federal por meio de sua Receita Federal do Brasil. Cabe aos Estados, Distrito Federal e Municípios apenas prestar auxílio à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em relação aos “tributos” de sua competência, na forma disciplinada pelo Comitê Gestor. É certo que o art. 40 da Lei Complementar nº 123/2006 ressalva dessa regra os tributos e contribuições de competência estadual e municipal, mas diante da natureza jurídica do Simples Nacional, essa diferenciação terá pouca aplicação prática, a não ser nas hipóteses em que, por força do § 3º do art. 40, a Procuradoria da Fazenda Nacional delegar suas atribuições de execução fiscal e inscrição em dívida ativa aos Estados, Municípios ou Distrito Federal.

Com exceção dos convênios firmados entre União e Municípios, a forma de administração do Simples Nacional é inédita. Mesmo com relação aos tributos que são distribuídos à União Federal para posterior distribuição de parte da arrecadação com os demais entes federativos, não há tamanho grau de colaboração (SANTIAGO, 2011).

1.2.4.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que deve ao fisco. A Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006, com a redação dada pela Lei Complementar n° 139, de 10 de novembro de 2011, permite que seja sujeito passivo do Simples Nacional a micro ou pequenas empresa ou o empresário individual classificado como “Microempreendedor Individual” que fizer a opção pelo regime e se enquadrar dentro dos requisitos legais.

A atividade empresarial pode ser exercida individualmente ou por um grupo de pessoas. De acordo com Fábio Uchoa Coelho (2008, p. 64), a “empresa pode ser explorada por uma pessoa física ou jurídica. No primeiro caso, o exercente da atividade econômica se chama empresário individual; no segundo, sociedade empresária.”. Empresário, por sua vez, é aquela pessoa natural que desenvolve atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, nos termos do art. 966 do Código Civil, Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). O empresário é aquele, portanto, que “toma a iniciativa de organizar uma atividade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços” (COELHO, 2008, p. 63). Essa atividade deve ter necessariamente conteúdo econômico, ou seja, deve objetivar a realização de lucros a serem distribuídos a seus sócios ou direcionados para o usufruto do empresário individual (MARINS, 2007, p. 36). Além disso, a atividade há que ser habitual, pois a produção ou a prestação de serviços esporádicos não caracteriza a exploração da atividade empresarial.

A empresa, por sua vez, pode ser definida como “um conjunto de partes com funções específicas, constituída artificialmente pelo engenho humano, com a finalidade de otimizar a atuação no plano econômico, ou seja, de produzir riquezas” (MAMEDE, 2004, p. 42). A empresa diferencia-se do empresário, pois ela é a própria atividade, enquanto o empresário, individualmente ou em associação com outras pessoas, é quem exerce a atividade. A empresa é meio de organização da produção.

A empresa pressupõe um plus, qual seja a estruturação da atividade produtiva com vistas à execução habitual e regular dos atos de produção e circulação de bens e serviços, bem como dos atos negociais estabelecidos por terceiros. O intuito econômico, mercantil, é nítido na existência da empresa; essa, assim, pode ser aferida pela existência combinada de determinados fatores, como (1) a prática constante de atos voltados para a produção de vantagem econômica; (2) a instituição de uma estrutura interna estável, humana e procedimental, para a concretização de atividade geradora de vantagens econômicas; (3) a destinação, quando necessário, de bens materiais (como imóveis, mobiliário ou maquinário) e imateriais (marca, patente etc.) para a consecução das atividades produtivas e negociais; como se só não bastasse, completa-se com (4) um elemento subjetivo, qual seja a percepção do

intuito (*animus*) empresarial por parte da pessoa natural ou jurídica que engendra essa estrutura. (MAMEDE, 2004, p. 42)

É importante destacar que nem toda atividade econômica caracteriza a atividade empresarial. Nos termos do parágrafo único do art. 966 do Código Civil, “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”. Portanto, profissionais liberais e artistas não são considerados empresários para fins legais enquanto não combinarem sua atividade intelectual com uma organização de produção ou prestação de serviços. Exemplo disso é o médico que, enquanto atender seus pacientes em uma clínica pessoal, não será considerado empresário. A partir do momento em que esse mesmo médico passar a combinar sua atividade profissional intelectual com a administração uma clínica com diversos outros profissionais e serviços de diagnóstico, ele se tornará empresário.

Além da atividade empresarial, o sujeito passivo do Supersimples deve enquadrar-se entre as hipóteses autorizadas pela Lei Complementar nº 123/2006.

Com efeito, para usufruir da possibilidade de aderir ao Simples Nacional o microempresário individual, denominado “Microempreendedor Individual” pela Lei Complementar nº 123/2006, com alterações da Lei Complementar nº 128/2008, deve exercer atividade considerada empresarial e auferir renda bruta anual máxima de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais). Poderá se enquadrar como microempreendedor individual o empresário individual que trabalhe sozinho ou que possua um único empregado que receba exclusivamente 1 (um) salário mínimo ou o piso salarial da categoria profissional (art. 18-B da Lei Complementar nº 123/2006).

O Regime do Simples Nacional é franquiado também (e principalmente) às micro e pequenas empresas. Muitos poderiam ser os critérios para definir quem poderia ser classificado por “micro ou pequena empresa”: quantidade de funcionários, tamanho do estabelecimento comercial, faturamento, produção. O legislador preferiu adotar na Lei Complementar nº 123/2006 um duplo critério de enquadramento, qual seja, a receita bruta e as características pessoais de constituição do favorecido. De fato, a partir da Lei Complementar nº 139/2011, são considerados microempresa os estabelecimentos comerciais que auferem receita bruta anual de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Já as pequenas empresas são aquelas que auferem renda bruta anual superior a R\$ 360.000,00

(trezentos e sessenta mil reais) e inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

De acordo com o § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, entende-se como receita bruta o valor da venda de bens ou serviços nas operações por conta própria e o preço dos serviços prestados e o resultado das operações em conta alheia, descontadas as vendas canceladas e os descontos concedidos (MARINS, 2007, p. 41). A receita bruta que determinará a sujeição ou não da empresa no Supersimples, portanto, pode ser definida como a soma de todos os valores que entram no negócio em razão da atividade econômica desempenhada. O limite de receita bruta para fins de enquadramento na Lei Complementar nº 123/2006, é auferido ao final de cada ano. No início das atividades da pessoa jurídica, o limite será proporcional ao número de meses em que a empresa houver exercido a atividade. Uma vez ultrapassado o limite de receita bruta, no ano-calendário seguinte a empresa sairá do regime diferenciado.

Além de se enquadrar nos limites de renda bruta anual do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, para usufruir do regime próprio da Lei Complementar nº 123/2006, a empresa deve ser sociedade empresária ou sociedade simples e não se enquadrar em uma das exceções previstas no § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006. De acordo com o § 4º do já referido art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, em síntese, não poderá ser considerada micro ou pequena empresa para fins de aplicação do regime diferenciado, mesmo que seu faturamento esteja dentro do limite legal, aquela pessoa jurídica composta por sócios que possuam elevado percentual de outras pessoas jurídicas, que seja sócia de outra pessoa jurídica, que atue como banco ou instituição de crédito, que seja sociedade anônima ou que tenha sido criada a partir de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica nos últimos 5 (cinco) anos-calendário.

Além das vedações do art. 3º, § 4º, do art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006, de acordo com o art. 17 dessa norma, não poderão se beneficiar do regime diferenciado tributário dessa lei empresas que, por razões políticas ou para evitar a utilização do regime do Simples Nacional como meio para terceirização de mão de obra, o legislador houve por bem excepcionar. De maneira geral, o legislador procurou excluir do Simples Nacional pessoas jurídicas que poderiam ser constituídas apenas para a redução de tributos a pagar por parte de pessoas físicas (como é o caso da empresa constituída para locação de imóveis próprios) e para contratação irregular de mão de obra terceirizada. Na época dos debates do projeto de lei que deu origem ao Simples Nacional, foi manifestada preocupação que este deveria ser um regime com obrigações acessórias que pudessem ser fielmente cumpridas sem o auxílio de

técnicos especializados e com valores mais acessíveis que pudesse induzir ao aumento de pequenas empresas constituídas para o fim exclusivo de evitar a aplicação da Consolidação das Leis do Trabalho, por meio de terceirização ilegal. Como forma de incentivar os contribuintes e manter-se em dia com o fisco, também foram excluídas do regime as empresas que possuam irregularidades ou pendências junto à Receita Federal e às Secretarias da Fazenda dos Estados e Municípios.

A primeira vista, parece haver violação ao princípio da isonomia, uma vez que empresas enquadradas como micro ou pequena empresa a luz do mesmo critério econômico (receita bruta anual), foram excluídas do regime.

Kiyoshi Harada entende que o legislador ordinário não poderia ter estipulado exceções ao Simples Nacional onde a norma constitucional não o faz. De acordo com Harada (2010, p. 18-20), os arts. 145 e 179 da Constituição Federal preveem o tratamento diferenciado para qualquer microempresa ou empresa de pequeno porte, sem excetuar qualquer ramo de atividade desses pequenos estabelecimentos. De acordo com Harada, a violação ao princípio da isonomia estaria mais evidente porque o legislador ordinário, sem razão aparente, teria incluído os escritórios de contabilidade no regime diferenciado. Na verdade, ainda que haja razões de ordem social e macroeconômica para a exclusão do regime do Simples Nacional, essas razões não estão claras na lei de regência (MARINS, 2007, p. 111).

Entendemos que as exceções ao regime diferenciado, contudo, não ofendem o texto constitucional, porquanto a isonomia tributária é relativa e depende da ponderação de outras finalidades do tributo previstas na Constituição Federal, como a extrafiscalidade. A ideia de igualdade, ou isonomia, pressupõe uma desigualdade inicial, necessária à comparação que leva à aferição de sua condição.

[...] A relação de desigualdade ou de igualdade-justiça supõe necessariamente a comparação entre pelo menos dois termos, que são a realidade comparada e o critério de comparação. De modo que a igualdade é sempre uma relação interpessoal, segundo a qual as pessoas iguais recebem porções iguais das coisas a serem partilhadas, enquanto aquelas desiguais hão de receber parcelas desiguais dessas mesmas coisas.

É incontroverso que a igualdade supõe a comparabilidade e a diversidade ao mesmo tempo. Dois objetos absolutamente idênticos em todos os aspectos não são comparáveis, mas são idênticos, são o mesmo e único objetivo (igualdade e identidade não se confundem nos distintos campos do conhecimento, feita abstração da lógica ou da matemática). A igualdade sendo sempre relativa, é meio termo, somente aferível por meio de um critério de comparação. (BALEIRO, 2006, p. 696)

O princípio da igualdade pressupõe o mesmo tratamento aos iguais e aos desiguais. “É norma que pressupõe a diferença relativa entre os seres, a possibilidade de comparação entre os seres e a adoção de um critério de comparação que, por seu caráter axiológico, somente pode ser colhido a partir da Constituição.” (BALEEIRO, 2006, p. 696) Assim, por exemplo, se o critério escolhido é o mérito, haverá que se observar a igualdade entre pessoas de mesmos méritos; se escolhido o critério de oportunidade, deverá ser verificada a isonomia entre pessoas que tiveram as mesmas oportunidades, e assim por diante. A escolha desse critério de isonomia observa não apenas a Constituição, como é também problema de ordem política e econômica.

A escolha de empresas a serem beneficiadas pelo Regime Tributário Diferenciado e Simplificado do Simples Nacional passa pela aferição das condições de recolhimento de tributos de cada seguimento econômico, suas condições de organização, probabilidade de fraude no uso de seus institutos e a eventual dificuldade de cumprir as obrigações acessórias do regime tributário comum. Antes de representar uma violação ao princípio da igualdade tributária, a restrição de determinadas atividades no Simples Nacional caracteriza parte da aplicação, pelo Poder Público, da finalidade extrafiscal desse tributo. A exclusão de algumas atividades visa reduzir fraudes, especialmente na terceirização ilegal de empregados, bem como visa exercer maior controle sobre atividades específicas.

Ao analisar a questão da discriminação de atividades a luz do Simples Federal (Lei Federal nº 9.317/1996) nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1643, o Supremo Tribunal Federal entendeu que razões de natureza extrafiscal justificariam a exclusão de determinadas atividades do âmbito de aplicação daquela lei.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do artigo 9º da Lei 9317/96, uma vez que o pedido visa a defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. Legitimidade ativa da Confederação. O Decreto de 27/05/54 reconhece-a como entidade sindical de grau superior, coordenadora dos interesses das profissões liberais em todo o território nacional. Precedente. 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela "simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas" (CF, artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho

sem assistência do Estado. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.
(BRASIL, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1643, Tribunal Pleno, Relator Ministro Maurício Corrêa, julgado em 05/12/2002, **Diário de Justiça** de 14/03/2003, destaque nosso)

1.3.5 Critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)

As informações normativas que tornam possível precisar a exata quantia devida a título de tributo são chamadas de critério quantitativo do consequente das normas tributárias (CARVALHO, Curso, 2008, p. 356). O critério quantitativo é composto de base de cálculo e alíquota. A combinação de ambas permite fixar tributo proporcional à riqueza que lhe deu causa, com observância do princípio da capacidade contributiva.

A fixação do critério quantitativo pelo legislador ordinário é, em regra, livre. Além dos limites decorrentes da distribuição das competências tributária e as imunidades constitucionais, o principal limitador constitucional à fixação das alíquotas é o princípio da capacidade contributiva.

Aliomar Baleeiro (2006, p. 690-691) distingue dois tipos de capacidade contributiva ou econômica: a objetiva (ou absoluta) e a subjetiva (ou relativa e pessoal). O princípio da capacidade contributiva objetiva ou absoluta “obriga o legislador a tão somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica” (BALEEIRO, 2006, p. 690). O princípio da capacidade econômica objetiva está relacionado ao fundamento jurídico do tributo e é diretriz para a eleição da hipótese de incidência tributária. A escolha pelo legislador dos indicativos de riqueza a tributar deverá, portanto, refletir-se sempre à efetiva riqueza do contribuinte.

O princípio da capacidade econômica ou contributiva subjetiva “refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto” (BALEEIRO, 2006, p. 691). A capacidade econômica subjetiva está relacionada aos critérios de graduação do tributo e os limites à tributação.

Do princípio da capacidade contributiva desprendem-se os princípios da igualdade tributária e da vedação ao confisco.

Pelo princípio da isonomia aplicado ao critério quantitativo, o critério quantitativo de contribuinte em condições iguais devem ser equivalentes. A igualdade sempre pressupõe uma

comparação, se dá com a mensuração da capacidade que determinado agente tem para contribuir com o custeio do Estado, em maior ou menor montante. A igualdade na participação dos custeios dos gastos gerais do Estado, por sua vez, “deve levar em conta os fins a que se propõe o próprio Estado em questão” (CALCIOLARI, 2007, p. 213).

O princípio da vedação ao confisco veda que os tributos excedam “à força econômica do contribuinte, a qual só se inicia após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio” (BALEIRO, 2006, p. 697). Esse princípio está ligado ao direito de propriedade e impede que a tributação seja excessiva, cerceando os meios de produção e subsistência do contribuinte.

No caso do Simples Nacional aplicado às micro e pequenas empresas, o critério quantitativo variará de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte, o Estado no qual ele está localizado e a receita bruta auferida, nos termos do art. 18 e anexos da Lei Complementar nº 123/2006. De fato, as tabelas anexas à Lei Complementar nº 123/2006 determinam alíquotas e bases de cálculo distintos para cada ramo de atividade e receita bruta anual. Há, ainda, a possibilidade dos Estados estipularem alíquotas diferenciadas, a depender do Estado.

A primeira vista, haveria violação ao princípio da isonomia, pois a contribuintes em situação semelhante foram fixados critérios materiais distintos.

Com já exposto, não é correto reduzir a justiça tributária ao princípio da capacidade contributiva e seus correlatos princípios da igualdade e da vedação ao confisco. Outros princípios como a extrafiscalidade, a praticabilidade e a necessidade de combate à evasão fiscal também informam o sistema e atenuam o papel da capacidade contributiva (BALEIRO, 2006, p. 698).

No caso do simples, o critério comparativo foram as diferentes atividades passíveis de enquadramento no Simples Nacional. Assim, a comparação há que se dar entre contribuinte de uma mesma categoria ou atividade econômica.

A possibilidade dos Estados estabelecerem alíquotas diferenciadas com base em sua realidade econômica atende, em especial, a extrafiscalidade. Não é possível comparar no âmbito do Simples as alíquotas de diferentes atividades, pois, no exercício da regulação econômica pela via dos tributos, o legislador ordinário entender ser indispensável estabelecer facilidades e encargos para atividades em distintos níveis de desenvolvimento e retorno econômico. Por outro lado, os fatores socioeconômicos do Brasil são muito diferentes em suas várias regiões. Para alguns Estados a realidade econômica é mais modesta que em outros,

justificando que se reduzam os limites do Simples Nacional ou que se adote critério quantitativo diferenciado.

1.3.5.1 Tributos fixos do Simples Nacional

Há tributos que são cobrados com base em valores fixos e predeterminados. Nos chamados “tributos fixos” o valor da dívida tributária é estabelecido em valores definitivos e invariáveis, mesmo que o fato gerador não tenha ocorrido.

No regime do Simples Nacional há alguns tributos fixos. Para o Microempreendedor Individual (MEI) a tributação independe da receita auferida. No regime do Simples Nacional o Microempreendedor Individual deverá pagar R\$ 5,00 (cinco reais) em substituição à contribuição social e R\$ 45,65 (quarenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos) a título de uma espécie de substituição da contribuição previdenciária patronal a cargo da pessoa jurídica. Caso o microempreendedor seja, também, equiparável aos sujeitos passivos do ICMS ele deverá pagar, também, R\$ 1,00 (um real) por mês.

Além dos tributos devidos pelo Microempreendedor Individual (MEI), o art. 18, § 18, da Lei Complementar nº 123/2006, autoriza que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas respectivas competências, estabeleçam na forma definida pelo Comitê Gestor valores fixos mensais para o recolhimento de tributo substitutivo ao ICMS e ISS para microempresas que tenham auferido receita bruta no ano-calendário anterior de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais).

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2008a, p. 356-358), os tributos fixos, tal como os tributos do Simples Nacional acima citados, são inconstitucionais, pois não observam o princípio da capacidade contributiva e, ainda, porque a Constituição Federal teria escolhido o binômio hipótese normativa e base de cálculo como diferenciados dos tributos.

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra. (CARVALHO, P. B., 2008a, p. 356)

Esse entendimento, contudo, não é unânime.

Se considerarmos a tributação fixa uma norma de simplificação tributária, a sua adoção no caso concreto pode se harmonizar ao princípio da capacidade contributiva. Ao analisar as normas de simplificação tributária, Maria Regina Costa entende que o princípio da capacidade contributiva deve ser sopesado com outros princípios constitucionais, dentre os quais os princípios da isonomia e da eficiência.

[A] adoção de normas de simplificação tributária pelo direito positivo há de ser sopesada à vista dos benefícios que poderá acarretar ao sistema como um todo, uma vez que, necessariamente, tais normas desconsideram a capacidade contributiva efetiva do sujeito passivo, constituindo mais uma atenuação autorizada a essa diretriz, operada pelo princípio da praticabilidade. (COSTA, R. M., 2007, p. 174-175).

No caso, a previsão de pagamento de tributos fixos pode ser um mecanismo necessário para garantir a arrecadação, reduzir a elisão e a fraude fiscal, bem como simplificar a atuação do contribuinte (COSTA, R. M., 2007, p. 174). Para tanto, as normas de simplificação devem partir da normalidade média, de modo a evitar prejuízos ao princípio da capacidade contributiva em casos concretos (DUTRA, 2010, p. 32-34).

A jurisprudência atual e reiterada tende, também, a considerar constitucionais os tributos fixos. A ementa abaixo bem ilustra o posicionamento predominante no Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. POSSIBILIDADE. VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, as sociedades uniprofissionais de advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, não recolhendo o ISS sobre o faturamento, mas em função de valor anual fixo relativo a cada profissional.

3. A verificação quanto ao cumprimento dos requisitos para enquadramento no regime de tributação previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68 enseja análise de matéria fático-probatória, o que é vedado ao STJ, em recurso especial, por óbice das Súmulas 5 e 7/STJ.

Agravo regimental improvido.

(BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 105.094/PE, Relator Ministro

Humberto Martins, julgado em 24/04/2012, **Diário de Justiça Eletrônico** de 02/05/2012)

Filiamo-nos ao entendimento de que os tributos fixos podem ser constitucionais, a depender do contexto legislativo, econômico e social no qual eles são criados. Como bem coloca Maria Regina Costa, as normas de simplificação são legítimas quando elas consistem “no preço que faz possível a aplicação efetiva do tributo e, portanto, garantem uma eficácia razoável (ainda que conscientemente estrita) da distribuição da carga fiscal com fundamento na capacidade econômica” (COSTA, R. M., 2007, p. 174). Não é correto, por outro lado, reduzir a justiça tributária ao princípio da capacidade contributiva e seus correlatos princípios da igualdade e da vedação ao confisco. Outros princípios como a extrafiscalidade, a praticabilidade e a necessidade de combate à evasão fiscal também informam o sistema e atenuam o papel da capacidade contributiva (BALEIRO, 2006, p. 698).

A adoção de critério quantitativo fixo, portanto, deve ser apropriada à consecução dos objetivos pretendidos, deve ser indispensável à conservação do direito e sua carga de restrição ao princípio da capacidade contributiva deve ser compatível com os resultados pretendidos, de maneira a garantir um ônus equânime.

Uma vez que os valores dos tributos fixos do Simples Nacional são baixos, adequados aos microempresários, pequenas e microempresas que são sujeitos passivos, somente são constitucionais se partirmos do pressuposto de que a diminuta escala desses negócios justifica a adoção de critério extremamente simples de tributação. Se entendermos que o microempreendedor individual não tem meios operacionais de organizar sua contabilidade com precisão, de modo a arcar com tributos sobre a receita bruta, sua tributação no Simples deve ser considerada constitucional. Esta é a realidade dos microempreendedores brasileiros com receita bruta anual inferior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), que geralmente não contam com empregados⁴, contadores ou sistemas informatizados de gestão contábil que possam auxiliá-los a calcular tributos sobre a receita bruta, com todas as variáveis e exceções do Simples Nacional. O mesmo se pode dizer dos tributos fixos aplicáveis às microempresas que auferiram receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e que estejam localizadas nos Estados, Distrito Federal e Municípios que estabelecerem valores fixos para recolhimento do ICMS e do ISS (art. 18, § 18, da Lei Complementar nº 123/2006). No contexto econômico dessas Unidades da Federação tais microempresas tem dificuldade de operacionalizar sua contabilidade a fim de

⁴ Conforme já explanado no item sobre os sujeitos passivos, esses microempreendedores podem ter um único empregado, desde que esse receba 1 (um) salário mínimo ou o salário base da categoria profissional.

recolher corretamente os tributos variáveis. Em todo caso, o valor a ser fixado pelas Unidades da Federação deve ser sempre proporcional ao pequeno porte dessas empresas.

1.3.5.2 Critério quantitativo: alíquota

No sistema tributário brasileiro a fixação da alíquota é reservada à lei em sentido estrito. Juntamente com a base de cálculo, ela compõe a fórmula matemática que indicará o valor a ser recolhido aos cofres públicos. Ela pode ser tanto um valor fixo variável em razão da base de cálculo (por exemplo: R\$ 1,00 por litro do produto) ou pode ser uma fração da base de cálculo mensurável em pecúnia.

No regime do Simples optou-se pela alíquota em um percentual da receita bruta, estabelecida a partir de uma relação de proporção com a receita bruta. Verifica-se a receita bruta em 12 (doze) meses de atividade do contribuinte e, com esse dado, procura-se na tabela a alíquota correspondente. Para outras pequenas e microempresas optantes que desempenham determinadas atividades, o art.18, § 5º-D, combinado com o Anexo V, ambos da Lei Complementar nº 123/2006, prevê a utilização da folha de pagamento para compor, juntamente com a receita bruta, uma proporção a partir da qual se extrai a alíquota aplicável. De maneira geral, as alíquotas aplicáveis variam conforme a atividade desempenhada pela empresa, localização e receita bruta auferida no ano anterior.

A partir de um exame cuidadoso das tabelas de alíquota do Simples Nacional, conclui-se que o legislador pretendeu estabelecer um tributo progressivo, no qual a alíquota será maior na medida em que a empresa tributada tiver mais recursos.

Há dois tipos de alíquotas progressivas. A progressividade perfeita é “aquela que se baseia em escalas de bases de cálculo progressivas com alíquotas próprias também progressivas, sendo estas aplicadas apenas dentro das respectivas porções de bases de cálculo participantes da mesma escala” (OLIVEIRA, R. M., 2008, p. 438). É o caso, por exemplo, do Imposto de Renda de Pessoa Física, no qual para o cálculo do imposto devido por um único contribuinte cada alíquota deve ser aplicada a uma faixa correspondente de renda auferida. A progressividade imperfeita é aquela na qual “as alíquotas são progressivas em função do crescimento da base de cálculo, mas sendo elas aplicadas sobre a totalidade da base tributável, ou seja, sendo sempre aplicada uma única alíquota, correspondente ao topo da escala de progressão que tenha sido atingida pela base de cálculo” (OLIVEIRA, R. M., 2008, p. 438).

No Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a progressividade é “imperfeita”, pois a alíquota aumenta a medida que o aproveitamento econômico da propriedade rural diminui. O escalonamento da alíquota, neste caso, tem finalidade extrafiscal, pois visa induzir a produção rural.

A progressividade das alíquotas do Supersimples é imperfeita, pois uma única alíquota é aplicada conforme o valor da receita bruta apurada nos últimos 12 (doze) meses. Não há escalonamento na aplicação das alíquotas por faixa de receita, tal como ocorre no Imposto de Renda.

Embora não haja vedação legal ou constitucional ao estabelecimento de uma progressividade imperfeita, sua aplicação há de observar o limite da razoabilidade e da própria materialidade sujeita à tributação, de modo que no caso concreto o tributo não tenha caráter confiscatório (OLIVEIRA, R. M., 2008, p. 441). No caso do Supersimples, não há excesso na modalidade de tributação por alíquotas progressivamente “imperfeitas” escolhidas pelo legislador. Contudo, há um visível descumprimento de uma das finalidades essenciais do Supersimples, que é incentivar o desenvolvimento das empresas.

De fato, no caso do Simples Nacional o aumento das alíquotas em razão do aumento da receita bruta não incentiva o crescimento das micro e pequenas empresas. Quanto maior o tamanho da empresa, maior a tributação proporcional. Se o objetivo da tributação pelo regime especial unificado de tributação era facilitar o desenvolvimento das micro e pequenas empresas, a progressividade das alíquotas pode ser um entrave. A progressividade de alíquotas tende a tributar mais quem tem maior sucesso em sua atividade econômica. Isso desincentiva a produção, pois reduz a margem de lucro à medida que a produção aumenta. De acordo com Aldo Bertolucci (2001, p. 58), “se a alíquota do imposto aumenta à medida que aumenta a remuneração de uma pessoa ou o lucro de uma empresa, existe um desestímulo ao maior trabalho e ao maior lucro”.

A adoção de alíquotas progressivas no Simples Nacional poderia, por outro lado, atender com êxito outra função extrafiscal desse tributo, qual seja, a intervenção no domínio econômico. A progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), por exemplo, é meio eficaz para desestimular a manutenção de propriedades não utilizadas ou, no caso do ITR, a subutilização de propriedades rurais potencialmente produtivas. Não nos parece que esse seja o caso da progressividade do Simples Nacional, porquanto a finalidade do Regime não é a manutenção de pequenas e microempresas dentro do porte econômico em que elas já estão enquadradas, mas dar-lhes condições para crescer e desenvolver-se.

Hodiernamente, são inúmeras as críticas sobre a progressividade. As de índole econômica alcançam os efeitos nocivos à produção e ineficiência da distribuição de renda. Sobre os efeitos concorrenciais nocivos, a tributação progressiva poderia gerar nefastos efeitos econômicos. O agente econômico eficiente, capaz de produzir melhor ou com um menor custo seria tributado mais pesadamente, enquanto o ineficiente seria mais levemente tributado. Assim, haveria aqui verdadeira premiação ao menos produtivo.

Alguns salientam que a capacidade contributiva aplicada aos rendimentos, o patrimônio ou consumo será sempre equívoca, já que não levaria em conta os serviços públicos auferidos. Ou seja, aqueles que utilizam em maior medida os serviços públicos não remunerados diretamente mediante taxa, dando ensejo ao gasto público custeado por todos, possuem maior capacidade contributiva do que os demais.

Friedrich Hayek, ainda que dentro deste viés economicista, salienta os efeitos nocivos da progressividade numa economia de livre-mercado. Destaca entre eles, a distorção na remuneração dos serviços, que poderia premiar a renda obtida com serviços menos qualificados e mais baratos, distorcendo os mecanismos de oferta e demanda, na medida em que distorce os rendimentos obtidos com a prestação daqueles serviços. Ademais, a progressividade, no entender deste autor, não discrimina os riscos do empreendimento, inviabilizando algumas iniciativas privadas. (CALCIOLARI, 2007, p. 210-211)

Vale observar, ainda, a posição do Supremo Tribunal Federal, que já afirmou que a progressividade somente pode ser adotada quando prevista na respectiva norma constitucional. De acordo com esses precedentes do Supremo Tribunal Federal, a progressividade não pode ser usada como método de aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos reais, pois esse somente seria aplicável aos impostos pessoais (DUTRA, 2010, p. 53). Transcrevemos algumas ementas de acórdãos que ilustram esse entendimento do Supremo Tribunal Federal:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPTU. LEI MUNICIPAL 1.206/1991 E LEI MUNICIPAL 2.257/2006. LEGISLAÇÃO LOCAL. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF). 2. O acórdão recorrido resolveu a controvérsia com fundamento na legislação infraconstitucional local (Leis Municipais de Ipatinga nºs 1.206/1991 e 2.257/2006. Súmula 280 do STF, verbis: Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário. Precedentes: RE 385.946-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, segunda turma, DJ 14/10/2005, e AI 778.608-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, segunda turma, DJe 22/10/2010. 3. A configuração de ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal, no caso, impõe o exame do conjunto fático-probatório constante dos autos, hipótese inviável em recurso extraordinário. Súmula 279/STF, verbis: Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. 4. No mesmo sentido: AI nº 746058-AgR, Relator o Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, Dje 028 de 11.02.2011; RE nº 633101-AgR, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Dje 93 de 14.05.2012. 5. In casu, o acórdão recorrido assentou: “EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE IPATINGA. IPTU. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. EC N. 29/2000.

LEGISLAÇÕES MUCICIPAIS. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E DA ESPERA NONAGESIMAL. **O fenômeno constitucional da recepção consiste em validação da legislação criada em determinada ordem constitucional pela nova constituição originária. In casu, a legislação municipal institui progressividade fiscal não amparada pela Constituição da República. O fato de a EC 29/2000 ter passado a admitir a instituição de tal instituto tributário não acarreta a constitucionalidade superveniente da Lei Municipal n. 1.206/1991, mesmo porque tal fenômeno não é admitido pelo ordenamento jurídico brasileiro.** Instituído a Lei Municipal n. 2.257/2006 novas alíquotas progressivas, a nova lei deve observância aos princípios constitucionais, mormente o princípio da anterioridade e o da espera nonagesimal. Considerando que a entrada em vigor da referida lei ocorreu em 28 de dezembro de 2006, o IPTU do exercício fiscal de 2007 não pode ser cobrado com respaldo na nova lei". 6 . Agravo a que se nega provimento.

(BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 789.678/MG, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 30/10/2012, acórdão divulgado no **Diário da Justiça Eletrônico** de 04/12/2012 e publicado em 05/12/2012, destaque nosso)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS "INTER VIVOS" - ITBI. PROGRESSIVIDADE. ESCALONAMENTO DE ALÍQUOTAS CONFORME CRITÉRIOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. IMPOSSIBILIDADE NO PERÍODO EM QUE AUSENTE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPRESSA. **O imposto previsto no art. 156, II da Constituição não admite a técnica da progressividade, enquanto ausente autorização constitucional expressa.** Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° AI 456.768/MG, Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 14/09/2010, divulgado no Diário de Justiça Eletrônico de 07/10/2010 e publicado em 08/10/2010, destaque nosso)

No caso, não há previsão constitucional de progressividade para o Simples Nacional, motivo pelo qual o escalonamento de suas alíquotas seria inconstitucional.

Ressalte-se que a progressividade do Simples Nacional não está relacionada à distribuição de renda. O problema da redistribuição de renda é antes um problema de administração estatal interna do que de tributação. Como redistribuição de renda ou dos ônus tributários (custeio do Estado), a progressividade apenas funcionaria se houvesse um forte comprometimento do Estado em aplicar, por meio dos gastos públicos, o valor arrecadado a mais em razão da aplicação de tributos progressivos em políticas sociais distributivas eficazes (CALCIOLARI, 2007, p. 212).

Ainda que a progressividade fiscal do Simples não seja coerente com o desejo do legislador de crescimento das empresas nacionais, parece-nos que foi observado o princípio da vedação ao confisco no Simples Nacional, uma vez que as alíquotas não são elevadas a ponto de adentrar o patrimônio do contribuinte sem justa causa. As alíquotas também guardam relação de razoabilidade com o tamanho das empresas tributadas pelo Simples. Os

valores decorrentes da aplicação das alíquotas do Simples Nacional são, quase sempre, inferiores à tributação total média no sistema tributário “comum”.

Hodiernamente, são inúmeras as críticas sobre a progressividade. As de índole econômica alcançam os efeitos nocivos à produção e ineficiência na distribuição de renda. Sobre os efeitos concorrenciais nocivos, a tributação progressiva poderia gerar nefastos efeitos econômicos. O agente econômico eficiente, capaz de produzir melhor ou com um menor custo seria tributado mais pesadamente, enquanto o ineficiente seria mais levemente tributado. Assim, haveria aqui verdadeira premiação ao menos produtivo. (CALCIOLARI, 2007, p. 210)

Em síntese, as alíquotas do Simples Nacional guardam em si razoabilidade para com a expressão econômica e a finalidade buscada pelo legislador de reduzir os custos tributários para as pequenas e microempresas. A progressividade das alíquotas do Simples Nacional, contudo, não condiz com a necessidade de fomentar crescimento dessas empresas, na medida em que aumenta a carga tributária à medida que a empresa cresce.

1.3.5.3 Base de cálculo

De acordo com Alfredo Augusto Becker (1998, p. 329), o núcleo da hipótese de incidência da norma é o seu elemento mais importante. É o núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos. No caso das normas jurídicas, é o núcleo, sempre representado pela base de cálculo, que confere o gênero jurídico ao tributo. Assim, se a base de cálculo é igual para dois impostos, eles são na verdade impostos iguais.

A doutrina hoje evoluiu para considerar que, ao lado da base de cálculo, o critério material também é fator distintivo dos tributos e elemento para identificação de sua verdadeira natureza jurídica. De fato, segundo Paulo de Barros Carvalho, ao lado do critério material, a base de cálculo é essencial para determinar o valor da prestação pecuniária, medir a proporção real do fato e identificar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma (CARVALHO, P. C., 2008a, p. 360).

O legislador se reporta a eventos ou bens para estabelecer tributos. Ao legislar, escolhe a fórmula matemática que irá estipular o conteúdo econômico do tributo a partir de um suporte fático que bem represente a grandeza do evento ou bem a ser tributado. Tal

suporte fático deverá ser representado pela base de cálculo. Ela poderá ser qualquer atributo com expressão econômica, desde que relacionado ao evento ou bem tributado. A base de cálculo servirá para manter a proporcionalidade e o nexó lógico entre o evento tributado e o valor a recolher. Ao mesmo tempo, a base de cálculo também terá a função de, juntamente com a alíquota, estabelecer a prestação pecuniária.

A base de cálculo é de grande importância, também, para manter a proporção entre a riqueza auferida ou possuída e a tributação, conforme exige o princípio da capacidade contributiva previsto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Além de determinar o valor a ser tributado na proporção do evento ou bem objeto da norma tributária, a base de cálculo também servirá para confirmar ou infirmar a verdadeira natureza da hipótese tributária.

Muitas são as hipóteses em que o legislador emprega uma denominação ao tributo que leva a crer que ele tem uma natureza que, na verdade, ele não a possui. Há, por exemplo, inúmeras prestações fiscais que já se passaram por taxas e vice versa. Ponderada com o critério material, a base de cálculo é um instrumento sólido para identificar o verdadeiro critério material da hipótese e, assim, verificar o enunciado da lei.

Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, cintado de cautelas diante dos frequentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia ente o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada. (CARVALHO, P. B., 2008a, p. 363-364)

A importância de tal verificação deve-se a necessidade de verificar a possibilidade lógica de figuras tributárias, sua conformidade com a ordem constitucional vigente e a real finalidade a que buscou o legislador ao editar a norma tributária.

No caso do Simples Nacional, a base de cálculo – quando o tributo não cobrado a valor fixo – é a receita bruta.

Para fins de aplicação da Lei Complementar nº 123/2006, considera-se receita bruta “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e

os descontos incondicionais concedidos” (art. 3º, § 1º da LC no 123/2006). Essa receita bruta não é considerada de maneira uniforme para fins de tributação, pois se depreende do § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, que a receita bruta decorrente das diversas atividades desempenhadas pela empresa deve ser declarada e considerada separadamente quando da delimitação da base de cálculo.

No nosso sentir, foi adotada base de cálculo adequada ao critério material e ao sujeito passivo do Simples Nacional. Com efeito, a receita bruta é uma medida de fácil aferição que reflete, claramente, o tamanho da atividade econômica da empresa. Assim, por meio dessa base de cálculo é possível tributar as micro e pequenas empresas de acordo com sua capacidade contributiva, atendendo não apenas à proporcionalidade que há que se manter entre tributo e riqueza auferida ou possuída, como também ao comando constitucional de conferir tratamento tributário facilitado às micro e pequenas empresas.

1.4 Simples Nacional: novo tributo?

A natureza jurídica do Simples Nacional é uma questão complexa e controvertida. A modificação dos critérios material e quantitativo da regra-matriz sem a correspondente modificação da competência tributária e da denominação dos tributos abrangidos é nova e ambígua.

De acordo com Silas Santiago (2011, p. 30), houve mudança na base de cálculo dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, mas não foram alteradas as competências originárias de cada ente federado, não se permitindo, assim, a criação de novos tributos.

Vimos, até aqui, que no Simples Nacional tem vigência uma base de cálculo unificada, em substituição àquelas originalmente previstas para os tributos que o compõem, o que convencionamos denominar “base de cálculo substituta”.

[...]

Ora, se temos uma única hipótese de incidência tributária, instituída pela mesma lei, sendo essa o núcleo do tributo, e sendo cada tributo igual somente a si mesmo, teríamos sim um novo tributo.

Apreciamos essa ideia. Contudo, não é essa nossa conclusão.

Na verdade, na medida em que a Constituição Federal determinou que a lei complementar pudesse criar um regime unificado de arrecadação, cobrança e

fiscalização de tributos, não alterou as competências originárias de cada ente federado e não deu permissão para a criação de novos tributos.

O que se fez foi o mero deslocamento da base de cálculo de cada um dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional. A partir da opção do contribuinte, ela passa a ser medida por novos parâmetros, diferentes dos previstos nas incidências originárias. (SANTIAGO, 2007, p. 31-32)

Arthur César Cavalcanti Loureiro entende que o Simples Nacional é um sistema de arrecadação e não um novo tributo por faltar a ele a obrigatoriedade característica dos tributos. De acordo com Arthur Loureiro, “a nova disciplina introduzida pela LC n° 123/06 não chegou a efetivamente “criar” um novo tributo, dada a facultatividade em relação ao contribuinte, que pode optar por sujeitar-se ao seu regime ou pode continuar a recolher isoladamente os tributos abrangidos por este” (LOUREIRO, 2009, p. 106).

James Marins e Marcelo Bertoldi (2007, p. 74) entendem que não falece obrigatoriedade ao Simples Nacional, pois ainda que o regime seja facultativo, os tributos abrangidos pelo sistema não o são. De fato, uma vez escolhido o regime tributário pelo contribuinte, ele é obrigado a recolher os tributos nele previstos. Segundo James Marins e Marcelo Bertoldi, contudo, isso não significa que o Simples Nacional seja um novo tributo, pois ele seria apenas “forma nova de arrecadar tributos velhos” (MARINS, BERTOLDI, 2007, p. 74).

Uma das principais características do Simples Nacional é sua opcionalidade, que decorre expressamente do comando contido no inc. I do parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal. Deve-se sublinhar, no entanto, que essa opção refere-se tão somente ao regime de arrecadação e não aos tributos incidentes. Naturalmente, inexistente a obrigação tributária, que é compulsória por definição, assim como inexistente a substituição de tributos antigos por um tributo novo. No entanto, o Simples Nacional não é tributo novo, mas forma nova de arrecadar tributos velhos, caracterizada por seu sistema opcional de apuração (por estimação objetiva), fiscalização (compartilhada), lançamento (unificado) e arrecadação (conjunta). (MARINS, 2007, p. 74)

Carlos Renato Cunha é mais contundente. De acordo com ele, os requisitos para a criação de um novo tributo são aqueles previstos no art. 154, inciso I, da Constituição Federal: criação por meio de lei complementar, adoção da sistemática da não cumulatividade e não possuir hipótese tributária ou base de cálculo dos impostos discriminados no texto constitucional (CUNHA, 2011, p. 274). Desses requisitos, o Simples Nacional cumpriria apenas o primeiro, isto é, criação por meio de lei complementar. O Simples Nacional seria cumulativo e teria hipótese tributária idêntica ao imposto de renda, já previsto no texto constitucional (CUNHA, 2011, p. 275). Carlos Renato Cunha ainda afirma que o obstáculo da

coincidência de hipótese tributária não poderia ser ultrapassado pela consideração do Simples Nacional como contribuição social porque ele não está vinculado a nenhuma finalidade estatal (CUNHA, 2011, p. 279-280). De toda sorte, caso o Simples Nacional fosse novo tributo, o mesmo seria inconstitucional na medida em que instituiria isenções de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em desconformidade com o inciso III do art. 151 da Constituição Federal (CUNHA, 2011, p. 280).

Carlos Renato Cunha se vale da literalidade dos arts. 1º, 12 e 13 da Lei Complementar nº 123/2006 para afirmar que o legislador criou um mecanismo de simplificação da execução da lei superior tributária, em observância ao princípio da praticabilidade tributária, que permite o recolhimento conjunto de 8 (oito) tributos distintos.

Temos a sincera impressão de que o SIMPLES nacional é uma expressão de tipo “tû-tû” no direito brasileiro. Isso porque tal nome, em si anêmico, semanticamente, engloba, na realidade, um plexo consideravelmente grande de normas jurídicas diversas entre si. Poderíamos expressar as normas jurídicas que dizem respeito ao SIMPLES nacional sim utilizar tal expressão, mas seria tão grande e tão complexa a missão, que seria ela inútil. [...]

O SIMPLES nacional é, então, um plexo normativo com vistas à simplificação da aplicação de normas tributárias. E isso podemos notar tanto da previsão de seus arts. 12 e 13, acima transcritos, quanto de uma análise sistemática dos dispositivos que tratam da forma de recolhimento e destinação dos valores arrecadados. (CUNHA, 2011, p. 286-287)

A partir da opinião de James Marins e Marcelo M. Bertoldidesenvolvida na obra *supracitada*(sem, portanto, adentrar na discussão acerca da hipótese de incidência tributária), Roque Antônio Carrazzaafirma que o Simples Nacional não contempla a criação de novos tributos:

Em meio a todas essas questões, uma ideia, porém, precisa ficar clara: a Lei Complementar nº 123/2006 não instituiu qualquer novo tributo, mas apenas abriu espaço, em favor das microempresas e das empresas de pequeno porte que voluntariamente aderirem ao *Simples Nacional*, à unificação da fiscalização, do lançamento e da arrecadação de determinados impostos e contribuições. Em nenhum momento – convém que se frise – atropelou as garantias formais e materiais, plasmadas pela Constituição Federal, que protegem o contribuinte contra eventuais excessos fazendários.

Noutras palavras, o *Simples Nacional* não criou – para as microempresas e as empresas de pequeno porte que a ele voluntariamente aderirem – novas incidências tributárias, mas, pelo contrário, mitigou as existentes, por meio de uma série de reduções de bases de cálculo e de alíquotas, de simplificações contábeis, de isenções e de benefícios em geral. (CARRAZZA, 2011, p. 1024-1025)

Não obstante a pertinência dos entendimentos acima, filiamo-nos à corrente doutrinária que entende ser a hipótese de incidência tributária, em especial, o critério material, como elemento inequívoco de identificação da real natureza jurídica de um tributo.

Segundo Alfredo Augusto Becker, “o que diferencia uma regra jurídica de outra, conferindo especificidade a cada regra jurídica, é o conteúdo da hipótese de incidência e o da regra; noutras palavras, é a natureza dos fatos que compõem a hipótese de incidência e a natureza das consequências” (BECKER, 1998, p. 321). No mesmo sentido, Geraldo Ataliba é categórico quanto à configuração do tributo a partir de sua hipótese de incidência:

21.1 Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é una e indivisível. Trata-se de ente lógico-jurídico unitário e incindível.

[...]

21.2 Como ente jurídico – entidade do mundo do direito – trata-se de uma só coisa: “hipótese de incidência”. Esta é que, no seu todo unitário, dá configuração ao tributo, e permite determinar, por suas características, a espécie tributária.

21.3 A consequência imediata e necessária do caráter unitário da hipótese de incidência está, em cada caso, na identificação de cada hipótese de incidência só consigo mesma no plano epistemológico-jurídico.

Como decorrência necessária, cada hipótese de incidência só é igual a se mesma e, portanto, inconfundível com todas as demais. Vale dizer – como a hipótese de incidência é o núcleo do tributo – cada tributo só é igual a si mesmo (Isto é, aliás, que permite classificar os tributos em espécies e subespécies). (ATALIBA, 2008, p. 65)

A regra-matriz de incidência tributária vem a ser um instrumento lógico para identificação da hipótese e da consequência tributária. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, ainda que a regra-matriz seja uma fórmula simplificadora, que não exauri em si mesma o exame dos tributos, ela é instrumento lógico confiável para a identificação dos tributos. “Se o legislador chegar ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimir mutação na base de cálculo, estaremos, certamente, ao pé de outra figura impositiva.” (CARVALHO, P. B., 2008a, p. 282). Por isso, o art. 4º do Código Tributário Nacional é claro ao prescrever que “[a] natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.” Assim, se a regra-matriz indicar estrutura lógico formal distinta daquela enunciada pelo legislador deve-se considerar a natureza jurídica indicada pelo sistema da regra-matriz.

A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a

identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio *base de cálculo / hipótese de incidência*, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura que investigamos.

[...]

Temo-nos servido largamente desse modelo funcional para estudar os mais variados problemas tributários, sempre com resultados práticos satisfatórios. Com esse método, pudemos verificar uma série de vicissitudes que tributos como ICMS, o IPI, o ISS, o IPTU e o IR encerram, mas nos foi dado certificar também que inúmeras entidades impositivas, que o legislador não chama de tributo, revestem, inequivocamente, esse feitio. Tudo isso ao lado de taxas e contribuições que, no fundo, são verdadeiros impostos. (CARVALHO, P. B., 2008a, p. 378-379)

A partir do exame da hipótese de incidência tributária, ao lado da base de cálculo, ambas identificadas pela regra-matriz de incidência tributária do Simples Nacional, depreende-se que o regime diferenciado estabelece, na verdade, tributos novos e distintos daqueles elencados no art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006.

Apontaremos as espécies principais.

O primeiro é o tributo devido pelos Microempreendedores Individuais. Para o pequeno empresário individual, o tributo a ser recolhido é estabelecido em valores fixos, predeterminados na própria Lei Complementar nº 123/2006. O critério material neste caso é a opção pelo regime do Simples Nacional.

Às micro e pequenas empresas optantes e enquadradas no Simples Nacional, o critério material é “auferir receita bruta”, desde feita a opção pelo regime. A base de cálculo é a receita bruta.

Haverá base de cálculo distinta apenas para as microempresas com receita bruta anual inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e que estejam localizadas em Unidades da Federação que estabeleçam a tributação fixa em substituição ao ICMS e ao ISS. Nesse caso, entendemos que o contribuinte pagará o Simples Nacional e um novo tributo, aquele estabelecido em valor fixo pela Unidade da Federação competente.

Em todos os casos, há uma evidente diferença de natureza jurídica com os tributos listados no art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006. A natureza jurídica, identificada pelo binômio critério material e base de cálculo, dá a entender que o Simples Nacional não é um sistema unificado de arrecadação de tributos, mas sim um regime de tributação completamente diferente.

Há, é certo, semelhança com o Imposto de Renda. No Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (talvez o tributo mais próximo dos previstos no Simples Nacional) o

critério material é “auferir lucro” e a base de cálculo é o lucro. Essencialmente, ela se diferencia do Simples porque não há deduções na base de cálculo do Simples Nacional, que não considera as despesas necessárias à produção para a redução da base de cálculo, ao passo que o Imposto de Renda incide sobre o lucro, entendido como a renda bruta menos os custos apurados. Além disso, não basta ao micro e pequeno empresário auferir receita para ser tributado, ele deve optar pelo regime diferenciado.

Os demais tributos do art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006 guardam ainda menos semelhanças, conforme quadro resumo a seguir⁵:

Tributo	Critério Material	Base de Cálculo
Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ	Auferir lucro.	Lucro.
Imposto sobre a Produção Industrial – IPI	Industrializar produtos. No caso do IPI sobre importação, o critério material é “importar produto industrializado do exterior”.	Preço da operação na saída do produto. No caso do IPI sobre importação, é o valor que servir de base para cálculos aduaneiros, acrescido do montante desses e dos encargos cambiais devidos pelo importador.
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	Auferir lucro.	Lucro auferido.
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS	Ingresso de receita	Faturamento, observada a legislação vigente e as alterações introduzidas por lei.
Contribuição para o PIS/PASEP,	Ingresso de receita	Faturamento, observada a legislação vigente e as alterações introduzidas por lei.
Contribuição Patronal	Pagar ou creditar salários e	Valor da folha de salários

⁵Quadro organizado a partir da obra de CARVALHO, P. B., 2008b, p. 589 e seguintes.

Previdenciária – CPP,	demais rendimentos do trabalho.	e dos demais rendimentos pagos ou creditados.
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS	Prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.	Preço do serviço.
Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS	No caso de circulação de mercadorias, realizar a operação relativa à circulação de mercadoria ou importação. Praticar operação jurídica que transfira, física ou simbolicamente, a propriedade de mercadoria ou implique sua importação. No caso do transporte, prestar serviço de transporte intermunicipal e interestadual.	O valor atribuído á prestação de serviços pactuada

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte criou novos tributos como opção ao tradicional sistema gerido pelo Código Tributário Nacional e legislação específica. Depreende-se da análise das regras-matrizes dos tributos do Simples Nacional que eles não se confundem com nenhum dos tributos elencados no art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006, apesar deste dispositivo afirmar que o Simples Nacional seria mero instrumento de recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, contribuição para o PIS/PASEP, Contribuição Patronal Previdenciária – CPP, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Enquanto no Simples Nacional a tributação decorre da opção pelo regime diferenciado e tem como base de cálculo a receita bruta ou é cobrado com base em valores fixos predeterminados por lei, em cada um dos tributos enumerados no art. 13 possui fato gerador e bases de cálculo distintas.

Na verdade, as referências às alíquotas de cada um dos tributos do art. 13 da Lei Complementar n° 123/2006 representam regras de distribuição do tributo para as diferentes unidades da federação. Elas representam apenas quanto do valor recolhido por via única por força do Simples será transmitido à União Federal, Municípios, Estados e Distrito Federal. Regras de distribuição de receitas, contudo, não fazem parte do subsistema do Direito Tributário. Elas são, antes, normas dirigidas para o direito financeiro público.

Para o estudo do Direito Tributário, a destinação do produto da arrecadação tributária é indiferente. Isso porque a constituição do crédito tributário inicia-se no lançamento e termina no pagamento do crédito. As relações jurídicas que ocorrem após o pagamento são de natureza de Direito Financeiro, tanto que, se houver desvio do valor arrecadado, não poderá o contribuinte obter a devolução da contribuição paga (CARVALHO, P. B., 2008a, p. 42 e seguintes). Por isso, a referência do art. 13 da Lei Complementar n° 123/2006 aos tributos do chamado “regime comum” não aproxima os do Simples Nacional. A referência em questão somente criou uma isenção heterônoma, pois assim as pequenas e microempresas optantes do Simples Nacional deixaram de ser tributadas pelos principais tributos já existentes no ordenamento jurídico.

Na verdade, mais do que criar tão somente novos tributos, o Simples Nacional criou a partir do permissivo constitucional toda uma nova sistemática de tributação. O legislador partiu da previsão de “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte” inclusive por meio de “regimes especiais ou simplificados” criada a partir da Emenda Constitucional n° 42, de 19 de dezembro de 2003, para criar todo um novo microssistema de tributação voltado às pequenas e microempresas, destinado a redução dos custos tributário e facilitação do cumprimento das obrigações acessórias.

Trata-se de um microssistema novo porque a Lei Complementar n° 123/2006, além de prever tributos novos em substituição àqueles estabelecidos para as demais empresas, no Simples Nacional o recolhimento é unificado e centralizado. Ademais, o sujeito ativo é distinto. No Simples Nacional, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes, por força do inciso IV do parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal. Não por outro motivo o legislador constitucional derivado fala em “regime diferenciado”, e não apenas criação de tributos, isenções ou obrigações descomplicadas.

James Marins e Marcelo C. Bertoldi afirmam que a Lei Complementar n° 123/2006 prevê um novo regime tributário:

Além disso, diversos efeitos jurídicos decorrem da opção do legislador constitucional em exigir que a instituição do Simples Nacional se dê por meio de lei complementar. Em primeiro lugar porque, *a priori*, seu *status* na ordem jurídica 'o de norma geral em matéria de legislação tributária. Logo, a lei do Simples Nacional não é apenas legislação federal, mas Estatuto Nacional do regime tributário especial, com o mesmo status hierárquico do CTN – Código Tributário Nacional, que, embora tenha origem formal em lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição como lei complementar *ratione materiae*.

De modo geral, não se deverá registrar conflito entre o CTN e a Lei do Simples Nacional, porque o regime do CTN permanece integralmente válido para todos os contribuintes fora do sistema Simples, enquanto o microsistema especial prevalecerá para aqueles contribuintes por ele optantes. Caso haja conflito, porém, a Lei do Simples Nacional automaticamente derroga o CTN naquilo que forem incompatíveis, por critério de posterioridade e especialidade. (MARINS, 2007, p 79)

Por se tratar de todo um novo microsistema tributário, ao aderir ao Simples Nacional o contribuinte enquadrável deixa de ser obrigado a cumprir as suas obrigações tributárias pelo “Sistema Geral”, recolhendo os tributos previstos nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal, para responder apenas pelo cumprimento das obrigações simplificadas.

A criação de novos tributos com base de cálculo semelhante (senão idêntica) a tributos já existentes, bem como a previsão de isenção heterônoma, são questões que apenas podem ser superadas se compatibilizados com o Princípio Federativo e os limites da lei complementar tributária. Ainda que a criação do Simples Nacional tenha atendido ao comando do art. 146, inciso III, alínea “d”, da Constituição Federal, essas questões podem indicar uma inconstitucionalidade da própria Emenda Constitucional n° 42/2006, uma vez que o Princípio Federativo (e sua indissociável distribuição constitucional de competências) é cláusula pétrea.

Caso a Constituição Federal permita a criação de novo regime tributário por meio de lei complementar, a aparente inconstitucionalidade será superada, pois mais do que criar novos tributos, a Lei Complementar n° 123/2006 introduziu no ordenamento jurídico todo um novo microsistema de tributação “unificado, facilitado” e mais econômico para as micro e pequenas empresas. Por isso a opção do legislador em estabelecer parâmetros de tributação completamente distintos para as micro e pequenas empresas.

Por outro lado, a Federação não pode ter sido ofendida pela centralização da competência tributária levada a efeito pela Lei Complementar n° 123/2006. A autonomia financeira é requisito indissociável para o exercício federativo. A impossibilidade de criação e alteração de tributos dentro da base de competência tributária prevista na Constituição Federal poderia cercear a autonomia financeira dos entes federativos, em ofensa direta à cláusula pétrea do Estado Federativo.

Para investigar a compatibilidade dos novos tributos criados pela Lei Complementar nº 123/2006 a partir da Emenda Constitucional nº 42/2006, examinaremos se o Simples Nacional realmente consegue efetivar os objetivos econômicos a que se propõe. Em seguida, analisaremos o conteúdo do Princípio Federativo e sua compatibilidade com o Simples Nacional, bem como o alcance das leis complementares tributárias, a luz da repartição de competências constitucionais.

2.O SIMPLES NACIONAL, CUSTOS DE CONFORMIDADE E PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Extrafiscalidade e as normas indutoras

Alguns doutrinadores defendem que o tributo não pode ser utilizado como instrumento de política econômica. Nesse sentido, nenhum sujeito passivo poderia ter qualquer diferenciação legal no que diz respeito ao valor a recolher para pagamento de qualquer tributo.

Prevalece, contudo, a ideia de que é possível e desejável adotar mecanismos diferenciadores na tributação que possam favorecer determinadas atividades desejadas e desencorajar outras atividades prejudiciais à sociedade. Do mesmo modo, de acordo com essa linha de pensamento, seria possível atribuir ao contribuinte de menor capacidade contributiva uma tributação menor, de modo a fomentar a atividade econômica.

Os signos “fiscalidade e extrafiscalidade” são termos empregados na Ciência do Direito para designar valores finalísticos desejados pelo legislador para a lei tributária.

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*. (CARVALHO, P. B., 2008a, p. 251-252)

O Simples Nacional tem função extrafiscal, além de arrecadatória. O “tratamento jurídico diferenciado” a que se refere o art. 146 da Constituição Federal tem o sentido de favorecer as micro e pequenas empresas.

As pequenas e microempresas são socialmente importantes porque, apesar de responderem a um percentual reduzido do Produto Interno Bruto (PIB), são responsáveis pela maior parte dos empregos formais do Brasil (SEBRAE, 2012). Ademais, são essas empresas os embriões dos futuros conglomerados. Por outro lado, as pequenas e microempresas precisam de políticas especiais de Estado, porque elas não têm escala de produção capaz de conferir-lhes competitividade destacada no mercado.

A economia desenvolvimentista tem uma longa história de defender políticas baseadas em produção em escala. A produção em escala afeta o custo médio. Começando com uma empresa bem pequena, o custo médio de produção normalmente cai com o crescimento da empresa. Antes da produção se tornar econômica e a empresa se tornar competitiva, seu tamanho deve alcançar um nível mínimo, chamado de “escala mínima eficiente”. [...] Começar uma empresa de sucesso requer a obtenção de financiamentos suficientes para alcançar a escala mínima eficiente de produção. (COOTER, 2007, p. 176)

O Simples Nacional é, portanto, um instrumento de política econômico-tributária determinado constitucionalmente (SANTIAGO, 2011, p. 29). Para tanto, o Simples Nacional é regulado de forma a facilitar o cumprimento de obrigações tributárias acessórias e reduzir os custos do cumprimento das obrigações fiscais.

2.2 Princípio da praticabilidade tributária

Como bem coloca Alfredo Augusto Becker (1998, p. 70), o direito não é uma realidade metafísica que existe por si mesma, como um fim em si mesma. Ela é um instrumento de convivência social. “A necessidade que deve ser satisfeita é um determinado objetivo escolhido pelo Estado; o instrumento criado pelo artífice humano para satisfazer esta necessidade é a regra jurídica” (BECKER, 1998, p. 70). Conforme São Tomás de Aquino, citado por Alfredo Augusto Becker, “o Direito deve ser ‘aplicável’ do mesmo modo que uma obra teatral deve ser ‘representável’ ou uma peça musical ‘executável’ (BECKER, 1998, p. 71)”.

Nesse sentido, o princípio da praticabilidade tributária visa à efetiva consecução das leis. “A praticabilidade é um princípio jurídico que não encontra formulação em norma escrita, mas se acha difuso no ordenamento” (BALEIRO, 2006, p. 554). Por meio desse princípio implícito, devem ser evitadas formas muito complexas de execução da lei, especialmente nos casos em que a lei tributária deve ser executada em grande escala. Os estudos mais modernos voltados à aplicação da praticidade tributária estão voltados à busca de uma execução simplificada, econômica e viável das leis.

Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exequibilidade, inspira o Direito de forma global. Toda lei nasce

para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito.

A tipificação e a conceituação abstrata estão, portanto, relacionadas com o princípio da praticabilidade, o qual se manifesta pela necessidade de utilização de técnicas simplificadoras da execução das normas jurídicas. Todas essas técnicas, se vistas sob o ângulo da praticabilidade, têm como objetivo:

- evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o que se reduzem os custos de aplicação da lei;
- dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto ou daquelas que representam indevida ingerência na esfera privada do cidadão e, com isso, a satisfação do mandamento normativo.” (BALEEIRO, 2006, p. 554).

Embora, em um primeiro momento os princípios da igualdade e da capacidade contributiva sejam abrandados pelo princípio da praticabilidade, no plano macroeconômico a praticabilidade favorece o tratamento igualitário dos contribuintes, na medida em que leis que não são exequíveis não podem ser aplicadas isonomicamente a todos (BALEEIRO, 2006, p. 789).

Quando esses fenômenos se passam nas leis, em geral admite-se a legitimidade. A praticabilidade, no entanto, opõe-se à justiça no caso ou à distinção segundo a capacidade econômica pessoal e real, embora sirva à uniformidade geral (não discriminação). Por isso, como regra, exige-se que as presunções ensejem sempre a mais ampla prova em contrário (*iuris tantum*) e que a retenção ou o reembolso possibilitem compensação financeira ao responsável tributário. (BALEEIRO, 2006, p. 554)

A praticabilidade atinge, primeiramente, o Poder Legislativo no exercício de sua atividade legiferante. De acordo com MisabelDerzi (2007, p. 139), a norma legal se utiliza de abstrações generalizantes, esquemas e conceitos não apenas por razões de segurança, mas também para viabilizar sua execução.

As abstrações generalizantes integram o conjunto de expedientes legislativos que fazem com que o julgador adquira autonomia em face da lei (COSTA, 2007, p. 159). A tipificação e a abstração das leis, sob o ângulo da praticabilidade, têm por objetivo evitar a investigação exaustiva do caso isolado, reduzindo os custos de aplicação da lei, dispensando a produção de provas difíceis ou impossíveis, bem como evitando a produção de provas que demandariam a invasão excessiva da esfera de intimidade dos cidadãos e empresas (DERZI, 2007, p. 139).

Embora no âmbito tributário a linguagem jurídica empregada utilize preferencialmente conceitos especificantes, em razão do princípio da estrita legalidade tributária, as inúmeras diferenças dos casos concretos e a necessidade de conferir à lei

exequibilidade não há como o legislador escapar de empregar conceitos com maior abertura e elasticidade interpretativa.

As abstrações generalizantes mais utilizadas na técnica legislativa brasileira são presunções, ficções, indícios, normas de simplificação, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas em branco. Nem todas são aplicáveis ao direito tributário, em face dos princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica.

Presunção é “o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é possível” (BECKER, 1998, p. 462). A presunção é a forma de tornar verdadeiro fato possível, provável, cuja prova de existência é difícil ou custosa. Elas acarretam o efeito prático de dispensar a prova da existência do fato desconhecido e, por isso, tratam somente de matéria de fato.

A ficção é um “artifício do legislador, que transforma uma possibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica, fazendo nascer uma verdade jurídica diferente da verdade real” (CARRAZZA, 2011, p. 449). Para Leonardo Sperb de Paola, citado por Regina Helena Costa (2007, p. 168), “a ficção é, em suma, um procedimento de técnica legislativa que amplia em relação a determinados fatos o regime jurídico previsto para outros”. A ficção distingue-se da presunção porque nela não se parte de um fato conhecido, mas simplesmente se toma como certo algo que não existe. De acordo com Regina Helena Costa, em face dos princípios da verdade material e da capacidade contributiva, não se admite no Direito brasileiro a utilização de ficções para criar obrigações tributárias (COSTA, 2007, p. 169).

Indício é “todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos legar, por meio de raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. Nesta acepção, indícios são fatos demonstrados dos quais se deduzem outros fatos.” (COSTA, 2007, p. 169) O indício, assim, é muito frágil e, portanto, não deve ser considerado isoladamente para a exigência de obrigações tributárias. O indício deve ser corroborado por outros meios de prova, sob pena de seu emprego ofender o princípio da segurança jurídica.

Os conceitos jurídicos indeterminados representam um conceito, cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Eles não significam absoluta discricionariedade. O conceito comporta dois limites: “o limite de certeza positiva, que se consubstancia nas margens de seu núcleo, e o limite de certeza negativa, cujos lindes delimitam o que se exclui do conceito, desbordando do halo conceitual” (COSTA, 2007, p. 177). Dado o alto grau de discricionariedade, os conceitos jurídicos indeterminados não podem ser utilizados no direito tributário, sob pena de inconstitucionalidade.

Segundo definição de Karl Engisch, a cláusula geral é uma “formulação de hipótese legal que, em termos de grande generalidade, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos” (*apud* COSTA, 2007, p. 183). A diferença entre conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais é apenas de grau, pois as cláusulas gerais permitem menor discricionariedade. Embora possa, a depender do caso, conferir à norma tributária insustentável insegurança, em face da ambiguidade da linguagem do Direito é inevitável o uso de cláusulas gerais. Por isso, “a partir das situações já delineadas pela Constituição, entende-se que o legislador possa eleger fatos nelas inseridos para, a partir de uma definição com a determinabilidade suficiente, definir as hipóteses de incidência tributária” (COSTA, 2007, p. 184).

No exercício da praticabilidade, as normas de simplificação são as mais utilizadas. As normas de simplificação são modalidade generalizante que compreendem esquemas, padronizações, quantificações e somatórios (COSTA, 2007, 170). As normas de simplificação são também chamadas de “tipificação”.

[Por meio da tipificação] a lei é elaborada apenas para as situações ou casos típicos, com a abstração dos casos que, por serem raros ou anormais, se apresentam como atípicos, assim se desonerando a Administração Fiscal da espinhosa e dispendiosa, quando não, mesmo, impossível, missão de averiguação exaustiva e de apuramento total e integral dos múltiplos e complexos fatos tributários e dos aspectos em que os mesmos se desdobram, bem como da resolução das difíceis questões colocadas pela interpretação de casos-limites. (Casalta Nabais *apud* COSTA, 2007, p. 170)

No âmbito legislativo, o modo de pensar “tipificante” pode ser também técnica a serviço da praticidade da norma. Ela destina-se a viabilizar ou simplificar a execução das normas jurídicas. Essencialmente, tipificar significa criar tipos, modelos gerais elaborados a partir do homem médio, que uma vez adotado pela norma jurídica passa a servir como pressuposto do caso comum ou padrão.

O raciocínio “tipificante” leva em conta o caso médio ou o padrão, desprezando as diferenças individuais, relevantes do ponto de vista da lei. Por isto diz-se que a praticabilidade opõe-se à justiça no caso concreto ou à igualdade, embora sirva para uniformizar a aplicação da lei. A doutrina alemã entende que a “tipificação” da norma tributária em decorrência da necessidade de torná-la exequível é inconstitucional, pois representaria a quebra do princípio da legalidade. As abstrações, presunções e tipificações não seriam interpretação do Direito, mas criação por meio de norma executiva de padrões que desprezam a individualidade dos contribuintes (DERZI, 2007, p. 320).

Atipificação é aplicada não apenas pelo legislador, mas também pelo o Poder Executivo, especialmente naquelas normas que permitem a execução em massa das leis. Os regulamentos, portarias e instruções normativas da Administração Pública visam dar exequibilidade à legislação, buscando soluções mais cômodas e baratas para a arrecadação.

[...] embora a praticabilidade esteja difusa em todo o ordenamento, ela afeta especialmente ao Poder Executivo quando lhe competir executar, de ofício, a lei em massa. As necessidades de simplificação, comodidade e economicidade, que são meros aspectos da praticabilidade, levam à formação (constante de regulamento e outras orientações e prescrições administrativas) de abstrações generalizantes, que podem ser tipos ou conceitos. Esses tipos ou conceitos assumem, tecnicamente, o papel de presunções, cuja legitimidade, ou mesmo constitucionalidade, é discutível.

[...]

As normas que ensejam execução em massa pelo Poder Executivo elevam a seu ponto máximo as necessidades de simplificação e praticabilidade. No direito tributário, continuamente, o lançamento para cobrança de tributos representa a aplicação da norma legal a milhares de casos. Os regulamentos e demais atos da Administração, baixados com vistas a possibilitar a execução das leis, guiam-se pelo princípio da praticabilidade e devem buscar as soluções mais simples, cômodas e econômicas. Exatamente a propósito da administração em massa, se tem colocado, na atualidade, em especial no direito alemão, o modo de raciocinar “tipificante”.

O objetivo desse modo de pensar é sempre o mesmo: evitar a averiguação de cada caso concreto, a avaliação individual e o levantamento de provas difíceis que exigiriam a manutenção de aparatos administrativos de elevado custo, tornando anti-econômica a arrecadação. (DERZI, 2007, p. 141-142)

Seja no momento da elaboração das leis, seja no lançamento, o objetivo da praticabilidade tributária é sempre o mesmo: tornar a norma tributária exequível, evitando a averiguação de cada caso concreto e o levantamento de provas difíceis, que exigiriam um aparato administrativo demasiado grande e caro.

O modo de pensar padronizante é diverso do fenômeno da aplicação individual do direito. Na aplicação individual do direito, “o fato é construído, despido de sua complexidade factual e reduzido às circunstâncias juridicamente relevantes. Dele se forma o conceito jurídico individual, pronto para subsunção.” (DERZI, 2007, p. 331). No raciocínio padronizante ou tipificante, abandona-se a individualidade da aplicação. Sua prioridade é a aplicação da lei em massa, por meio da substituição do caso concreto por um esquema padrão.

O modo de pensar, impropriamente chamado tipificante, não coloca o fato isolado real sob o critério amplo e abstrato da norma, mas sob um outro padrão – *clichê* de fatos – previamente construído e que corresponde a uma redução da abstração da norma a um concreto mais próximo. Esse padrão é uma abstração bem mais próxima da concretude do fato isolado do que a abstração normativa.

[...]

Em segundo lugar, o raciocínio padronizante bloqueia o fenômeno da interpretação, por meio de conhecimentos definitivamente armazenados e estagnados, estancam-se as possibilidades de atendimento às peculiaridades do caso

isolado, mesmo quando sejam juridicamente relevantes, substituindo-se os critérios abstratos da norma e a diversidade do fato individual por um padrão redutor, numa igualação plena de vários casos distintos. (DERZI, 2007, p. 332-333)

Por isso, sempre que prevaleça a justiça material singular, a praticabilidade ficará restrita ao uso cauteloso pelo legislador.

O estado de necessidade administrativo é a principal razão da adoção de abstrações generalizantes com o fim de permitir a praticabilidade tributária (DERZI, 2007, p. 338-339). De acordo com Isensee (apud DERZI, 2007, p. 338), existe uma enorme desproporção entre a incumbência ou encargo criado pela lei para a Administração Pública e a capacidade que os órgãos fazendários dispõem para prestar o seu dever legal (DERZI, 2007, p. 338). De acordo com MisabelDerzi (2007, p. 338-339), estas são as principais razões de tal desproporção:

- a) Supercomplexidade e ausência de um sistema organizado tributário;
- b) Falta de praticidade da lei fiscal, que muitas vezes institui tributo cujo custo de arrecadação seria desproporcional ao produto arrecadado;
- c) Não adaptação da lei tributária às mudanças econômicas e políticas;
- d) *“Inadequação da concepção legal de processo e procedimento, tradicionalmente voltados à aplicação individual do Direito, à aplicação em massa, em especial a milhares de casos de pouca significância econômica para o Fisco (os casos de “bagatela”).”* (DERZI, 2007, P. 339)
- e) Falta de pessoal para aplicar a lei, tanto do ponto de vista quantitativo quanto qualitativo.

Diante do estado de necessidade administrativo, da oposição entre legalidade e praticidade, tais técnicas de generalização aparecem como uma tentativa de solução para o impasse. “Configurando-se o estado de necessidade administrativo, admite-se que se dê a execução simplificadora da lei, a qual atende à praticidade, como regra implícita superior, inerente à exigência democrática de observância (a mais próxima possível) da lei.” (DERZI, 2007, p. 340)

Dentre as principais objeções feitas pela doutrina à praticabilidade está a potencial ofensa ao princípio da separação de poderes e a capacidade tributária. De fato, ao partir de técnicas generalizantes, a praticabilidade tributária pode desconsiderar especificidades dos casos concretos, tributando o contribuinte além do que ele pode suportar. Por outro lado, diante do grau de abstração conferido à Administração Tributária por algumas normas voltadas à exequibilidade, há o risco de se ultrapassar os limites da estrita legalidade tributária, delegando-se indevidamente ao Poder Executivo decisões típicas do Poder

Legislativo. Por isso, de acordo com Aliomar Baleeiro, a maior parte da literatura alemã rejeita a criação de esquemas e padrões, sem lei em sentido estrito, para simplificar a execução da lei fiscal (BALEEIRO, 2006, p. 797).

A deslegalização, a ausência de regras, o pluralismo, o corporativismo, a descrença em valores e princípios, próprios do pós-modernismo, têm desencadeado a perda da fé na força normativa do Direito. A praticidade tem sido desviada de seu sentido original (execução para realização dos fins da lei) para converter-se em mero instrumento de arrecadação, independentemente da aplicação, da boa gestão dos recursos e da eficiência dos serviços públicos. A era pós-moderna, ao substituir os paradigmas existentes por um outro paradigma, o da informalidade, o da deslegalização, pôs em questão a crença em grandes princípios constitucionais até então discutíveis, como a segurança, a capacidade econômica subjetiva e a justiça. (DERZI, 2007, p. 362)

De acordo com Misabel Derzi (2007, p. 357-358), a praticidade tributária deve ser atendida e a execução das leis deve ser simplificada, desde que observados os seguintes princípios:

- Legalização do modo de raciocinar padronizante, transferindo-se para a lei a fixação das presunções, dos somatórios e pautas de valores que se destinam a preparar a execução para uma aplicação da lei em massa;
- Por razões técnicas, não sendo aconselhável a legalidade rígida do modo de raciocinar administrativo que simplifica a execução por meio de presunções, esquemas e padrões, a declaração de vontade do contribuinte, caso a caso, deve substituir a vontade da lei;
- Mas a vontade do contribuinte pode e deve ser direcionada por orientações, limites e valores administrativamente estabelecidos que obstem as evasões ilícitas. (DERZI, 2007, p. 358-359)

Há uma relação direta entre a falta de praticabilidade da lei tributária e a sonegação fiscal. “Cabe dizer que, do ponto de vista da racionalidade econômica, (custo/benefício), o grau de burocracia brasileira passa a tornar proibitivo o cumprimento dos deveres instrumentais, criando incentivos para a evasão fiscal e a informalidade.” (CARVALHO, Cristiano, 2008, p. 243) Além disso, “parte da não conformidade dos contribuintes pode ser atribuída à complexidade da legislação tributária e aos Custos de Conformidade” (BERTOLUCCI, 2001, p. 106)

No Brasil, em regra, as presunções (relativas) e padronizações legais são amplamente admitidos, respeitados os princípios da vedação ao confisco, igualdade e livre iniciativa (DERZI, 2007, p. 326). Observados tais princípios constitucionais, a praticabilidade tributária deve ser perseguida para que os tributos possam ser efetivamente pagos e exigidos.

2.3 Curva de Laffer e custos de transação

Aspectos econômicos também devem ser considerados a fim de alcançar a desejada praticabilidade tributária. Sem tributos não há governo. A sociedade moderna necessita da presença do Estado e a crescente carga tributária mundial confirma essa preferência. Entretanto, há limites para os impostos. Se, por um lado, maiores impostos tendem a render maiores recursos para o governo, eles tendem a diminuir o crescimento econômico, desestimulando o emprego, o investimento, o consumo e a produção (PAES, 2010, p. 5). Os custos de transação são aspecto essencial para o sucesso do sistema tributário.

A tributação pode gerar uma externalidade. As externalidades (ou efeitos provenientes do exterior) são “atividades que envolvem a imposição involuntária de custos ou de benefícios, isto é, que têm efeitos positivos ou negativos sobre terceiros sem que esses possam impedir seus efeitos e sem que se tenha o direito de ter ressarcimento ou indenização” (NUNES, 2009).

As externalidades são perdas ou ganhos não internalizados pelos produtores e consumidores e que, portanto, não integram o cálculo dos custos e preços das mercadorias, bens e serviços. Exemplos clássicos é a fábrica que polui o ambiente, ou a boate que produz barulho para a vizinhança ou então a residência que contrata o serviço de vigilância, do qual as demais residências acabam se beneficiando (*freeriders*) sem contribuir para com o custo necessário. Os dois primeiros exemplos são externalidades negativas, enquanto o último é uma externalidade positiva. (CARVALHO, C., 2008, p. 241)

Ao analisar o problema das externalidades, Ronald Coase mudou o foco de análise da questão, deixando de focarem-se as externalidades propriamente, no sentido de eliminá-las através de incentivos produzidos pela tributação. Ronald Coase preferiu abordar o problema a partir dos chamados “custos de transação”. Estes “referem-se não ao custo das mercadorias, bens e serviços em si mesmos, mas sim aos custos da própria transação.” (CARVALHO, Cristiano, 2008, p. 241).

Os custos de transação são aqueles suportados pelos agentes econômicos relacionados à procura, à aquisição e ao manuseio da informação, vinculados ao processo de negociação desde sua origem até a sua concretização definitiva (OLIVEIRA JÚNIOR, 2012, p. 163).

Ao expor pela primeira vez o problema dos custos de transação, Ronald Coase ultrapassou a análise tradicional da macroeconomia, constando que os custos não envolvem apenas a produção e transporte, mas também os decorrentes da celebração e execução de contratos, além dos custos de gerenciamento de empresas (OLIVEIRA JÚNIOR, 2012, p. 163).

Para Coase, “se os custos de transação forem nulos e as partes puderem transacionar no sentido de compensações mútuas, poderão solucionar as externalidades geradas, sendo essas não causadas por uma das partes, mas pela escolha de ambas as partes.” (CARVALHO, C., 2008, p. 242) Essa solução é chamada de “Teorema de Coase” e pode ser assim enunciada: “se os custos de transação forem nulos, a barganha entre as partes necessariamente será bem-sucedida e não fará diferença qual delas tenha direitos de propriedade preponderantes nessa situação” (CARVALHO, C., 2008, p. 241-242).

Uma vez que no mundo real toda transação tem sempre um custo, passam a ter enorme importância as instituições jurídicas, principalmente os direitos de propriedade. Por isso, a adequada organização das instituições, no sentido de reduzir esses custos indiretos decorrentes da produção, exerce importantíssimo papel no incentivo ao desenvolvimento econômico. De acordo com Robert Cooter (2007, p. 166), “a riqueza de uma nação provém da produtividade de seus cidadãos, que depende de recursos, tecnologia e organização”. A adequada estruturação das instituições jurídicas é capaz de conferir a organização adequada para a produção de riquezas.

Com uma adequada estrutura jurídica, organizações produtivas surgem espontaneamente da competição entre pessoas. Pessoas sentem uma reavaliada intensa sobre riqueza. Para obter riqueza, pessoas e organizações podem fazê-la ou tomá-la de outros. Uma economia cresce quando a rivalidade entre pessoas os direciona para fazer riqueza. O enriquecimento segue à medida que as pessoas competem para melhorar a produtividade das suas organizações. Boas instituições jurídicas permitem uma estrutura de competição para gerar riqueza que enriquece a nação. Por outro lado, uma economia falha quando a rivalidade entre as pessoas as direciona a tomar a riqueza de outros. Quando algumas pessoas tomam a riqueza de outras por meios lícitos ou ilícitos, vítimas em potencial tentam se proteger. Táticas ofensivas e defensivas das pessoas desviam esforços da produção. Instituições jurídicas inadequadas dão oportunidades para tomar riqueza de outros e empobrecer a nação. (COOTER, 2007, p. 166-167)

A análise da tributação a partir do conceito de custos de transação confere ao problema da tributação sua real importância. Ainda que indispensável ao financiamento das atividades estatais, os tributos representam custo não diretamente relacionado à produção, mas do qual as transações econômicas realizadas legalmente não têm como escapar.

Alfredo Augusto Becker (BECKER, 1998, p. 534), o contribuinte sofre um ônus econômico ao recolher tributos que ele tende a repassá-lo para as outras pessoas com as quais tiver relações econômicas ou jurídicas.

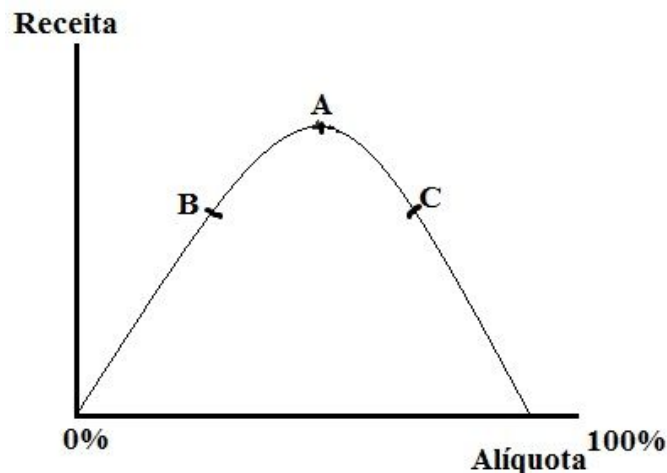
Assim, a instituição de um imposto ou seu aumento ocasiona mudanças no mercado. A tendência natural é que o empresário procure fazer com que o ônus resultante de tal modificação na composição de seus custos seja trasladada para os seus clientes. Havendo resistência, devido à estrutura de mercado vigente no setor econômico objeto de análise ou pela tendência a possíveis diminuições na quantidade demandada, normalmente o vendedor procura diminuir a sua margem de lucro, tenta melhorar os seus processos produtivos para diminuir seus custos ou, então, parte para a utilização de mecanismos de sonegação fiscal. O primeiro pode causar desequilíbrios no mercado (aumento de preços, fechamento de empresas, deslocamento de empresas para outras atividades econômicas, desinteresse pela atividade produtiva etc.). A adoção da segunda hipótese apresenta um limite que, quando alcançado, tende a levar a uma diminuição da margem de lucro. Já a última hipótese, além de ser socialmente reprovável, se implementada leva a um acréscimo dos custos de transação.

Com tudo isso, podemos concluir que a tendência é que o empresariado tente, de toda forma, primeiramente repassar os aumentos de carga tributária para os adquirentes por ser esta a solução mais cômoda e conveniente por não implicar, a princípio, em uma redução da margem de lucro. (OLIVEIRA JÚNIOR, 2012, p. 204-205)

Tal transferência de encargos, contudo, possui um limite. Por meio da Curva de Laffer é possível identificar até que ponto o custo de transação decorrente da tributação pode ser majorado sem reduzir a atividade econômica. A Curva de Laffer é um instrumento da teoria econômica adequado à verificação do princípio da capacidade econômica.

Arthur Laffer elaborou uma curva que retrata a relação entre o aumento dos impostos sobre a renda e o crescimento das receitas fiscais. De acordo com a teoria de Laffer, a tributação pode ser aumentada com um impacto direto sobre a arrecadação até certo limite, determinado pelo perfil econômico e o custo da arrecadação propriamente dito. Ultrapassando-se esse limite, um aumento de tributação reduzirá a capacidade contributiva e majorará a evasão fiscal (OLIVEIRA JÚNIOR, 2012, p. 178).

A curva de Laffer pode ser visualizada de acordo com o gráfico abaixo, extraído da obra de Raimundo Frutuoso de Oliveira Costa (2012, p. 179). A receita é nula quando não existe tributação e quando esta atinge o patamar de 100% (cem por cento). Quanto o tributo é cobrado à alíquota de 100% (cento por cento), não há estímulo à produção, pois tudo que é arrecadado fica com o governo. Quando a alíquota é de 0% (zero por cento), o contribuinte pode ficar com a integralidade daquilo que produzir sem contribuir para a manutenção da estrutura governamental, a qual usufrui direta ou indiretamente (WANNISKI, 1978, p. 3). Entre um extremo e outro há as variações representadas graficamente pela Curva de Laffer:



(OLIVEIRA FILHO, 2012, p. 179)

O ponto “B” do gráfico representa uma situação aceitável de tributação, pois a curva está na sua linha ascendente. Contudo, esse ponto não representa o ideal para a Fazenda Pública, na medida em que ainda comporta aumento de arrecadação. No ponto “A” indica o ponto “ótimo” de tributação, pois nele se obtém a máxima carga tributária com a melhor relação de produção, sem prejuízo para a atividade econômica. A partir do ponto “A” a carga tributária passa a ter um caráter proibitivo, pois sufoca a economia e a atividade produtiva. A direita do ponto “A” (no ponto “C”, por exemplo), o tributo começa a extrapolar os limites toleráveis pela sociedade e torna-se um incentivo à sonegação fiscal (OLIVEIRA JUNIOR, 2012, p. 179).

A compreensão da teoria expressa graficamente na Curva de Laffer leva a crer que haveria um ou mais pontos ideais no qual o preço, a oferta e a tributação ficam em equilíbrio. A partir de um momento, contudo, a tributação pode inviabilizar a oferta ou a produção de bens ou serviços.

Arthur B. Laffer, Stephen Moore e Peter J. Tanous condensam alguns princípios que podem [ser] apreendidos do entendimento da Curva de Laffer, são eles: a calibração da taxa de algo, para mais ou para menos, funciona como um mecanismo de desincentivo ou de incentivo para o exercício de determinadas atividades; um melhor sistema tributário traz a possibilidade de tornar as pessoas pobres ricas e não o contrário; maiores taxas geram prejuízos para a economia, sendo os ganhos econômicos resultado de reduções da carga tributária; pessoas, investimento e capital se deslocam de áreas com um maior nível de tributação para outras em que haja menor imposição tributária. (OLIVEIRA JÚNIOR, 2012, p. 180)

Depreende-se da Curva de Laffer que os legisladores tributários devem utilizar o tributo como meio de incentivo para induzir ou desincentivar condutas da sociedade. Por outro lado, resta claro o aumento da carga tributária não significa, necessariamente, aumento da arrecadação, na medida em que a partir de certo ponto o aumento dos tributos gera desincentivo à produção. Além disso, como não há barreiras que impeçam os contribuintes de mudar de atividade ou ente tributante, é natural que eles prefiram situações nas quais a tributação seja mais baixa. A partir do estudo da Curva de Laffer depreende-se, também, que o crescimento econômico e a base fiscal são incrementados quando ocorrem reduções de carga tributária.

A administração tributária deve preocupar-se com os gravames fiscais quando estes começam a adquirir feições de excessividade, já que tal estágio ocasiona um início de arrefecimento da atividade produtiva, com uma remuneração do capital aquém do mínimo necessário para se incentivar a continuidade dos negócios, bem como o aparecimento de sintomas que denotam um certo desinteresse pela manutenção da propriedade devido ao alto nível de exação imposto. (OLIVEIRA JÚNIOR, 2012, p. 199)

Portanto, a tributação deve ser fixada de acordo com a capacidade do sistema econômico de suportá-la, sob pena de a tributação tornar-se um fator de desincentivo econômico.

2.4 Deveres instrumentais e custos de conformidade

“Deveres instrumentais são obrigações de fazer impostas pelo Estado fiscal, de modo a exercer seu poder de polícia sobre o particular, seja ele contribuinte ou responsável tributário” (CARVALHO, C., 2008, p. 242). Parte da doutrina denomina os “deveres instrumentais” como “obrigações acessórias”. Os custos do cumprimento das obrigações acessórias são denominados “custos de conformidade”. “Os custos de conformidade são aqueles custos gerados pelas atividades que o contribuinte tem de prestar de modo a estar em dia com suas obrigações tributárias.” (CARVALHO, C., 2008, p. 243)

O exame dos custos de conformidade é de grande interesse. De modo geral, os custos de conformidade são altos e por isso reduzem a competitividade. Além disso, os custos de conformidade têm efeitos distributivos indesejáveis, são altamente regressivos e oneram com intensidade as pequenas empresas. Além disso, dada a dificuldade de seu cumprimento, os

custos de conformidade podem gerar ressentimentos que prejudicam a obediência voluntária às normas tributárias. (BERTOLUCCI, 2001, p. 79)

A maior parte dos estudos sobre carga tributária centra-se sobre os tributos propriamente ditos, isto é, sobre o débito tributário. Certamente, essa tendência deve decorrer da elevada carga tributária direta, que em 2009 era de 33,59%, segundo dados da Receita Federal do Brasil. Não obstante, os custos necessários para cumprir as obrigações tributárias – também altíssimos - são pouco abordados pela doutrina.

Ainda que a doutrina considere como custos de transação apenas os custos de troca, ou seja, os custos de procura; barganha e exequibilidade (*enforcement*) (COOTER, ULEN, 2000, p. 84), entendemos que os custos de conformidade são uma espécie de custo de transação, pois a relação entre o fisco e o contribuinte pode ser considerada como uma transação *lato sensu*.

Para Sandford (*apud* BERLUCCI, 2001, p. 14-15), os custos de conformidade dividem-se em três categorias: custos monetários diretos, custos temporais e custos psicológicos.

- a) Custos monetários diretos que podem corresponder, para pessoas físicas, à contratação de profissionais que as apoiem no preenchimento de declarações tributárias ou, nas pessoas jurídicas, aos recursos internos ou externos necessários à realização das atividades exigidas pelo Fisco.
- b) Custos temporais que correspondem ao tempo necessário, para as pessoas físicas, ao preenchimento de suas declarações de imposto de renda e aos cálculos necessários para essa finalidade. Nas pequenas empresas, corresponde ao tempo que o seu dono dedica aos impostos e que, geralmente, corresponde às horas noturnas para completar os cálculos dos impostos sobre vendas, por exemplo.
- c) Custos psicológicos que correspondem ao *stress* existente em certas situações nas quais o contribuinte honesto e cumpridor é intimado pelo Poder Público e, mesmo tendo cumprido as disposições tributárias, pode ficar em estado de ansiedade sem saber se, sem perceber, poderia ter errado em alguma das declarações feitas. Standford (1989:21) lembra que, nos casais de idade, é comum que o marido faleça antes da esposa e esta fica em estado de ansiedade quando tem de assumir a responsabilidade de continuar a fazer a declaração de imposto de renda que nunca fez até essa data.

Cada um desses custos pode ser transformado em expressão monetária – com uma dificuldade maior para os custos psicológicos – e é sua soma que corresponderia aos custos totais de conformidade. (BERTOLUCCI, 2001, p.14-15)

2.5 Impacto do Simples Nacional sobre a arrecadação e formalização das micro e pequenas empresas: normas indutoras

Partimos do princípio de que, como demonstrado, o Simples Nacional criado pela Lei Complementar nº 123/2006 criou novos tributos. Sua criação teve acentuada finalidade extrafiscal, dirigida a incentivar o desenvolvimento de pequenas e microempresas por meio da redução de sua carga tributária. Além disso, (como o próprio nome indica) o Simples Nacional visa simplificar a arrecadação, haja vista os altíssimos custos de conformidade do Brasil.

A eficácia do direito quer dizer que os homens se comportam na forma prevista nas normas jurídicas, ou seja, há eficácia se as normas são realmente aplicadas e obedecidas. Enquanto a validade é uma qualidade do direito, a eficácia é uma qualidade da conduta real dos homens.

Consequentemente, caracterizada a distinção dos planos de validade e eficácia da norma, a investigação sobre a validade não interfere na solução a ser dada para o problema de sua eficácia. A solução do primeiro pode ser obtida por meio da teoria do direito, a do segundo somente pode ser obtida a partir da observação dos fatos reais. Por ser um atributo da conduta humana, diz-se que a eficácia não é um conceito de relação entre normas (BORGES, 1975, p. 52).

A norma é eficaz na medida em que é aplicada. Enquanto a incidência da norma jurídica é conceito abstrato, a eficácia somente pode decorrer do ato humano, que nem sempre coincidirá com sua incidência. A conduta é ou não conforme a norma e esta será, respectivamente, eficaz ou ineficaz. Depreende-se, portanto, que juridicamente o conceito de eficácia não comporta graduação. A norma é ou não seguida.

Não há dúvidas de que a Lei Complementar nº 123/2006 é eficaz. Ela simplificou a arrecadação das pequenas e microempresas e diminuiu sua carga tributária.

Há hoje no Brasil três sistemas de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Além deles, há também a possibilidade de adesão ao Simples Nacional, como alternativa à tributação segmentada.

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. No lucro presumido, a apuração do tributo é

semestral e ocorre sobre um percentual presumido de lucro da empresa. Esse percentual é tabelado, sendo fixado com base na presunção de lucratividade das empresas de cada setor da economia. A escolha por este sistema de tributação é facultativa, embora não possa ser adotada por todas as empresas.

No lucro real, os impostos são calculados com base na realidade dos negócios da empresa, considerando-se todas as receitas, menos todos os custos e despesas da empresa, observando as leis comerciais e fiscais. Estão obrigadas a optar por esse regime, as empresas com receita anual superior a R\$ 48 milhões, Bancos Comerciais, Bancos de Investimentos, empresas que tiveram lucro, rendimentos, investimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, ou ainda empresas que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios e isenções fiscais

O lucro arbitrado é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso. Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

O Simples Nacional, ora em estudo, é de adoção facultativa pelas micro e pequenas empresas que desempenhem atividades não vedadas pela Lei Complementar nº 123/2006 e que auferirem receita bruta anual dentro dos limites legais. No Simples Nacional, ao invés de recolher vários tributos separadamente, o contribuinte recolhe um único tributo, cuja arrecadação será imediata e automaticamente distribuída pelo Poder Público aos respectivos entes da Federação de competência.

De maneira geral, a adoção do Simples Nacional representa uma redução na carga tributária em relação aos demais regimes de tributação.

Para a fixação das alíquotas do Simples Nacional, a Lei Complementar nº 123/2006 dividiu as pequenas e microempresas abrangidas em quatro seguimentos principais: indústria, comércio, serviços e locação de bens móveis, conforme quadro-resumo abaixo:

SEGMENTOS	DEFINIÇÃO de ALÍQUOTAS
Comércio	De 4% a 11,62%
Indústria	De 4,5% a 12,11%
Serviços	De 4,5% a 16,85%
Serviços de locação de bens móveis	De 6% a 17,42%

(COSTA, 2013, p. 40)

José Ivandir da Silva Costa, Ivandi Silva Teixeira e Marcelo Holanda (2013) publicaram um breve estudo contábil sobre o impacto da adoção do Simples Nacional. Para fins de comparação, eles adotaram como estudo de caso de uma empresa de comércio varejista de materiais de construção localizada na cidade de Belém, no Estado do Pará, com 3 (três) empregados e 2 (dois) sócios proprietários, com o seguinte faturamento nos últimos 12 (doze) meses do ano de 2008:

MESES/2008	FATURAMENTO	MESES/2008	FATURAMENTO
Janeiro	69.882,68	Julho	40.659,67
Fevereiro	59.140,13	Agosto	53.242,72
Março	53.176,02	Setembro	40.272,39
Abril	30.226,70	Outubro	79.530,17
Maio	82.537,68	Novembro	85.110,91
Junho	29.987,38	Dezembro	61.940,89

(COSTA, 2013, p. 67)

Comparando-se os percentuais equivalentes aos tributos substituídos no Simples Nacional com o percentual sobre o faturamento equivalente às alíquotas dos principais tributos pagos ao longo do ano 2008, tem-se no caso em estudo uma sensível redução da carga tributária pelo Simples Nacional, se compararmos o sistema de tributação do Lucro Presumido com o Simples Nacional:

SIMPLES NACIONAL (Atividade/Comércio)		LUCRO PRESUMIDO (Atividade/Comércio)	
TRIBUTOS	ALÍQUOTAS	TRIBUTOS	ALÍQUOTAS
IRPJ	0,38%	IRPJ	1,2%
PIS	0,27%	PIS	0,65%
CSLL	0,38%	CSLL	1,08%
COFINS	1,15%	COFINS	3%
CPP/INSS	3,28%	INSS*	0,90%
ICMS	2,82%	ICMS	17%
		IR - ADICIONAL	10%
Total	8,28%		33,83%

* A alíquota do INSS neste regime de tributação LP, baseia-se em seu faturamento anual sobre o recolhimento total do INSS para o ano de 2008 ($685.707,34/6.154,92 \times 100 = 0,90\%$)

(COSTA, 2013, p. 68)

Com fulcro nas informações acima, vê-se que os tributos que mais impactam na escolha pelo Simples Nacional são o ICMS e o INSS. No Simples Nacional a tributação corresponde a cerca de 8,28% do faturamento, ao passo que no sistema do lucro presumido os tributos a pagar totalizam 33,83%.

Há, portanto, efetiva redução da carga tributária direta no regime do Simples Nacional. Mas o Simples Nacional também reduziu o custo tributário ao minorar o custo de conformidade, de extrema importância na atual realidade de nosso sistema tributário.

Ainda que o Brasil, de acordo com o relatório *Doing Business 2007* do Banco Mundial, tenha uma das maiores cargas tributárias do mundo sobre receita (é o terceiro lugar), o que mais preocupa no referido estudo é o grau de burocracia existente no país. Segundo o relatório, nada menos do que 2.600 (dois mil e seiscentas) horas anuais são necessárias, em média, para que uma empresa cumpra com suas obrigações tributárias, colocando o Brasil no topo do pódio. (CARVALHO, C., 2008, p. 243)

De fato, os custos de conformidade no Brasil são elevadíssimos.

O conjunto de deveres instrumentais ou obrigações acessórias no sistema tributário brasileiro acarreta enormes custos de conformidade, que, por sua vez, elevam sobremaneira os custos de transação, tornando extremamente custosa a atividade econômica privada. Essa interferência estatal na esfera de liberdade individual, por sua vez, viola o princípio constitucional da livre iniciativa. (CARVALHO, C., 2008, p. 239)

De acordo com Aldo Bertolucci, é nos custos de conformidade das empresas que há os maiores desequilíbrios entre grandes e pequenas empresas. “A regressividade destes custos é, na opinião dos autores, a principal conclusão da sua pesquisa: qualquer que seja o imposto, o custo incide desproporcionalmente sobre os pequenos.” (BERTOLUCCI, 2001, p. 51) Assim, ao permitir um alto custo de conformidade, o governo cria um desequilíbrio em termos de custos tributários que onera proporcionalmente mais as pequenas empresas. Isso cerceia a concorrência em prejuízo das pequenas empresas. Para ilustrar o impacto desse desequilíbrio, Aldo Bertolucci (2001, 52) afirma que o Congresso da *International Fiscal Association* de 1988 apurou que os custos de conformidade das empresas como percentagem da renda tributável estariam assim distribuídos:

- Pequenas (até 100.000 libras/ano) 3,66%
- Médias (de 100.000 a 1.000.000 libras/ano) 0,62%
- Grandes (acima de 1.000.000 libras/ano) 0,17%

Há outro fator que, no Brasil, particularmente onera mais o contribuinte quanto aos custos de cumprimento de obrigações acessórias: a transferência dos custos de fiscalização para o contribuinte. De acordo com Bird e Jantscher, citados por Aldo Bertolucci (2011, p. 43-54), há uma forte tendência no Brasil de transferir ao setor privado algumas funções tradicionalmente executadas por servidores públicos, especialmente com o auto-lançamento de impostos, utilização da rede bancária para arrecadação de tributos e inversão do ônus da prova no caso dos preços de transferência. Por isso, os custos administrativos não podem ser analisados separadamente dos custos de conformidade, na medida em que há a tendência de transferir ao contribuinte o ônus do trabalho do Fisco (BERTOLUCCI, 2001, p. 161-162).

Custos administrativos de arrecadação são sempre superiores aos custos de conformidade (BERTOLUCCI, 2001, p. 25). Não obstante, os custos de administração do Brasil, os custos administrativos são muitos altos⁶.

Dados do Centro Interamericanos de Administrações Tributárias estimam os custos de pessoal da Receita Federal do Brasil em 1999 em cerca de R\$ 1,2 bilhões (*apud* BERTOLUCCI, 2006, p. 43). Os gastos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em 2003

⁶BERTOLUCCI (2006, p. 43) relata grande dificuldade de obter dados sobre os custos de arrecadação da Receita Federal do Brasil. Pelas informações fornecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, o orçamento público não permitiria que se controlassem os gastos específicos de administração tributária. Por outro lado, as informações prestadas foram diferentes para os mesmos fatos. Nós também enfrentamos dificuldades em obter dados sobre a arrecadação na Receita Federal do Brasil, apesar da nova lei de acesso à informação (Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011).

estão estimados em 201 milhões de reais e do Instituto Nacional de Seguro Social no mesmo ano foram avaliados em cerca de 1.023,5 milhões de reais (BERTOLUCCI, 2006, p. 44).

Chama a atenção o custo de administração da arrecadação federal perante o Poder Judiciário. Aldo Bertolucci (2006, p. 44) apresenta estatística do Tribunal Regional Federal da Terceira Região em que se avalia que 90% (noventa por cento) dos processos em curso naquele Tribunal envolvem a União Federal. Desses, aproximadamente 50% (cinquenta por cento) dos processos são sobre matéria tributária. Ainda que nos demais Tribunais Regionais Federais esse percentual seja cerca de 30% (trinta por cento), o impacto financeiro é muito elevado. O orçamento total da Justiça Federal em 2003, incluindo os Tribunais Superiores, foi de 4.457 milhões de reais.

Cumprir destacar, ainda, que os números apresentados impõem à União Federal boa parte da culpa pelo congestionamento do Poder Judiciário. O trabalho que os processos tributários demandam corrobora para a morosidade do Poder Judiciário, o que também gera custos para o setor produtivo (BERTOLUCCI, 2006, p. 48).

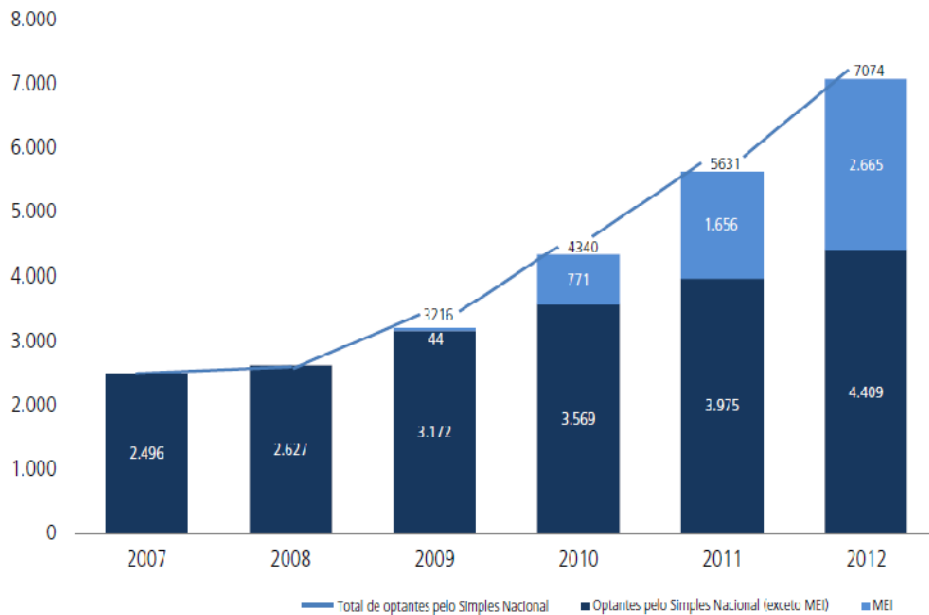
Em linhas gerais, a Lei Complementar nº 123/2006 buscou tornar mais singelo o procedimento de arrecadação tributária conforme linhas gerais já recomendadas internacionalmente. A proposta de reforma tributária denominada “*Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth*”, apresentada pelo Secretário do Tesouro dos Estados Unidos em 1984, por exemplo, elenca aspectos fundamentais de uma reforma visando à simplificação do imposto aos quais o Simples Nacional guarda consonância. Com efeito, esta proposta tinha como objetivos:

- a) Menores alíquotas marginais de impostos;
 - b) Menor interferência nas decisões econômicas privadas;
 - c) Simplicidade;
 - d) Manutenção do nível de arrecadação;
 - e) Imparcialidade para famílias;
 - f) Mesmo tratamento para todas as fontes e usos de renda;
 - g) Manutenção do ônus tributário pelas classes de renda;
 - h) Encorajamento para o crescimento econômico.
- (BERTOLUCCI, 2001, p. 60)

A maior facilidade de cumprimento das obrigações tributárias, em especial, as obrigações acessórias, reduziu a informalidade dos pequenos negócios. De acordo com dados obtidos perante a Receita Federal do Brasil, os pesquisadores Inês Schwingel e Gabriel Rizza, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, verificaram um acentuado crescimento do número de optantes pelo Simples Nacional desde sua criação em 2007. Vejamos o gráfico:

GRÁFICO 2

Número de optantes pelo Simples Nacional: MEI e optantes pelo Simples Nacional (exceto MEI)
(Optantes em mil)

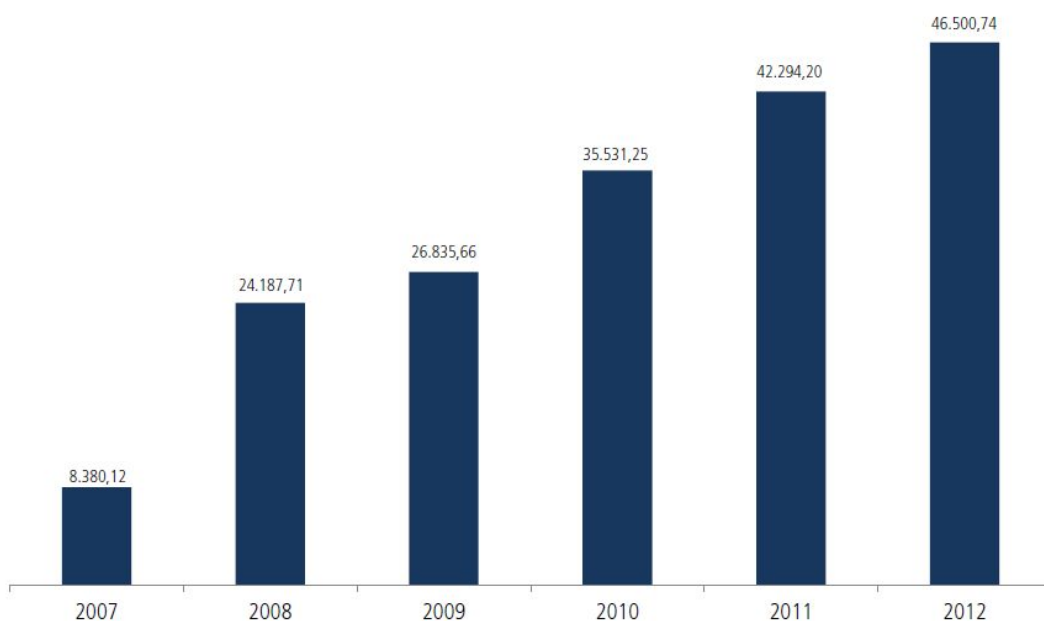


(SCHWINGEL,RIZZA,2013)

Tal como poderia indicar a Curva de Laffer se elaborada com base no Simples Nacional, apesar da redução de alíquotas, houve um aumento da arrecadação paga pelas pequenas e microempresas:

GRÁFICO 3

Total de arrecadação do Simples Nacional (União, estados e municípios)
(Em R\$ milhões)



(SCHWINGEL,RIZZA,2013)

Todas estas considerações não significam que o Simples Nacional seja de uma aplicação absolutamente singela. Sua interpretação guarda dificuldades, principalmente para a identificação das tabelas e exceções aplicáveis a cada caso. A Lei Complementar nº 123/2006 prevê procedimentos e cálculos que certamente o cidadão comum terá dificuldades de compreender. Porém, comparando-se o sistema do Simples Nacional com o “regime geral” de tributação, verificam-se no primeiro relevantes avanços em direção à praticabilidade tributária.

3. ESTADO FEDERAL E O SIMPLES NACIONAL

3.1 Estado

O Federalismo não é uma forma de governo, ele é forma de Estado. Por isso, a sua análise deve partir do conceito de Estado.

Dalmo Dallari conceitua Estado como “a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território” (DALLARI, 1998, p. 45). Extrai-se desse conceito todos os elementos que se acham presentes e compõem o Estado: poder, povo e território.

A noção de poder do Estado está implícita na soberania, que é como característica da ordem jurídica. A soberania consiste no poder de mando de última instância. O seu conceito moderno confere unidade a processos históricos e permite a elaboração conceitual de uma teoria do Estado (BOBBIO, 2008, p. 1185). A soberania é una, indivisível, inalienável e imprescritível. Ela é una porque não se admite em um mesmo Estado mais de uma soberania. A soberania é indivisível porque ela se aplica à universalidade dos fatos ocorridos no Estado. Ela é inalienável porque quem a detém somente existe enquanto a tiver, seja o povo, a nação ou o Estado. Por fim, a soberania é imprescritível porque “jamais seria verdadeiramente superior se tivesse prazo certo de duração. Todo poder soberano aspira existir permanentemente e só desaparece quando forçado por uma vontade superior” (DALLARI, 1998, p. 32).

A essas características acrescenta-se o elemento originário. A soberania nasce no momento em que nasce também o Estado e não pode ser deste separada. Assim, a soberania encontra limites no próprio Estado e sua ordem jurídica. Nos primórdios do Estado o poder soberano estava relacionado ao poder ilimitado do Estado de agir conforme seu juízo de conveniência. O constitucionalismo impôs limites ao exercício do poder soberano, na medida em que o poder de decisão em última instância foi limitado pela ordem jurídica constituída.

Por isso, a soberania do Estado Moderno não pode ser dissociada de sua ordem jurídica. De acordo com Hans Kelsen (2000, p. 263), as propriedades que se atribuem ao Estado são concebíveis apenas como propriedades de uma ordem normativa ou de uma comunidade constituída por tal ordem. O Estado, como sujeito que atua através de seus

órgãos, o Estado como sujeito de imputação, o Estado como pessoa jurídica, é a personificação de uma ordem jurídica” (KELSEN, 2000, p. 283-284).

Na realidade, com a progressiva juridicização do Estado e com a sua correspondente redução a ordenamento, não faz muito sentido falar de Soberania, por nos encontrarmos sempre diante de poderes constituídos e limitados, enquanto a Soberania se caracteriza, na realidade, como um “poder constituinte”, criador do ordenamento. E é justamente desta forma que se manifesta hoje, cada vez mais, porque o poder constituinte é o verdadeiro poder último, supremo, originário. A Soberania, pois, é um poder adormecido, que se manifesta somente quando é quebrada a unidade e a coesão social, quando existem concepções alternativas acerca da constituição, quando há ruptura na continuidade do ordenamento jurídico. A Soberania marca sempre o começo de uma nova organização civil: é um fato que cria o ordenamento. (BOBBIO, 2008, p. 1185)

O conceito de soberania, embora tenha sido de natureza política em sua origem, já se acha disciplinado juridicamente quanto à sua aquisição, seu exercício e sua perda. Como bem coloca Dalmo Dallari, “essa afirmação do podersoberano como poder jurídico é de evidente utilidade prática, constituindo mais um importante obstáculo ao uso arbitrário da força” (DALLARI, 1998, p. 33). Embora intrinsecamente ligada ao Direito, a soberania não se confunde com ele. A soberania não perdeu seu caráter político uma vez que, em última análise, ainda cabe àqueles que detêm sua titularidade (o povo, o soberano, o grupo dominante) o poder de desconstituir a ordem jurídica posta e criar outra, por meio de nova Constituição.

Ao relacionar a finalidade do Estado à busca do bem comum, o conceito de Estado apresentado por Dalmo Dallari (1998, p. 45-46) o vincula a certo povo. O conceito de povo não se confunde com o de “população”, simples conceito numérico que se refere à quantidade de pessoas, ou de “nação”, que se refere à comunidade histórico-cultural de pessoas. O povo o conjunto de cidadãos do Estado.

Deve-se compreender como povo o conjunto dos indivíduos que, através de um momento jurídico, se unem para constituir o Estado, estabelecendo com este um vínculo jurídico de caráter permanente, participando da formação da vontade do Estado e do exercício do poder soberano. Essa participação e este exercício podem ser subordinados, por motivos de ordem prática, ao atendimento de certas condições objetivas, que assegurem a plena aptidão do indivíduo. Todos os que se integram no Estado, através da vinculação jurídica permanente, fixada no momento jurídico da unificação e da constituição do Estado, adquirem a condição de cidadãos, podendo-se, assim, conceituar o povo como o conjunto dos cidadãos do Estado. Dessa forma, o indivíduo, que no momento mesmo de seu nascimento atende aos requisitos fixados pelo Estado para considerar-se integrado nele, é, desde logo, cidadão. Mas, como já foi assinalado, o Estado pode estabelecer determinadas condições objetivas, cujo atendimento é pressuposto para que o cidadão adquira o direito de participar da formação da vontade do Estado e do exercício da soberania. Só os que atendem

àqueles requisitos e, conseqüentemente, adquirem estes direitos, é que obtêm a condição de cidadãos ativos. (DALLARI, 2000, p. 39)

É da essência do Estado ocupar certo território delimitado. Não existe Estado sem território. O território estabelece os limites para a ação soberana do Estado. De acordo com Ranelletti, “o território é o espaço dentro do qual o Estado exerce o seu poder de império. Este poder se exerce sobre tudo, pessoas e coisas, que se encontre no território”(apud DALLARI, 1998, p. 35). Por isso, o Estado tem direito real sobre seu território e, nos seus limites, pode exercer poder sobre as pessoas que nele se encontram. O território do Estado é a esfera territorial de validade da ordem jurídica do Estado (KELSEN, 2000, p. 299-300). O território, portanto, determina os limites para o exercício da ordem jurídica. É certo que em determinados casos algumas normas jurídicas do Estado aplicáveis à situação pessoal dos indivíduos podem atuar além dos limites territoriais, porém toda e qualquer providência para sua concretização somente poderá ser realizada com a permissão de outra soberania (DALLARI, 2000, p. 35).

Além de ser elemento constitutivo necessário do Estado, o território é também objeto de direitos do Estado. Caso haja interesse do povo, o Estado pode dispor de parte de seu território como também, em circunstâncias especiais, pode usar o território sem qualquer limitação, até mesmo em prejuízo dos direitos de particulares.

Por isso, a ordem jurídica estatal, atuando soberanamente em determinado território, está protegida pelo princípio da impenetrabilidade, na medida em que é do Estado o monopólio de ocupação de determinado espaço, por ser impossível no mesmo lugar e tempo a convivência de duas ou mais soberanias. Além disso, o território tem significação jurídica negativa, pois exclui outras ordenações e cria para o Estado a obrigação de agir sempre que, no seu território, ocorrerem as circunstâncias delimitadas pela lei. O território também tem um significado positivo, na medida em que assegura ao Estado a possibilidade de nele agir soberanamente.

3.2 Federalismo

Os tipos históricos de Estado representam distintas formas de organização política. Como bem coloca Jorge Miranda, as formas de Estado “têm a ver com as concepções e os

quadros de relacionamento entre poder, por uma parte, e comunidade política (bem como território), por outra parte” (MIRANDA, 2002, p. 298). Os tipos históricos de Estado representam distintas formas de organização política. Ainda que o poder político seja uno e indivisível, pois emana do povo, a forma de exercê-lo dependerá das concepções e os quadros de relacionamento entre poder, por uma parte, e comunidade política e território, por outra parte.

A contraposição fundamental em relação à forma de exercício do poder político, isto é, da forma do Estado Moderno, diz respeito aos Estados simples (ou unitários) e federais. “[O]s Estados são considerados unitários quando têm poder central que é a cúpula e o núcleo do poder político. E são federais quando conjugam vários centros de poder político autônomo.” (DALLARI, 2003, p. 254)

O Estado unitário é “aquele que apresenta um único centro de poder, o qual é a cúpula e o núcleo do poder político”(CONTI, 2004, p. 3). O Estado Unitário caracteriza-se essencialmente pela centralização das decisões políticas. Concentra a competência para editar leis. Já o estado federativo tem como traço distintivo a descentralização legislativa, repartindo entre as unidades federativas a competência para criar leis. (CHIESA, 2002, p. 25-26).

O Estado unitário tanto pode ser centralizado como descentralizado, ou regional. Quase todos os Estados do mundo admitem descentralização administrativa (municípios, autarquias), mas apenas alguns comportam descentralização política, caracterizada pela possibilidade das regiões que compõem o Estado exercerem políticas autônomas por meio de seus órgãos administrativos, ainda que sob dependência direta do poder central.

Em contraposição ao Estado Unitário, temos o Estado Federativo. O Estado Federal caracteriza-se pela união de Estados autônomos sob a mesma constituição. No federalismo, Estados autônomos abrem mão de sua soberania em prol da formação de um novo Estado, preservando para si parte de sua autonomia. A criação do Estado Federal passa, necessariamente, por um “processo de descentralização do poder, com repartição de competências entre os diversos níveis, atuação diversificada, autonomia administrativa, política e financeira” (REIS, 2000, p. 24). Por isso, diz-se que o federalismo “é um arranjo institucional que envolve a partilha vertical do poder entre diversas entidades políticas autônomas, que coexistem no interior de um Estado soberano” (SOUZA NETO, 2012, p. 301).

O Estado Federal não se confunde com a Confederação de Estados. A Confederação de Estados é formada a partir de um pacto firmado por meio de um tratado internacional, no qual os Estados têm e conservam sua soberania e personalidade de direito internacional. Esse

pacto tem caráter contratual, e não constitucional, como ocorre no Federalismo. Preserva-se na Confederação a possibilidade de secessão e não há a formação de uma estrutura interna e complexa de poder, nos moldes do Federalismo (FERREIRA FILHO, 2009, p. 272-275).

Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “o fenômeno da aliança – em latim, *foedus*– é a mais singela manifestação do que se chama de federalismo” (FERREIRA FILHO, 2009, p. 270). As origens do Estado Federal remontam às confederações da antiguidade. A união das cidades da Grécia antiga em confederações que “possuíam vagas relações com a atual noção jurídica de confederação, mas são associações políticas permanentes, que têm órgãos comuns às instituições orgânicas, de acordo com as estipulações do pacto federal” (BARACHO, 1982, p. 12). Experiências antigas com o federalismo também tem registro nas cidades etruscas, as quais chegaram a fixar um modelo considerado como autêntico, pelos seus traços distintivos (BARACHO, 1982, p. 12).

Todos esses modelos de organização política assemelham-se ao atual estado federal, mas com ele não se confundem. De fato, as confederações da Antiguidade foram apenas alianças temporárias e limitadas entre Estados independentes entre si. Tais alianças entre Estados não chegaram “à submissão total e permanente dos aliados a uma Constituição comum, sob um governo composto por todos e com autoridade plena, máxima e irrecusável sobre todos” (DALLARI, 1986, p. 7), tal como ocorre no federalismo moderno. O Estado federal tal como conhecemos é uma criação do século XVIII.

O Federalismo tal como hoje conhecemos tem suas raízes nos movimentos de independência das colônias inglesas da América do Norte. A partir da proclamação da independência em 4 de julho de 1776, as 13 (treze) ex-colônias inglesas da América do Norte viram-se na necessidade de unir forças para sustentar a independência da Inglaterra sem perder a autonomia conquistada.

Inicialmente, as colônias formaram uma Confederação de Estados independentes, solução que logo se mostrou inadequada. Durante a Convenção ocorrida na cidade de Filadélfia em 1787, os representantes dos novos Estados da América do Norte reuniram-se para buscar outra solução para a organização do poder local. Desde logo definiram-se duas correntes de opinião. De um lado estavam aqueles que defendiam a manutenção da Confederação, apenas aperfeiçoando os termos do tratado que a regia. De outro lado, estavam os adeptos da transformação da Confederação em uma Federação de Estados independentes, na qual “todos os Estados adotassem uma Constituição comum e se submetessem, para determinados assuntos, a um governo central, que teria suas atribuições definidas na própria Constituição e, para desempenhá-las, teria suas próprias fontes de recursos” (DALLARI,

1986, p. 13). O resultado dessa disputa foi a criação do Estado Federal, uma síntese das duas correntes de opiniões.

É interessante notar que o Estado Federal é um novo Estado, distinto daqueles que se uniram para formá-lo. Não obstante, a denominação de “Estado” que permaneceu a cada uma das unidades federativas dos Estados Unidos da América. Tal terminologia deve-se à necessidade política de reiterar formalmente a independência das 13 (treze) ex-colônias inglesas da América do Norte quando da Convenção da Filadélfia ocorrida em 1787. Trata-se de um artifício para contornar a resistência de algumas das ex-colônias em aderir à nova Federação, pois após a conquista da independência, livrando-se do domínio da Inglaterra, elas temiam vir a sujeitarem-se a um dominador americano (HAMILTON, 1984).

O federalismo americano, no seu início até o século XX, era do tipo centrífugo, pois a sua formação partiu dos Estados independentes. Por isso, a repartição dos poderes no nascedouro dos Estados Unidos da América privilegiava as Unidades da Federação em detrimento da União. Com efeito, todos os poderes então não transferidos expressamente à União e que não fossem vedados aos Estados permaneciam com esses últimos (REIS, 2000, p. 26).

O cenário internacional mudou a distribuição do poder no Estado Federal Americano. No século XX, após a grande recessão de 1932, os Estados já não possuíam condições de resolver seus problemas sem a intervenção do Poder Central, o que levou a uma paulatina centralização do sistema federativo americano (REIS, 2000, p. 29). O chamado *new deal*, programa de fomento econômico liderado pelo então presidente dos Estados Unidos da América Franklin Roosevelt, influenciou e modificou o federalismo dualista em funcionamento desde 1787. Após alguma resistência (e sob pressão das dificuldades econômicas do período) a modificação do modelo federalista obteve o apoio da Suprema Corte Americana, que passou a julgar constitucionais diversas leis que ampliavam a competência dos Estados-Membros (SCHWARTZ, 1984, p. 30-36).

O modelo de federação americano atual confere à União Federal maior influência financeira e política sobre os Estados-Membros. Estes últimos, contudo, ainda guardam grande parcela de autonomia e liberdade legislativa. A uniformização da interpretação da lei fundamental da nação permanece sob a guarda da Suprema Corte, que assim estabelece uma uniformização mínima dos parâmetros jurídicos do país (SCHWARTZ, 1984, p. 63-77).

Embora se possa dizer que todos os Estados Federais da atualidade tenham influência direta do modelo de organização política dos Estados Unidos da América, não há hoje no mundo um único modelo de federalismo (DOEHRING, 2008, p. 125). A federação moderna,

criada nos Estados Unidos em 1787, é atualmente uma forma de Estado adotada em 24 (vinte e quatro) países, cada qual com peculiaridades próprias. A organização política de cada Estado dá ênfase maior ou menor à centralização e disso resulta a estrutura organizacional de poder própria de cada Estado.

O federalismo favorece a condução do constitucionalismo democrático. Sua descentralização assegura maior aproximação entre governantes e governados, uma vez que o povo tem acesso mais fácil aos órgãos de poder local (DALLARI, 2003, p. 260). Desse modo, o federalismo “aproxima o exercício do poder político dos seus destinatários, possibilitando que o povo tenha maior participação e exerça mais de perto o controle sobre as decisões e atividades políticas” (SOUZA NETO, 2012, p. 302). Essa característica facilita o atendimento de demandas locais de governo, distribuindo melhor as verbas públicas e a atenção aos problemas locais. Há, por outro lado, menos riscos de concentração de poder, o que em última análise favorece a democracia. O equilíbrio e o controle mútuo dos poderes decorrentes da repartição federativa das atribuições e competências do Estado dificulta o abuso de poder e permite maior participação dos diversos atores políticos (ZIPPELIUS, 1997, p. 514). Por isso, “[t]endo em vista a experiência americana, muitos adeptos do federalismo demonstram a tendência em aproximar federalismo de democracia, sendo que a consideram como a mais progressiva forma de Estado.” (BARACHO, 1982, p. 53).

O federalismo busca a manutenção de valores aparentemente antagônicos entre si: a unidade e a diversidade. De fato, o Federalismo preserva as características locais e regionais ao mesmo tempo em que promove a integração, transformando as divergências em solidariedade (DALLARI, 2003, p. 260). Ao mesmo tempo em que o Federalismo permite a autonomia de suas regiões, com o respeito pelas peculiaridades locais, ele confere unidade ao um conjunto político mais amplo. Por isso, diz-se que o federalismo é um fenômeno político e sociocultural conveniente para unir sob o mesmo Estado unidades culturais distintas.

O federalismo objetiva a consecução e a manutenção de ambos, a unidade e a diversidade. Como bem observa Elazar, quando se trata de discutir o federalismo, é um erro considerar unidade e diversidade como opostos. Na realidade, dependendo das circunstâncias históricas e políticas, a federalização significa a busca de um ou de outro desses objetivos. Basicamente, a federação pretende a *unidade na diversidade*, procurando unir entidades heterônomas em torno de um conjunto de regras comuns, dando-lhe certa homogeneidade. Mas, ao mesmo tempo, pretende que essa unidade preserve a diferenciação entre os elementos componentes da federação, respeitando a identidade cultural de cada um. (DALLARI, 1986, p. 51)

O federalismo, contudo, não é um regime imune a críticas. Muitos problemas extrapolam o âmbito dos Estados-Membros da federação. Nesses casos, o fracionamento do poder desfavorece a cooperação e a adoção de medidas públicas de maior alcance territorial. Além disso, a atratividade do Estado maior revela-se na constituição financeira, motivo pelo qual os Estados-Membros podem vir a não dispor dos meios para se autogovernar, reféns dos recursos da União Federal ou a espera de soluções macroeconômicas que fogem ao seu alcance.

A par de tudo isso, deve-se considerar, também, as dificuldades intrínsecas de se harmonizar os distintos interesses regionais. Por vezes a vontade das Unidades da Federação é coincidente e nem sempre a distribuição de competências está clara o suficiente. Os conflitos de interesses entre as Unidades da Federação “têm de ser resolvidos reiteradamente através de um complicado e moroso processo de negociação de compromissos, o que acarreta o já mencionado risco do compromisso mais cômodo e uma certa tendência para o imobilismo” (ZIPPELIUS, 1997, p 516).

Os que são *contra* a organização federativa entendem que o Estado Federal é inadequado para a época atual, em que, para atender a solicitações muito intensas, é necessário um governo forte. Um aspecto que nos últimos tempos vem sendo também bastante acentuado é o da planificação. O Estado, que atua muito, deve agir racionalmente, dentro de uma planificação global, para aproveitamento mais adequado e eficiente dos recursos sociais, econômicos e financeiros disponíveis. O Estado Federal dificulta, e às vezes impede mesmo, a planificação, pois é constitucionalmente impossível obrigar uma unidade federada a enquadrar-se num plano elaborado pela União. Paralelamente a isso, o Estado Federal, segundo se alega, provoca a dispersão dos recursos, uma vez que obriga à manutenção dos múltiplos aparelhos burocráticos, sempre dispendiosos e desejando executar seus próprios planos. Argumenta-se, ainda, que a organização federativa tende a favorecer a ocorrência de conflitos jurídicos e políticos, pela coexistência de inúmeras esferas autônomas, cujos limites nem sempre podem ser claramente definidos. (DALLARI, 2003, p. 260)

Por outro lado, ainda que a organização federativa possa facilitar a implementação e manutenção de um sistema democrático, na medida em que cria a necessidade de uma pluralidade de centros políticos, há o risco dessa distribuição de poder se tornar apenas formal. O maior risco à democracia dentro da mecânica do federalismo é a aliança de oligarquias. Uma vez que é resguardada ampla autonomia para os governos estaduais, porque o uso do dinheiro público e a escolha de prioridades administrativas são prerrogativas exclusivas dos Estados-Membros, se um grupo limitado de pessoas ou famílias o dominar a máquina estatal esse grupo não enfrentará oposição dos demais Estados Membros ou da União (DALLARI, 1986, p. 72-73).

Isso não quer dizer que o federalismo sirva apenas para acobertar oligarquias. Na verdade, o federalismo pode ser um instrumento importante na construção e manutenção do sistema democrático. Apesar das críticas, atualmente verifica-se acentuada tendência para a organização federativa (DALLARI, 2003, p. 260).

3.3 Características essenciais do federalismo

Como bem coloca Karl Doering (2008, p. 125), não existe um tipo uniforme de Estado Federal. Em comum, todos os Estados Federais possuem certa medida de autonomia garantida pela Constituição, ainda que haja um poder central soberano.

O núcleo irredutível do federalismo está em que, se existe um Estado total – representado pela União – detentor da soberania, com poderes de ação sobre toda população e todo território, com recursos financeiros e competências próprias, este coexiste com Estados-membros, autônomos (o que significa não sujeitos à União nas competências próprias, portanto, autogoverno), dotados de recursos financeiros independentes. E acresça-se um traço jurídico essencial: tanto o todo, como os Estados-membros, dependem de uma Constituição. Esta organiza a União e dá as linhas mestras dos Estados-membros, reparte competências, atribui recursos (ou fonte de recursos) financeiros. (FERREIRA FILHO, 1995, p. 53-54)

Atualmente há dois tipos principais de federalismo: o federalismo dual e o federalismo cooperativo. No chamado “federalismo dualista”, há a repartição horizontal de competências. Nela separa-se radicalmente a competência dos entes federativos atribuindo a cada um deles uma área própria, consistente em toda uma “matéria” a ele privativa.

No “federalismo cooperativo” procede-se à chamada “repartição vertical” de competências. Nessa, divide-se uma mesma “matéria” em distintos níveis entre os entes federativos. Por exemplo: a um ente federativo atribui-se a competência de editar normas gerais, ao outro, a competência de estabelecer normas específicas. No esquema cooperativo em sentido estrito, há uma “obrigação ao entendimento, quer dizer, o dever das partes no sentido de harmonizar-se entre elas e, caso necessário, aceitar compromissos” (ZIPPELIUS, 1997, p. 512).

Em comum, todos os Estados Federais, independentemente do tipo de Federalismo exercido e suas especificidades locais, concentram o direito de declarar uma guerra – só podendo legalmente ser exercido para a defesa – no Estado Central, que é o único sujeito de

direito internacional de maneira completa (DOEHRING, 2008, p. 130). Além disso, a doutrina tem afirmado serem indispensáveis à federação que existam: a) partilha constitucional de competências; b) autonomia política de cada ente da federação; c) mecanismos de participação dos Estados-Membros na formação da vontade nacional; d) que cada unidade da federação tenha fontes próprias de recursos para o desempenho de seus poderes e competências (SOUZA NETO, 2012, p. 302).

3.3.1 Criação de um novo Estado e autonomia política de cada ente da federação

A criação de toda Federação é a criação de um novo Estado. Quando as unidades autônomas de poder decidem constituir uma federação, elas perdem a condição de Estado *stricto sensu* e passam a ser integrantes do novo Estado Federal.

A decisão de ingressar em uma federação é o último ato de soberania dos Estados que a compõem. A partir do ingresso na federação, a soberania, assim entendida como a capacidade de decisão autônoma de última instância (BOBBIO, 2008, p. 1179), passa a pertencer apenas à União. A União adquire personalidade jurídica internacional, ao passo que os Estados são por ela representados. Os Estados-Membros continuam com relativa autonomia, mas abrem mão de parte de seu poder político em favor da União. Assim, sua capacidade de autogoverno é limitada pelo governo central e pela constituição da federação, ficando sujeitas a controle de constitucionalidade por um órgão da União.

Importante notar que os Estados-Membros efetivamente abrem mão de sua soberania em prol da União. De acordo com Dalmo Dallari (1998, p. 32), não se confunde a indivisibilidade da soberania com a teoria de divisão do poder, pois a chamada divisão do poder é, na verdade, uma divisão de funções. Em outras palavras, as competências são divididas entre as Unidades da Federação, mas a soberania, que é indivisível, é exercida exclusivamente pela União Federal.

Uma vez que novo Estado é formado com a Federação, os cidadãos do Estado que adere à Federação adquirem a cidadania do Estado Federal e perdem a anterior. Não há uma coexistência de cidadanias, nem se estabelece tratamentos diferenciados perante a Federação entre os nascidos nos diferentes Estados-Membros.

Outra consequência importante da criação do Estado Federal é a impossibilidade de secessão. Efetivada a adesão de um Estado à Federação, ele não pode mais se retirar por meios

legais. A impossibilidade de secessão está presente em todo Estado Federal e é condição para sua manutenção. Dalmo Dallari destaca que a possibilidade de secessão teria sido relativizada na extinta Constituição da União Soviética, que em seu artigo 17 autorizava cada República Federada a sair livremente da Federação quando bem lhe conviesse (DALLARI, 1986, p. 16-17). Algumas Repúblicas Federadas, de fato, optaram por sair da extinta União Soviética sem com isso iniciar um conflito armado, como foi o caso da Ucrânia, Bielorrússia, Estônia e Letônia; outras permanecem unidas à Rússia ainda que sob forte oposição local, como é o caso da República Chechena. Como resultado dessa secessão, a União Soviética acabou por dissolver-se.

Ao mesmo tempo em que as Unidades da Federação abrem mão de sua soberania em prol da União, no Estado Federado preserva-se parte da autonomia local, de modo a permitir o exercício descentralizado de parcela importante de poder estatal. Essa descentralização permite a construção de uma “estrutura plural de exercício do poder político, conduzindo a uma ordem jurídica única, mas pluralista, uma vez que a manifestação política do Estado dá-se, por excelência, pela capacidade de criar o direito e para organizar as instituições políticas segundo o sistema jurídico positivado” (REIS, 2000, p. 22).

De acordo com José Baracho, “a autonomia situada além do poder central, é a novidade que o federalismo integrou na figura do Estado” (BARACHO, 1982, p. 84). Com efeito, o elemento informador do princípio federativo é a pluralidade de ordens jurídicas incidentes sobre um mesmo território, posta cada uma no âmbito de competências predefinidas. Desta forma, todo Estado federal é “um agrupamento de coletividades políticas que abandonam, sob uma base igualitária, parte de suas competências em benefício da comunidade” (BARACHO, 2007, p. 47). A parte da autonomia que as entidades que compõem o Estado Federal abdicam em nome da União confere ao conjunto um sistema jurídico único e um sistema político integrado.

Autonomia do Estado membro é elemento essencial à configuração do Estado Federal (BARACHO, 1982, p. 49). A autonomia permite que as comunidades federadas conservem certa independência, que lhes permite efetuar a gestão de seus negócios. A participação das Unidades Federadas na administração estatal é essencial, sob pena de haver subordinação, circunstância que desconfigura a federação. Essa autonomia, que consiste principalmente no direito que tem uma comunidade jurídica de dar-se uma constituição e modificá-la, respeitados os princípios constitucionais da União, permite ao Estado membro distinguir-se das coletividades territoriais inferiores. (BARACHO, 1982, p. 52)

3.3.2 Partilha constitucional de competências

Na federação registra-se uma associação ou união de Estados dando origem a um novo Estado, que os vai englobar ou integrar. Essa união é organizada a partir do texto constitucional. O pacto federal é um pacto de espécie singular, pois é um pacto constitucional. É, por isso, um ato de Poder Constituinte. Por isso, são pressupostos do federalismo a rigidez da Constituição (absoluta ou relativa), repartição de competências pela Constituição, existência de um poder fiscalizador do cumprimento da Constituição (Suprema Corte) e impossibilidade de usurpação de competências locais (REIS, 2000, p. 33-34). Sem essas condições constitucionais, o federalismo não se estrutura. Por isso, o federalismo está essencialmente ligado à teoria da Constituição.

A Constituição central é a base jurídica de todo Estado Federal. Essa é, inclusive, a diferença fundamental entre a Federação e a Confederação. “Na Confederação os integrantes acham-se ligados por um tratado, do qual podem desligar-se a qualquer momento, uma vez que os signatários do tratado conservam sua soberania e só delegam os poderes que quiserem e quando quiserem” (DALLARI, 1986, p. 15). Na Federação, por sua vez, “os Estados que a integram aceitam uma constituição comum e, como regra, não podem deixar de obedecer a essa Constituição e só têm os poderes que ela lhes assegura” (DALLARI, 1986, p. 15).

No Estado Federal cada Unidade da Federação recebe diretamente da Constituição Federal as suas competências. As competências devem ser necessariamente previstas na Constituição porque a vontade do Estado-Membro de abrir mão de parcela de sua autonomia em favor da União está ligada diretamente à forma pela qual será feita a distribuição de poder.

No federalismo não há uma relação de hierarquia entre as unidades federadas. A ausência de hierarquia entre as Unidades da Federação advém dessa previsão constitucional: uma vez que a competência encontra previsão constitucional e não em ato político de outra unidade da federação, não há subordinação entre elas. A federação pressupõe, ao menos no plano teórico, “uma sociedade de iguais, que abrangem, em esfera de paridade e coordenação, Estados desiguais pelo território, pela riqueza, pela densidade populacional” (REIS, 2000, p. 33).

A isonomia decorre do fato de que todas as atribuições da União, Estados e Municípios decorrem da Constituição Federal. Não há desníveis hierárquicos entre as pessoas constitucionais. A União, os Estados-Membros e os Municípios são juridicamente iguais,

ainda que politicamente, economicamente e sociologicamente não o sejam. De fato, ainda que regidas sob o signo da isonomia, as Unidades da Federação não detêm funções e poderes idênticos.

A igualdade jurídica não significa identidade de atribuições constitucionalmente fixas para a União, Estados-membros e Municípios, mas tão-só que essas atribuições, embora diversas, correspondem todas a enunciados de competência, postos em atuação mediante princípios e normas estabelecidos na própria Constituição Federal.

Nesse sentido material ou substancial e sob a perspectiva que interessa ao presente estudo, o princípio da isonomia significa que, dado o rígido esquema constitucional de repartição de competências, todas as leis do país, nos seus respectivos âmbitos de validade estão subordinadas à Constituição. (BORGES, 1975, p. 9)

Por isso, as normas emanadas da União Federal, Estados e Municípios não estão organizadas entre si por meio de uma relação de hierarquia. A relação de hierarquia pressupõe que uma norma retire a sua validade da conformação com outra norma (BORGES, 1975, p. 15). Isso não ocorre no Estado Federal no qual, como já colocamos, *a priori* todas as normas extraem sua condição de validade da Constituição Federal.

A relação entre a norma subordinante e a norma subordinada, cuja criação é regulada pela norma subordinante, é uma relação de hierarquia, consistente num vínculo de *sura* e subordinação. A norma que determina a criação de outra norma lhe é superior ou supraordenada; a criada em conformidade dela, inferior ou subordinada. Essas normas portanto não guardam entre si uma relação de coordenação, mas de subordinação hierárquica. Esse é o mais preciso significado do termo hierarquia e decorre da circunstância exaustivamente demonstrada por Kelsen de que o ordenamento jurídico é um sistema escalonado de normas; um sistema de normas juridicamente subordinadas em graus sucessivos de hierarquia (*Stufenbau der Rechtsordnung*). O ordenamento jurídico não é um sistema de normas de igual hierarquia, mas uma ordem escalonada de diferentes normas jurídicas.

Geralmente a norma superior não determina o *conteúdo* da norma inferior, mas apenas disciplina a *competência material* do órgão autorizado a criá-la. (BORGES, 1975, p. 15)

Importa, na verdade, definir uma origem de poder que seja comum a todas as Unidades da Federação e, ao mesmo tempo, goze de relativa imparcialidade, de modo a não criar uma relação de subordinação entre elas. A Constituição Federal cumpre esse papel, na medida em que ela é o marco regulador de todo o sistema jurídico local e fonte formal de exercício do poder soberano.

Ainda assim, cumpre observar que a regra da inexistência de hierarquia não é absoluta. Embora possa haver competências bem delimitadas, há sempre margem para um terreno comum: a competência concorrente. Nesse caso, tanto a União quanto os Estados-

Membros podem fixar normas, porém, havendo conflito entre normas devem prevalecer as disposições da União. Com efeito, entre o interesse de uma Unidade da Federação específica e o interesse de toda a coletividade de Estados-Membros, deve prevalecer este último. Assim, “nas hipóteses de competência concorrente ou naquelas em que as normas constitucionais não dão elementos para a afirmação indubitável de competência, deve prevalecer o poder da União” (DALLARI, 1986, p. 69).

Preservada a previsão constitucional de competências, a distribuição de competências em si mesma é exercida por cada Federação com grande flexibilidade. De forma geral, cabe à União a competência para as matérias de interesse geral, que afetam toda a Federação. Os assuntos de interesse predominantemente local ou que possam ser tratados regionalmente com mais eficiência cabem às unidades federadas. Independentemente dos ajustes e peculiaridades locais, todo regime federativo envolve a separação rígida de poderes, sem relação de hierarquia entre as unidades da federação, uma vez que a intervenção federal é reservada para casos especialíssimos. O federalismo representa a existência de pelo menos duas esferas de poder político: uma federal, concentrada na União, e outra local, representada pelos Estados-Membros. A cada esfera de poder cabe a organização de sua própria administração, escolha de suas prioridades, eleição de seus governantes e o exercício de seu poder de legislar.

3.3.3 Participação das unidades da federação na formação da vontade nacional

Consiste em característica essencial do Federalismo a existência de mecanismos de participação dos Estados-Membros na formação da vontade nacional. Para a efetivação dessa participação a clássica divisão de Poderes em Executivo, Legislativo e Judiciário exerce papel especial.

Uma vez escolhido pela vontade popular manifestada em todas as unidades da federação, o Poder Executivo da União Federal executa as leis e administra a máquina administrativa conforme a vontade democrática.

O Poder Legislativo da União Federal é organizado quase sempre em duas câmaras. Na Câmara dos Deputados o poder é organizado na proporção da população local. Encontra-se vigente na distribuição de cadeiras nesta casa do parlamento o princípio da

proporcionalidade entre o número de representantes e os cidadãos representados. Quanto maior a população do Estado-Membro, mais deputados ele terá.

No Senado Federal a organização de poder visa à representatividade dos Estados-Membros. Aqui, cada Unidade da Federação terá a mesma quantidade de Senadores, independentemente de seu território, economia ou população. Nessa casa, buscam-se soluções de consenso entre as Unidades da Federação dentro de uma relação de isonomia representativa.

Combinando-se os dois modelos de representação – demográfico e conforme distribuição dos Estados-Membros – busca-se equilibrar a vontade popular com a unidade da federação.

No federalismo brasileiro o Congresso Nacional possui dúplice função, pois conjuga as competências de legislador ordinário federal e nacional. A compatibilidade dessas “instâncias” legislativas é importante, pois significa afirmar que a lei nem sempre é lei nacional. A lei complementar, por exemplo, pode dispor apenas sobre matéria federal, isto é, matéria aplicável à União Federal, a depender de seu conteúdo e da competência legislativa prevista para a matéria na Constituição Federal.

No que toca ao princípio da participação, embora a Constituição continue a considerar o Senado uma câmara federativa, isto é um engodo. Com efeito, dado o sistema eleitoral que prende os senadores a partidos (ao menos em tese), estes não falam pelos Estados. Atuam tão partidariamente quanto os deputados que representam o povo. (FERREIRA FILHO, 2003, p. 179)

Ao Poder Judiciário da União cabe uniformizar a interpretação das leis nacional e, principalmente, definir a interpretação da Constituição Federal a ser seguida em todas as unidades da federação. Esse controle garante a manutenção da Federação, ao evitar conflitos de competência entre as unidades da federação.

De acordo com a teoria dos freios e contrapesos dos Três Poderes, deve existir um terceiro poder, independente e neutro, para assegurar o equilíbrio do sistema. Este poder seria o Judiciário.

O Poder Legislativo tem o poder de fixar as regras que ditam os direitos e deveres. O Executivo tem em mãos o tesouro nacional e o poder militar. Ao exercer a função de “guarda da Constituição”, com a possibilidade de declarar inconstitucionais as decisões dos outros dois Poderes, o Poder Judiciário tem grande papel no funcionamento do sistema. Dentro do sistema federativo, cabe ao Poder Judiciário cuidar da observância das competências constitucionais, de modo que nenhuma Unidade da Federação invada a competência de

outra. Por isso, de modo geral, a Suprema Corte aumentou consideravelmente sua influência nos Estados Federais ao longo do tempo, agindo com independência e dinamismo na função de intérprete das normas constitucionais (DALLARI, 1986, p. 35).

Na obra clássica *A Suprema Corte e a Constituição*, escrita em 1912, Charles A. Beard já assinalava o tremendo poder político da Suprema Corte, podendo decidir em última instância sobre a validade constitucional das decisões tomadas pelo Congresso ou pelo Executivo em nome do povo. Em várias ocasiões posteriores, como, por exemplo, durante a implantação do *New Deal* de Franklin Roosevelt, durante os graves conflitos sobre os direitos civis na década de 60, ou ainda quando se desencadeou o tempestuoso processo que levaria à renúncia do Presidente Nixon, a Suprema Corte exerceu um papel político de importância excepcional. (DALLARI, 1986, p. 35)

A Constituição Federal é o cerne do pacto federativo. É na Constituição que estão estabelecidas as condições comuns para a união das unidades autônomas, bem como as regras de relacionamento entre elas. Por isso, a existência de um poder neutro e estruturado apto a zelar por sua observância é fundamental para a manutenção do Estado Federal.

3.3.4 Fontes próprias de recursos das unidades da federação

A distribuição constitucional de competências abrange o reconhecimento não apenas de poderes, mas também de encargos. Por isso, é indispensável que a distribuição de encargos esteja em equilíbrio com a distribuição de poderes, sob pena de rompimento do princípio federativo. Com efeito, uma unidade da federação sem recursos para atender às suas obrigações Constitucionais certamente dependerá de outra unidade da federação (quase sempre, da União), para suprir as necessidades básicas de sua população.

Não se pode perder de vista que a distribuição de competências significa uma atribuição de poderes e, ao mesmo tempo, de encargos, pois quem recebe a competência para determinado assunto é que deve legislar sobre ele e adotar as providências de que ele necessite no âmbito da administração pública, inclusive a administração e a manutenção de serviços. Maior número de competências pode significar mais poder político, mas significa também maiores encargos, mais responsabilidade.

Por esse motivo, é imprescindível 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 insuficiente; 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)

O problema da repartição de recursos no Estado Federal é antigo, remonta a criação da Federação dos Estados Unidos da América em 1787. A repartição dos recursos financeiros sempre esteve diretamente relacionada ao sucesso (ou insucesso) da federação.

O dinheiro é, acertadamente, considerado como elemento vital do organismo político, uma vez que o mantém vivo e em atividade, habilitando-o a cumprir suas funções mais essenciais. Assim, uma total competência para conseguir um suprimento regular e adequado de numerário, na medida em que o permitam os recursos da comunidade, pode ser considerada como ingrediente indispensável em qualquer Constituição. Se houver deficiência neste particular, ocorrerá um dos seguintes malefícios: ou o povo ficará sujeito a contínuos saques, em substituição a um modo mais conveniente de atender às necessidades públicas, ou o governo mergulhará em fatal atrofia, não tardando muito em perecer. (HAMILTON, 1984, p. 271)

A autonomia federativa não pode ser meramente formal. As Unidades da Federação precisam possuir meios de exercer as suas prerrogativas e atender às demandas regionais. Sem recursos financeiros tal tarefa torna-se impossível. Por isso a importância fundamental das fontes próprias de recursos.

A efetiva autonomia dos entes federativos nasce com a margem de discricionariedade de que as pessoas jurídicas gozam para decidir os seus negócios e, assim, revela duas concepções. A primeira, na qual o legislador constituinte outorga poder para a instituição de tributos, conforme repartição de competências constitucionais. A segunda, que se origina da primeira, decorre da capacidade de cada ente federativo manter-se financeiramente a partir de sua arrecadação e da partilha tributária. A autonomia depende fundamentalmente da capacidade financeira decorrente da tributação exclusiva facultada a cada ente federativo e da distribuição de receita.

A autonomia consiste na liberdade de determinação consentida a um sujeito, resultando ao poder de dar a si mesmo a lei reguladora de sua própria conduta, de modo a atender aos próprios interesses. A autonomia pressupõe, portanto, gozar e dispor dos meios necessários para obter uma satisfação harmônica e coordenada dos próprios interesses. De acordo com Elcio Reis, não basta ao estado-membro a possibilidade de auto-organização por meio de constituição própria, é imprescindível também a existência de autonomia financeira (REIS, 2000, p. 43).

Essa autonomia financeira outorgada aos Estados, União Federal, Municípios e Distrito Federal não é absoluta, pois a Constituição Federal impõe limites ao seu exercício direta e indiretamente. Essas limitações encontram-se sob a guarda do poder central nacional que, sem aniquilar o princípio federativo, pode estabelecer diretrizes ou normas gerais para todas as pessoas políticas componentes do Estado (CANAZARO, 2005, p. 26).

Nos primórdios dos Estados Unidos da América houve a preocupação de garantirem-se recursos próprios e permanentes para a União, para que esta pudesse desempenhar suas atividades, especialmente quanto aos custos militares. Com o passar do tempo, o problema financeiro deslocou-se para os Estados-Membros, pois a União ficou com o controle do sistema bancário, o poder exclusivo de emitir moeda, além de terem sido criados novos poderes tributários destinados ao custeio federal.

A extensão da competência privativa dos Estados federados em face do poder central varia de caso a caso. Ela é ditada fundamentalmente pelas circunstâncias e pela história. Por isso, parece-nos uma tendência mundial atual a concentração maior de poder na União. A maior complexidade das relações econômicas mundiais e a necessidade de otimização dos recursos públicos, cada vez mais escassos, parece direcionar os Estados à centralização de suas funções ou, no mínimo, a adoção de uma maior cooperação entre seus membros.

3.4 Federalismo na Constituição Federal Brasileira de 1988

Ao contrário dos Estados Unidos da América, que foi formado a partir da união de Estados autônomos, a federação brasileira surgiu a partir de um movimento a partir do centro, isto é, a divisão do poder partiu do Estado central. De acordo com Ferreira Filho (2009, p. 287), o pacto federativo não existiu na origem do Estado Federal brasileiro, pois a “federação foi imposta de cima para baixo pelo Poder central. Este a encarou e encara apenas como um dos pontos básicos da estruturação política nacional”. Parte da dificuldade que o país possui para efetivar os preceitos federativos advém da origem histórica da descentralização administrativa brasileira.

A formação do Estado Federativo Brasileiro é muito diferente daquela experimentada pelos Estados Unidos da América do Norte. Antes de nossa independência, fomos colônia, passamos a ser Reino Unido de Portugal e Algarves (1815-1822) e Sede Imperial. As tentativas de colonização passaram pelas Capitânicas Hereditárias e pelo Vice-

Reinado, sempre mantendo o unitarismo das ordens (OLIVEIRA, R.F., 2005, p. 181). Posteriormente, com a independência, passamos a ser um Estado Unitário. “A Constituição Imperial de 1824 asfixiou as províncias, concentrando os poderes em mãos do Imperador. O Ato Adicional de 1834 pretendeu dar certa flexibilidade às comunas, o que foi impedido pela Lei de Interpretação 105 de 1840, que eliminou as inovações trazidas.” (OLIVEIRA, R.F., 2005, p. 182)

A Constituição de 1891 deu um passo em direção à descentralização do Poder ao estabelecer um regime de competências divididas entre a União e os Estados-membros, bem como sistema de repartição de receitas, reservando-se aos Estados-Membros competências residuais (OLIVEIRA, R.F., 2005, p. 182). Posteriormente, na Reforma de 1926 impôs-se limitações aos Estados. Na Constituição de 1934, a Federação foi novamente afrontada com o advento da Constituição “Polaca” (Carta de 1937), imposta por Getúlio Vargas, que manteve, formalmente a Federação, mas materialmente sujeita ao denominado Estado Novo. (OLIVEIRA, R.F., 2005, p. 182). O retorno à normalidade institucional, em 1946, foi interrompido com a Revolução Militar de 1964, que, novamente, interrompeu o processo de consolidação democrática e federativa.

Até a Constituição de 1988, portanto, a evolução do federalismo no Brasil pode ser resumida por uma constante concentração de poder em favor da União (FERREIRA FILHO, 2009, p. 288).

De acordo com os arts. 1º e 18 da Constituição Federal, o Estado brasileiro está constituído na forma composta. “Na República Federativa do Brasil - formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal -, o poder é dividido e organizado para a formação da vontade federal, em três níveis, através de seu espaço territorial.”

Salienta-se, desde logo, que a federação brasileira é indissolúvel. Não pode ser abolida nem por vontade do legislador derivado, por força do disposto no art. 60, § 4º, I, da CF, o qual elege o princípio federativo como cláusula pétrea.

José Luis Quadros de Magalhães não concorda com a terminologia “cláusula pétrea” entendendo que na verdade se está diante de uma limitação material ao poder de reformar. Explica, por outro lado, que tal limitação não é contra qualquer modificação constitucional que altere a forma de federalismo adotada no Brasil, mas tão somente aquelas modificações que distorçam o federalismo centrífugo previsto na ordem constitucional, ou, em outras palavras, são permitidas emendas constitucionais que visem o aperfeiçoamento do federalismo centrífugo, sendo vedadas apenas aquelas que venham centralizar os poderes repartidos. (REIS, 2000, p. 36-37)

No Brasil, a forma federativa de estado é considerada cláusula pétrea, ou seja, não pode ser alterada pelo poder constituinte derivado, conforme prevê o § 4º do art. 60 da Constituição Federal de 1988. Assim, ainda que a forma pela qual o federalismo seja exercido no Brasil possa variar, de acordo com as necessidades de cada tempo, a estrutura essencial (partilha de competências, autonomia política, participação dos entes federados nas decisões centrais e fontes próprias de recursos para cada unidade da federação) do federalismo não pode ser modificada sem uma ruptura radical com a ordem jurídica preestabelecida.

Assim, a estrutura essencial característica do Estado Federal deve ser sempre observada.

A estrutura do federalismo brasileiro é muito flexível. Pode-se dizer que no Brasil o Estado está organizado sob uma forma extrema de federalismo cooperativo. De fato, além de centrípeto em sua evolução, o federalismo brasileiro é assimétrico na relação entre União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal (FERREIRA FILHO, 2009, p. 293).

Ademais, o federalismo no Brasil é frágil principalmente porque há uma profunda relação de dependência financeira dos Estados, Municípios e Distrito Federal em face da União Federal. Sem a percepção de cotas dos Fundos de Participação previstos no art. 159 da Constituição Federal, a grande maioria dos Estados e Municípios não satisfaria seus compromissos mais elementares e imediatos. Ainda que haja proibição constitucional de retenção de cotas pela União, com exceção do parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, que trata do Supersimples, não há nada que garanta a transferência automática dos recursos fiscais para os Estados, Municípios e Distrito Federal (FERREIRA FILHO, 2009, p. 294).

Classicamente, as competências dos entes estatais costumam ser identificadas como político-administrativas, legislativas e tributárias. Na técnica adotada pela Constituição de 1988, União, Estados e Municípios têm competências exclusivas – que desempenham sem a participação de qualquer outro – e competências concorrentes, em áreas que comportam a atuação das diferentes esferas de poder. Merece registro específico, para os fins aqui visados, o tratamento constitucional das competências tributárias. (BARROSO, 2006, p. 142)

A Constituição instituiu, ainda, transferência de renda entre as entidades estatais, conforme previsto nos arts. 157 a 159. Os chamados Fundos de Participação são vitais para a manutenção de muitos Estados e a maioria dos Municípios brasileiros.

Parece-nos que a fragilidade do federalismo brasileiro reside, fortemente, na questão da distribuição das receitas públicas.

De acordo com Roberto Barroso (2006, p. 144-145), a Constituição de 1988 procurou reconstruir o federalismo no Brasil, abalado pelo modelo centralizador da Constituição de 1967. Tanto a autonomia dos entes federativos quanto a distribuição da competência tributária foram ampliados em favor de maior participação dos Estados e Municípios. Os principais beneficiários dessa nova ordem constitucional de distribuição de receita foram os Municípios, que aumentaram sua participação de 8,6% nos anos 80 para 15,8% em 1993. Os Estados também foram beneficiados, ainda que em menor proporção. Sua participação na receita tributária passou de 22,2% para 26,4% no mesmo período (BARROSO, 2006, p. 145). Contudo, mesmo tais aumentos não foram suficientes para impedir o desequilíbrio das finanças dos Estados-Membros e Municípios.

Entre as causas desse desequilíbrio, Luiz Roberto Barroso destaca que não foi superada na atual partilha de competências administrativas as indefinições e superposições crônicas de atribuições entre as diferentes Unidades da Federação, inclusive no que concerne a áreas vitais para a sociedade, como educação e saúde (BARROSO, 2006, p. 145). Além disso, no tocante aos Municípios, a arrecadação de ISS somente tem relevância em áreas urbanas desenvolvidas (BARROSO, 2006, p. 145). Quanto aos Estados, o ICMS foi comprometido por fatores como a guerra fiscal e as distorções causadas pela existência de diferentes alíquotas internas e interestaduais (BARROSO, 2006, p. 146).

Esse sistema federativo no qual as entidades não são autossustentáveis gerou um conjunto de distorções de natureza política e fiscal que compromete o seu funcionamento. A União Federal pode controlar a política fiscal, beneficiar-se de sistemas de poupança compulsória e ainda criar novas contribuições sociais ou especiais. Os Estados-Membros e Município, não dispõem de tais mecanismos, razão pela qual terminaram por desenvolver uma crônica dependência de recursos externos, tais como financiamentos externos, disputa por recursos federais, gastos por meio de empresas estatais e utilização de bancos públicos estaduais para alavancagem de recursos (BARROSO, 2006, p. 146).

Esse frágil equilíbrio rompeu-se no Plano Real, quando os Estados foram impedidos de buscar empréstimos externos e usufruir de operações financeiras de seus bancos estatais.

Se por um lado os recursos se escassearam, os gastos dos Estados-Membros e dos Municípios aumentou. Houve uma patente evolução dos gastos com pessoal, principalmente com o pagamento de inativos. Os bancos estaduais também alcançaram um nível de endividamento tal que forçou o processo de privatização. Ao eliminar a inflação, o Plano Real

também desnudou números oficiais e interrompeu os ganhos indiretos com a ação da inflação sobre o pagamento de salários e contratos.

Diante desse quadro histórico e político, Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2009, p. 295) acredita que a tendência não é de descentralização do poder do Estado brasileiro, pelo contrário. A tendência é de maior concentração de poder nas mãos da União Federal, uma vez que muito se espera do Poder central e poucos são os recursos disponíveis.

3.5 Os Municípios e o Distrito Federal na estrutura federativa brasileira

Abrimos este item para destacar uma característica singular do federalismo brasileiro: o fato de que a condição de autônomo não é atribuída apenas aos Estados, mas também aos Municípios.

José Alfredo de Oliveira Baracho, citando Ataliba Nogueira, define o município “como a associação natural e legal dos vizinhos para obtenção, no respectivo termo, dos serviços comuns” (1982, p. 91). O Município, portanto, tem caráter corporativo, é associação natural e não circunscrição, tem território. Como associação natural, o município passa a ser reconhecido pelo Estado e, a partir de então, transforma-se em associação legal.

Na Constituinte de 1934, prevaleceu o movimento municipalista. Consagrou-se pela primeira vez no Brasil o reconhecimento dos municípios como unidade política, atribuindo-lhes campo próprio de atuação em matéria de tributos. Assim, o município passou a poder instituir seus próprios impostos e taxas (CHIESA, 2002, p. 87).

Na égide da Constituição de 1967 muitos já defendiam que a autonomia municipal já prevista naquela época seria suficiente para elevar os municípios à condição de ente integrante do Estado Federal brasileiro. Todavia, naquela época os municípios ainda não possuíam Poder Constituinte Decorrente, condição essencial para serem reconhecidos como entes integrantes do Estado Federal brasileiro (REIS, 2000, p. 51-52).

Até 1988, os Municípios estavam subordinados ao regramento dos Estados-Membros aos quais se vinculavam. Pela atual Constituição Federal, a autonomia municipal está baseada em cinco requisitos: capacidade de auto-organização, capacidade de autogoverno, competência legislativa própria, capacidade de administração autônoma, autonomia financeira

A caracterização da autonomia municipal depende de verificações de ordem prática e nacional. A autonomia municipal “refere-se à capacidade de organização da administração local. Cifra-se, pois, na escolha de seus órgãos.” (BARACHO, 1982, p. 93)

Dentro da Teoria do Município, como parte da Teoria Geral do federalismo, a caracterização doutrinária e prática do Estado membro, conforme já tivemos oportunidade de realçar, é essencial. Vista a autonomia como direção daquilo que lhe é próprio, será bem mais fácil configurá-la, sob o aspecto político, principalmente nos Estados federados. Mesmo assim, é bem rica a literatura jurídica que explora esses aspectos do municipalismo. A aplicação da faculdade deferida a certas coletividades públicas subordinadas para auto-organização, dentro de certos limites, define a autonomia constitucional, que se desdobra através da autonomia administrativa. Nos Estados conjuntos da federação, esses elementos são configurados com maior facilidade. No que diz respeito à entidade municipal, torna-se mais difícil apresentar-lhes essas características.

O Estado membro defere ao Município não só a legitimidade de sua existência, mas deve evitar interferir em sua atividade peculiar, para que este ente permaneça suficientemente autônomo, naquilo que envolve fins próprios, distintos daqueles que são específicos do Estado. Ao Estado incumbe, entretanto, de modo geral, apenas articular os interesses locais e os interesses gerais da Nação – os interesses do Município e os interesses do Estado. (BARACHO, 1982, p. 95)

Muitas são as críticas à caracterização dos municípios como entes da federação no Estado Brasileiro. José Alfredo de Oliveira Baracho, citando Victor Nunes Leal, afirma que não há dúvida de que “o nosso federalismo se tem desenvolvido a custa do municipalismo: o preço pago foi o sistemático amesquinamento do município, apesar da abundante literatura louvaminheira, que não basta para amenizar o seu infortúnio” (BARACHO, 1982, p. 98).

O federalismo pressupõe como condição *sinequa non* que seus membros participem das decisões centrais. O grau em que os municípios participam das decisões de âmbito nacional dependerá, fundamentalmente, das características estruturais do sistema político, que condicionam, por sua vez, o instrumental disponível para a articulação no sistema decisório.

Dallari acredita que o exercício de efetiva autonomia pelos municípios, nos termos em que foi previsto constitucionalmente ainda na Carta de 1967, não é possível por falta de escala econômica. Embora os municípios correspondam à formação natural que mais oferece possibilidade de efetivo exercício da democracia, eles não conseguem efetiva autonomia por falta de recursos.

A par dos problemas já referidos deve ser também lembrada a questão das menores unidades de governo, as municipalidades, que ficaram em plano secundário na organização federativa. Embora sendo o nível ou a esfera que mais corresponde a uma formação natural e que mais oferece a possibilidade de realização da democracia, os Municípios não conseguem viver com autonomia. Em algumas Constituições, como a do México e a do Brasil, é formalmente definida a natureza política das unidades municipais, com a afirmação de que deve ser assegurada sua

autonomia. Entretanto, na atribuição das competências e na distribuição das rendas públicas, os Municípios sempre recebem muito pouco e, por isso, vivem em situação de constante dependência, ficando assim anulada a autonomia política formal.

[...] O sucesso do governo local na obtenção de serviços para sua comunidade depende, em grande medida, de sua habilidade em funcionar como apêndice do governo estadual. O povo tem a possibilidade de eleger governantes da oposição para o Município, mas as penalidades impostas pela perda de apoio estadual e federal são tão graves que a eleição de opositoristas só acontece raramente, por exceção. Esclarece ainda Lawrence Graham que, embora a intervenção direta e formal dos outros governos nos Municípios não costume ocorrer no presente, ela acontece na prática e acarreta dependência política, exatamente como nos sistemas não-federativos. (DALLARI, 1986, p. 62-63)

Dalmo Dallari ainda acrescenta que o governo local é mais livre para agir nos Estados Unidos da América, embora a Constituição não confira aos municípios a condição de unidades da federação. Isto porque nos Estados Unidos os Municípios conseguem com mais facilidade trabalhar em parceria e colaboração com os Estados-Membros a que estão vinculados, os quais, por uma questão de escala econômica, possuem mais recursos e aparato técnico para a realização das atividades estatais do que as municipalidades individualmente consideradas (DALLARI, 1986, p. 63-64).

Quanto ao Distrito Federal, embora ele esteja presente em diversas federações, o grau de autonomia outorgado pela Constituição Federal de 1988 não deixa de ser, também, peculiar.

O Distrito Federal é, na maioria dos casos, uma espécie de território neutro subordinado à Administração Federal, excluído dos poderes dos Estados. Normalmente o Distrito Federal possui governo próprio, mas segue as normas editadas pelo Congresso Nacional. Sua organização visa facilitar a Administração Federal e dar-lhe uma neutralidade frente aos Estados que seria impossível se estivesse sob a jurisdição de um deles. Como princípio, no Distrito Federal deveria prevalecer a supremacia da União Federal sobre os interesses estaduais e municipais.

Trata-se de figura intimamente relacionada com o federalismo, apesar das dificuldades que surgem em torno de sua definição e dos padrões que devem orientá-lo: A organização deste, entre nós, instituiu no Distrito Federal, com certas características a municipalidade, uma circunscrição política de um gênero singular, que dotou da mesma representação, no Senado e na Câmara, que os Estados, reservando-lhe, no art. 67, o direito de se administrar a si mesma pelas suas autoridades municipais.

É um semi-Estado, um quase Estado, um Estado que não dispõe da própria Constituição como cada uma das vinte Províncias que receberam esse acesso, mas ao qual se atribui parte igual à deles no governo da nação e se reconhece o direito de reger a si próprio, mediante mandatários seus, sob a lei que o Congresso Nacional lhe ditar.

A definição do Distrito Federal dentro dessa forma de Estado constitui assunto relevante no tema em questão. Considerado como território neutro,

subordinado ao Poder Federal, encontra-se fora da ação dos Estados. Para Roberto Barcellos de Magalhães adquire uma feição *sui generis*: Não é um Estado nem se trata de um simples Município, o que suscita dificuldades em estabelecer uma perfeita conciliação entre os interesses locais e os interesses da União. O princípio, porém, que nessa matéria deve prevalecer é o da Supremacia da União acima de qualquer outra consideração, pois para servir de abrigo ao poder federal é que o Direito foi concebido e criado. (BARACHO, 1982, p. 107-108)

A luz do art. 33 da Constituição Federal de 1988 o Distrito Federal recebeu não apenas um governador próprio, mas também um Poder Legislativo próprio e uma Lei Orgânica que remete às competências dos Estados. O Distrito Federal usufrui de um Poder Judiciário e uma estrutura policial financiados pela União Federal, mas tem liberdade para tratar das demais atribuições estatais, inclusive aquelas que guardam estreita ligação com a segurança local. Mais importante, o Distrito Federal tem direito à representação no Congresso Nacional como se Estado fosse, apesar de sua administração não ser completamente autônoma em face da União Federal. Por se constituir em um ente federativo sob intensa interferência da União Federal, sua participação em um foro de poder exclusivo dos Estados não deixa de representar uma interferência indireta da União Federal.

3.6 Federalismo e o Simples Nacional: integração da administração tributária e a competência tributária constitucional

Em face do princípio federativo, a implantação de um regime unificado tributário, com a criação de novos tributos, enfrenta a seguinte questão: como unificar os tributos federais, estaduais e municipais quando cada ente da federação possui competência tributária plena sobre os impostos a serem aglutinados? A unificação dos tributos unifica, também, as Unidades da Federação e, conseqüentemente, quebra o federalismo brasileiro?

Embora a divisão geral de competências no Estado brasileiro seja predominantemente cooperativa e concentrada na União Federal, as competências tributárias seguem uma lógica dual.

O sistema tributário nacional caracteriza-se por sua rigidez, que decorre de duas circunstâncias: a) tem ele base constitucional, não podendo ser alterado, quanto às suas linhas mestras, senão por emenda à Constituição; b) o texto constitucional enumera, taxativamente, os impostos de competência de cada entidade estatal, que não poderá criar outros, salvo a União, desde que presentes determinados requisitos rigorosos (art. 154). (BARROSO, 2006, p. 143)

Os Estados, Municípios e o Distrito Federal gozam de reduzida autonomia quanto à tributação abrangida pelo Simples Nacional. É certo que os Estados, Municípios e Distrito Federal podem dispor sobre as alíquotas de ICMS ou ISS que terão vigência em seus territórios, porém, eles só o podem fazer até os estreitos limites percentuais da Lei Complementar nº 123/2006. Além disso, os Estados cuja economia tenha participação no Produto Interno Bruto Nacional de até 5% (cinco por cento) poderão estabelecer sublimites para o recolhimento do ICMS e do ISS em seus territórios.

José Alfredo de Oliveira Baracho, citando William S. Livingston, entende que as dificuldades de implementação de um verdadeiro federalismo na América Latina advém de um déficit de democrático. De acordo com ele, regimes autocráticos dificultam a distribuição de poder entre os Estados-Membros e demais unidades componentes da federação.

Dentro desse exame das formas federais na América Latina, após fazer referência ao Brasil, Argentina, Venezuela e México, reconhece Livingston que os federalismos aí estabelecidos são, em muitos aspectos, artificiais. [...] Na América Latina, acrescenta Livingston, existem quatro sistemas federais, mas tais formulações ficaram confinadas nas Constituições, com pequenos efeitos nos processos governamentais. As autocracias e a centralização levaram às desfigurações do federalismo.

As declarações que ocorrem nas várias experiências de federalismo são influenciadas pelos sistemas políticos que, normalmente, podem contribuir para impedir o desenvolvimento do federalismo ou suas deturpações. Os regimes políticos democráticos que têm processos constitucionais de mudanças que fogem aos padrões autocráticos são bem mais sensíveis aos padrões federalistas.

O federalismo convive melhor com os sistemas democráticos, pelo que é incompatível com as formas autocráticas. As características do federalismo demonstram a impossibilidade de sua aceitação pelos processos autoritários, que tendem à centralização política e, muitas vezes, administrativa. Os autoritarismos dificultam salvaguardar a estrutura federal. Os regimes autocráticos tendem à centralização, pelo que se torna incompatível com formas federativas que dão autonomia aos Estados ou às suas comunidades componentes, daí que reduzem os elementos inerentes ao federalismo. (BARACHO, 1982, p. 66)

De fato, “as componentes da federação brasileira não desenvolveram entre si relações de franca confiança, mas de dissimulada cordialidade. A constituição de 1988 bem quis romper com a tradição isolacionista, mas ainda não foram equacionadas soluções infraconstitucionais que funcionalizem aquelas sugestões.” (SILVEIRA, 2007, p. 109)

No Brasil, especificamente, o desequilíbrio financeiro das Unidades da Federação é a causa direta de tal “desconfiança institucional” no Federalismo.

A federação estaria em equilíbrio financeiro quando os instrumentos constitucionalmente engendrados para a preservação do delicado arranjo de competências se ajustassem factualmente àqueles objectivos.

No sistema brasileiro, todavia, a crise das finanças federativas excederia as tensões naturais de qualquer Estado composto porque o instrumentário financeiro utilizado (leia-se a estrita divisão de competências tributárias entre as três esferas de poder e as diversas modalidades de compensação) não permite que se atinja o desejado equilíbrio. É assim porque os critérios objectivos para a concessão de recursos e a análise de mérito para a sua continuidade (elementos que legitimam os sistemas redistributivos) são sistematicamente substituídos pela barganha.

[...]

Da autonomia tributária constitucionalmente consagrada decorre que as autoridades federadas podem adoptar alíquotas diferenciadas nos tributos sob sua responsabilidade – que altera o gravame fiscal entre as regiões. [...] Daqui derivam potenciais conflitos entre a autonomia fiscal e a constituição de um mercado unificado e tributariamente neutro. É que se os Estados e Municípios deliberam autonomamente sobre isenções e alíquotas, estão a defraudar unilateralmente o objectivo da manutenção da neutralidade alocativa territorial. E sobretudo não o podem fazer em nome do alegado combate aos desequilíbrios regionais, posto que este deva ser necessariamente definido por políticas nacionais a cargo da União. (SILVEIRA, 2007, p. 129-131)

No processo de implantação do Simples Nacional os Estados, Municípios e o Distrito Federal nutriam grande desconfiança quanto à administração dos recursos pela Receita Federal. Havia um temor de que os recursos arrecadados não fossem efetivamente distribuídos às demais Unidades da Federação. Além disso, temia-se que a Receita Federal do Brasil acabasse por dominar as decisões acerca da administração do Simples (SANTIAGO, 2011, p. 17)⁷.

À medida que o Simples foi sendo aplicado, a desconfiança dos Estados, Municípios e Distrito Federal sobre a União foi diminuindo. Contudo, os conflitos não cessaram. Permanecem, entre outros, o problema da substituição tributária do ICMS sobre as empresas optantes do Simples Nacional, o que faz com que elas tenham, na prática, que recolher ICMS sob o regime “comum”. Conforme já demonstrado no capítulo anterior, o

⁷A primeira ideia que surgiu no corpo do Grupo Técnico de Arrecadação para recolhimento do Simples Nacional foi o aproveitamento do DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais). Essa técnica, contudo, sofreu severa oposição de Estados e Municípios. Depois de longas negociações, o Grupo Técnico de Arrecadação formado para discutir as condições de implantação do Simples chegou à conclusão de que seria necessária a criação de um novo documento de arrecadação, o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS). Os recursos arrecadados não passariam pela Secretaria do Tesouro Nacional, mas seriam distribuídos diretamente para cada Unidade da Federação. O modelo ficou assim definido: os bancos repassariam ao Banco do Brasil os recursos arrecadados e ao Serpro as informações dos documentos arrecadados. O Serpro processaria os documentos e transmitiria os dados ao Banco do Brasil necessários para a imediata distribuição dos recursos devidos a cada Unidade da Federação. O Banco do Brasil, por sua vez, geraria para todos os créditos um arquivo contendo as informações de arrecadação e o repassaria para as Unidades da Federação competentes. Neste modelo, o dinheiro chegaria aos entes federados em até dois dias após o pagamento do tributo (SANTIAGO, 2011, p. 17).

ICMS representa parte substancial da carga tributária. Neste contexto, a desoneração tributária almejada pelo Simples Nacional fica prejudicada.

Não obstante, entendemos que as linhas gerais do federalismo cooperativo brasileiro autorizam a implantação de um regime tributário com impostos novos e unificados, tal como ocorre no Simples Nacional. De fato, a estrutura federativa brasileira admite a reestruturação da tributação, desde que as receitas resultantes não sejam prejudicadas. O federalismo cooperativo acolhido pelo texto constitucional brasileiro representa um tipo ideal de relações intergovernamentais baseadas no compartilhamento de tarefas, de forma que há uma mistura entre as atividades dos níveis de governo.

Como bem coloca Andreas Krell, parte da doutrina brasileira ainda guarda uma forte aversão à maior abrangência normativa do poder central. Ainda que as soluções locais possam estar, em tese, mais próxima das populações locais, não se deve perder de vista que uma lei estadual não é, por sua natureza, necessariamente mais adequada para resolver um problema do que uma lei federal (KRELL, 2008, p. 60). Não se pode esquecer que os processos de negociação inerentes à busca do consenso federativo custam tempo e não são transparentes. (GRIMM, 2006, p. 131). Não se pode descuidar, também, de que “as formas políticas estão sujeitas a processos de renovação e integração.” (BARACHO, 1982, p. 21-22)

A magnitude dos projetos de governo atuais frente à escassez de recursos públicos fomenta o aumento da colaboração do Estado Central. Por isso, Fernanda Almeida (2007, p. 75) diz que “a preponderância da União no federalismo contemporâneo é um dado com que se tem de aprender a conviver. O que é preciso impedir é uma hegemonia do poder federal que desnature o sistema”. Trata-se de uma tendência mundial. Nos países democráticos federais modernos “muitos assuntos, que antes eram considerados pertencentes às searas local ou regional, ganharam expressão nacional e chamaram ao plano o Governo central, por exigir regulamentação integrada e uniforme” (KRELL, 2008, p. 62).

Dessa forma, após o modelo cooperativo de federalismo ter sido criticado por tender a concentrar os poderes estatais nas mãos da União, levando, ao contrário de sua declarada intenção, a um sistema unitário, ele passou, nas palavras de Torres, nas últimas duas décadas, por um reexame, para melhor servir de “meio para operacionalizar um intercâmbio adequado entre os entes federativos e o central, de modo a aperfeiçoar as relações intergovernamentais, das quais a intrincada realidade econômica e social e, sobretudo, a complexidade dos serviços públicos”. Nessa nova função, o Estado Nacional deve assumir a forma de uma cooperação subsidiária entre os entes federativos para fornecer “uma ajuda ao ente menor quanto às tarefas que ele não consegue realizar por si com eficácia”. (KRELL, 2008, p. 47)

No mundo moderno, a crescente complexidade das atividades desempenhadas pela Administração Pública como um todo é caracterizada por uma diferenciada divisão do trabalho (pessoal altamente qualificado, planejamento sofisticado, técnicas avançadas). Como consequência, não se procura mais uma distinção conceitual rígida entre assuntos locais e regionais; cada vez mais autores entendem que não é possível delimitar claramente – como se fossem objetos ou matérias distintas – os assuntos próprios de cada esfera governamental. (KRELL, 2008, p. 55)

Alaor Caffé Alves (*apud* ALMEIDA, 2007, p. 79) entende que a eficiência da ação pública somente pode ser alcançada no atual estágio do desenvolvimento tecnológico a partir da colaboração entre os órgãos encarregados de executá-la. Corrobora com a eficiência esperada do Poder Público que essa colaboração seja compulsória, a fim de se criar segurança e certeza na fixação de seus programas de ação (ALMEIDA, 2007, p. 79). Ainda de acordo com Alaor Caffé Alves, a harmonização dessa colaboração compulsória com o princípio federativo reside na coordenação institucionalmente aceita, “pela qual se possa providenciar, de algum modo, a compatibilização dos objetivos e programas de aplicação de recursos dos vários setores da administração pública” (*apud* ALMEIDA, 2007, p. 79). Em suma, entendemos que não há outra forma de se lograr a otimização e o planejamento da estrutura de arrecadação tributária, pois “o planejamento é informado pelos princípios da “unidade por integração” e da “globalidade”. (ALMEIDA, 2007, p. 78)

Especificamente no plano tributário, a cooperação entre as pessoas políticas confere maior eficiência ao sistema tributário. De acordo com Aldo Bertolucci (2001, p. 126), “os Custos de Conformidade estão atrelados ao conceito de federação e são muito influenciados pelas constantes alterações da legislação tributária”. Flávio Rocha (*apud* BERTOLUCCI, 2001, p. 126) relata levantamento realizado em 1990 por empresa especializada em auditoria na qual se apurou a edição de 1062 (mil e sessenta e dois) atos normativos tributários apenas no ano de 1990.

Perseguir a estabilidade da legislação é uma forma importante de reduzir os custos temporários de conformidade e administração. Vários países pertencentes ao congresso [da *International Fiscal Association* de 1988] afirmaram que esta é a causa de altos Custos de Conformidade. Outro aspecto mencionado foi a complexidade e dificuldade dos contribuintes entenderem a legislação e as instruções dadas nos manuais.

[...]

Outro aspecto a ser evitado é quando a União e o estado tributam a mesma base de cálculo ou fato gerador – renda, por exemplo – mas cada ente utiliza conceitos e formulários diferentes. Da mesma forma, foi considerado interessante

aproximar conceitos de apuração de lucro contábil e tributário. (BERTOLUCCI, 2001, p. 28-29)

Um fator que prejudicou por muitos anos a relação entre o fisco e o contribuinte foi a má qualidade do administrador público no Brasil. Até o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), a gestão inadequada dos recursos públicos e o descontrole orçamentário provocaram falta de recursos públicos supridas pelo aumento de arrecadação.

Nas federações, a descentralização da legislação tributária representa um alto custo para os contribuintes. Se os constituintes tivessem determinado que os impostos fossem de competência de vários entes mas impondo uma legislação federal e homogênea se pouparia às empresas de âmbito nacional a necessidade de terem advogados em cada estado para consultar a respeito de impostos estaduais e dos principais municípios. A própria guerra fiscal estaria muito limitada. (BERTOLUCCI, 2001, p. 130)

Por isso, o modelo cooperativo de federalismo, aplicado inclusive à competência tributária, é compatível com o Estado Federal protegido pelo art. 1º e art. 60, § 4º, da Constituição Brasileira de 1988.

O artigo 23 da Constituição, assim como o regime do Simples Nacional previsto no parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, expressa o desejo do legislador constituinte de alcançar um federalismo cooperativo. “Para este fim, o Brasil deveria buscar mais a realização do princípio da solidariedade funcional entre as diferentes esferas de competência administrativa e estabelecer um equilíbrio dinâmico, cuja consequência poderia ser até uma “abolição da rígida partilha de competências”.” (KRELL, 2008, p. 49)

No Brasil, o alto grau de heterogeneidade na distribuição de renda, na capacidade institucional e nos ambientes físicos nas diversas regiões do País quase impossibilita a definição de uma “distribuição ótima” de encargos entre as suas diferentes esferas federativas, proibindo-se a fixação de arranjos financeiros e administrativos unificados e “uma lista exaustiva e rígida de competências exclusivas de cada nível de governo”. Contudo, a situação atual, com diversas áreas caracterizadas pelo vazio ou superposição de responsabilidades, é resultado de uma disputa por recursos e encargos que extrapola essa determinação mais geral.

Tudo isso leva à crescente interdependência dos diferentes entes, que só podem atuar em cooperação, na base de coordenação de acordos mútuos e equilíbrio de interesses. Ao mesmo tempo, cresce a “contratualização” dessas tarefas públicas, isto é, o uso de procedimentos convencionais para o seu cumprimento.

Destarte, a tradicional concepção da autonomia local como “bloco de competências” está sendo superada, o que faz com que o exercício autônomo de funções tornou-se quase uma exceção. Além disso, está em curso a transformação dos próprios efeitos dessa autonomia: a execução própria do serviço pelo ente local cede lugar e é compensada por sua participação ativa na tomada das decisões sobre a implementação das respectivas políticas em nível superior. (KRELL, 2008, p. 56)

Entendemos, ainda, que, a luz do sistema federativo brasileiro não se constitui em obstáculo as competências rígidas e estritamente divididas que foram determinadas pelo legislador constituinte originário. Naquilo que respeita à matéria cooperativa, o ordenamento composto brasileiro revela um fenômeno curioso: apesar de várias normas constitucionais terem decomposto o compromisso constitucional de cooperação e introduzido sugestões tendentes a robustecer a dimensão ativa daquele compromisso (nomeadamente via prestação conjunta de serviços), muitas ainda carecem de concretização do legislador ordinário. (SILVEIRA, 2007, p. 96) Na medida em que a necessidade de maior cooperação se apresentou, quase sempre justamente onde recorreu a uma instrumentalidade normativa marcada pelo perfeccionismo e pelo pormenor do constituinte, sistemas de integração das Administrações Públicas foram sendo criados. Assim não poderia deixar de ser, pois “apesar de a Constituição ser mais que um esquema de governo [...], para que se torne operacional, o texto constitucional deve não só transportar dimensões materiais que se possam concretizar, como evitar a cristalização das políticas públicas.” (SILVEIRA, 2007, p. 94)

No caso, a falta de previsão constitucional especificamente para a cooperação de todas as Unidades da Federação em prol da unificação da tributação para as pequenas e microempresas restou suprida pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. A solução pela via da emenda constitucional atendeu ao princípio geral de cooperação.

Ao inconveniente de alegada inexistência de competência geral para disciplinar a cooperação, acresce, segundo alguma doutrina, a eleição de lei complementar federal para instituir encargos a Estados e Municípios, em manifesta incursão na autonomia de um e de outro, o que seria vedado à lei federal, complementar ou não, pois só a norma constitucional poderia dispor a respeito.

Esse argumento não colhe. E não colhe porque não capta os desdobramentos participativos que o constituinte brasileiro entendeu dar à dimensão activa do compromisso constitucional de cooperação. O constituinte intuiu que a autonomia dos entes federados não seria beliscada se o planejamento e a execução das políticas públicas resultassem de um esforço de concentração entre as distintas esferas. E que a União, como depositária fiel do interesse geral que é, estaria bem apetrechada para a regulação daquela empresa. (SILVEIRA, 2007, p. 108)

Essa colaboração mútua para a realização da arrecadação tributária não enfraquece o federalismo, se preservadas as reservas financeiras.

Esse preceito [da conduta amistosa] que vale igualmente para a Federação e para os estados, tem a função de enlaçar mutuamente as “partes” do Estado Federal dependentes uma da outra, Federação e estados, com mais vigor sob a ordem constitucional comum, mas não tem a tarefa de afrouxar a estrutura federal. [...] o preceito da conduta federativa amistosa obriga em suma cada estado a ter a

necessária consideração aos interesses dos outros estados e da Federação na utilização de seus direitos e a não insistir na realização de posições legalmente concedidas, que prejudiquem gravemente os interesses elementares de outro estado. (GRIMM, 2006, p. 256)

O Supremo Tribunal Federal tem se voltado à maior cooperação entre os entes federativos, com crescente coordenação pela União Federal. No julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1247, o Supremo Tribunal Federal afirmou que não fere o princípio federativo a exigência de convênio interestadual para concessão de isenção de ICMS.

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL - ICMS - CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PREVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, "G") - NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSIVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO - PRECEDENTES DO STF - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E PRAZO DECADENCIAL: [...] ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributaria" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da Republica, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFICIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à valida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributaria em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. **O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributaria pertinente ao ICMS.** MATÉRIA TRIBUTARIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA: A outorga de qualquer subsidio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de calculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributaria só podem ser deferidas mediante lei especifica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva

constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. Celso de Mello.
(BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1247/PA, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 17/08/1995, publicado no Diário de Justiça de 08/09/1995, destaque nosso)

Portanto, se bem compreendido o modelo cooperativo do federalismo brasileiro, preservada a arrecadação e a igualdade dos entes federativos, não há limites à integração da administração tributária.

Podemos dizer que, vencidos os desafios citados, não há limites à integração entre administrações tributárias de governos centrais e subnacionais.

Creemos que o principal limite deve ser o respeito à autonomia. Não pode haver subordinação de nenhuma espécie entre entes federados e entre seus servidores. Um não pode se sentir inferiorizado ou em condição de superioridade com relação ao outro.

É preciso entender com clareza que cada ente federado desempenha um papel autônomo e fundamental, determinado pela Constituição Federal. Não há hierarquia entre as competências, mas sim distribuição constitucional de competências.

O modelo jurídico e operacional criado para o Simples Nacional permite o compartilhamento total de dados e de atribuições em nível tributário no que tange às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo regime.

Nesse sentido, quando um atua no regime o faz por todos ao mesmo tempo. Quando um ente efetua a cobrança dos valores devidos, está beneficiando a todos, pois o pagamento dos tributos é unificado. Da mesma forma na fiscalização: o procedimento fiscal não se limita ao seu tributo, mas abrange todos os tributos que compõem o Simples Nacional.

Todos têm uma visão única e global do contribuinte. Têm acesso às mesmas informações. É possível acompanhar tudo o que os contribuintes e os demais entes fazem.

O modelo permite a busca da padronização legislativa e de procedimentos, a exemplo de dispositivos relativos a encargos de inadimplência, aos critérios de omissão de receitas, ao processo administrativo fiscal, aos procedimentos fiscais e de contencioso etc.

Finalmente, existe intensa aproximação e troca de experiências entre os servidores de todas as administrações tributárias, seja nos grupos técnicos, na Secretaria Executiva, no Comitê Gestor e nos eventos de capacitação que são desenvolvidos em todo o País, em seminários nacionais e regionais. (SANTIAGO, 2011, p. 22-24)

Silas Santiago acredita que a integração entre Governo Central, Estados e Municípios é possível e positiva (SANTIAGO, 2011, p. 24). O Simples Nacional seria exemplo dessa integração. Os resultados tem sido excelentes para as empresas contribuintes e para as administrações tributárias. A tecnologia seria o veículo a partir do qual as barreiras administrativas poderiam ser ultrapassadas para a integração tributária sem prejuízo à autonomia dos entes federativos e à segurança dos contribuintes (SANTIAGO, 2011, p. 25).

4. PARTILHA CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E O SIMPLES NACIONAL

4.1 Repartição de competências no Estado Federal

De acordo com Bernard Schwartz (1984, p. 10), uma das características do federalismo é a atuação direta dos governos estaduais e nacional, dentro de suas esferas de atuação, sobre as pessoas e propriedades. Uma vez que o governo federal possui autoridade sobre seus cidadãos tal como os governos estaduais, os indivíduos são submetidos a dois governos: central e local. Essa submissão à ordem central possibilita a preservação da unidade política federal. A repartição de competências entre os entes federativos é de fundamental compreensão, pois ela regula os limites dessas esferas de poder sobre os cidadãos.

De acordo com Raul Machado Horta, a “repartição de competências é a técnica que, a serviço da pluralidade dos ordenamentos do Estado Federal, mantém a “unidade dialética de duas tendências contraditórias: a tendência à unidade e a tendência à diversidade”.” (HORTA, 2003, p. 342) A repartição de competências estabelece os limites de poder e campos de ação de cada ente federativo. Por estabelecer as condições e limites do exercício da autonomia de cada Unidade da Federação, a repartição de competências é matéria exclusivamente constitucional.

Sendo repartição de competências o instrumento de atribuição a cada ordenamento de sua matéria própria, a preservação desse processo no tempo e a realização de sua própria finalidade de técnica aplicadora de conflitos impõem a localização de sua própria finalidade de técnica aplacadora de conflitos e impõem a localização da repartição de competências no documento fundamental da organização federal. A Constituição Federal dirá onde começa e onde termina a competência da federação. (HORTA, 2003, p. 342)

No que se refere à técnica de repartição de competências, o Estado Federal pode seguir a repartição vertical, própria do chamado “federalismo cooperativo”, ou a repartição horizontal de competências, característica do “federalismo dualista”.

No federalismo dualista, separa-se radicalmente a competência dos entes federativos, por meio da atribuição a cada um deles de uma “área” própria, consistente em todo um assunto a ele reservado, com exclusão absoluta da participação, no seu exercício, de outro

ente. Daí falar-se a propósito de tais competências, em competências “privativas” ou “reservadas”.

Na repartição de competências pela técnica horizontal, busca-se partilhar as competências de forma isonômica entre os entes federativos. Evita-se, ainda, a ingerência de uma Unidade da Federação em outra (em especial, da União sobre os Estados-Membros e Municípios), na medida em que se delinea claramente onde começa e onde termina a competência de cada um. O federalismo dualista dá pouca margem a dúvidas de competência, pois pretende ser exaustivo.

Todavia, por ser demasiadamente rígida, a técnica horizontal tende a não observar as peculiaridades econômicas e sociais locais, nem permite a redistribuição de riquezas a partir de modificações pontuais de competências e ingerências coordenadas do Poder Central. Essa rigidez tende a criar um círculo vicioso no qual a pobreza não rende recursos e a falta de recursos tende a perpetuar a pobreza.

Uma repartição igualitária de competências, conjugada com uma divisão de rendas, que seja apenas uma distribuição, também igualitária, pode criar um círculo vicioso: como onde não há riqueza obviamente os tributos não rendem (ou rendem pouco), faltam meios para que o Estado federado possa bem exercer as competências recebidas. (FERREIRA FILHO, 1995, p. 55)

Como bem coloca Fernanda Almeida (2007, p. 95), hoje não mais se espera que todos os componentes da Federação sejam tratados de forma absolutamente igual. Na visão moderna do princípio da isonomia, devem-se tratar os desiguais na medida de suas desigualdades, com o objetivo de por fim às diferenças que comprometem o desenvolvimento e progresso social. “A lei deve proporcionar a todos condições que permitam desfrutar dos benefícios do desenvolvimento, por meio de efetiva igualdade de oportunidades.” (ALMEIDA, 2007, p. 95) Assim, um federalismo não simétrico, de viés cooperativo, pode ser uma forma de se reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme prevê o inciso III do art. 3º da Constituição Federal (ALMEIDA, 2007, p. 95).

Na competência vertical, o legislador constituinte visava dividir uma mesma “matéria”, em diferentes níveis, entre diversos entes federativos. Assim, uma mesma “matéria” é atribuída concorrentemente a entes federativos diversos, sempre, porém, em níveis diferentes. Por exemplo: para a União Federal confere-se competência para as normas gerais e ao Estado-Membro dá-se a definição das normas específicas locais sobre o mesmo assunto. “Fala-se neste caso em concorrência concorrente (ou comum), pois relativamente a uma só e mesma matéria concorre a competência de mais de um ente político. Isto é, ela fica em comum a

diversos entes federativos (embora não necessariamente em pé de igualdade).” (FERREIRA FILHO, 2003, p. 165-166).

“A utilização de competências concorrentes é própria do federalismo cooperativo. Neste se pretende uma atuação coordenada dos entes federativos, com o que é compatível com uma repartição vertical de poderes.” (ALMEIDA, 2007, p. 34) A competência concorrente pode ser de duas maneiras: cumulativa e não cumulativa. Na cumulativa não há limites prévios para o exercício da competência pelos entes da federação. Neste caso, havendo choque entre a norma estadual e a norma federal, prevalece a última (FERREIRA FILHO, 2003, p. 166). Por sua vez, na competência não cumulativa estabelece a forma de repartição vertical. Dentro de um mesmo campo material, reserva-se um nível superior de regulação ao ente federativo mais abrangente (União), que fixa os princípios e normas gerais, deixando aos demais entes federativos a competência para complementar a regulação da matéria (FERREIRA FILHO, 2003, p. 166).

As práticas de cooperação trazem algumas desvantagens, especialmente em relação ao seu custo e complexidade. Há nelas o risco de adotar-se uma política do denominador comum pouco eficiente. Além do processo de obtenção de consenso ser lento, a política cooperativa tende ao imobilismo dada a diminuta propensão de se abandonar acordos já firmados (ZIPPELIUS, 1997, p. 513).

Ademais, em razão das interdependências cooperativas, as Unidades da Federação tendem a perder autonomia. Se as decisões no plano federal não forem tomadas por unanimidade, a capacidade de autorregulação dos Estados-Membros tende a se reduzir, não apenas por razões técnicas, mas principalmente para se permitir a execução da vontade da maioria no âmbito da Federação (ZIPPELIUS, 1997, p. 513). Além disso, a interdependência das competências cooperativas diminui o grau de transparência do processo de decisão, em especial, a determinação das responsabilidades por determinadas decisões (ZIPPELIUS, 1997, p. 514).

Em síntese, a técnica da repartição horizontal favorece a independência recíproca dos entes federativos entre si, enquanto a da repartição vertical leva, forçosamente, a uma coordenação na atuação desses entes (FERREIRA FILHO, 2003, p. 167). O sistema cooperativo dá chance à União de ingerência na atuação dos Estados e Municípios, uma vez que caberá à União editar as leis gerais aplicáveis a todo o país.

É evidente que a técnica da repartição horizontal favorece a independência recíproca dos entes federativos entre si, enquanto a da repartição vertical leva,

forçosamente, a uma coordenação na atuação desses entes. Aí está a razão básica por que o federalismo “dualista”, que enfatiza a separação entre os entes federativos, prefere a primeira, enquanto o federalismo “cooperativo”, que encarece a colaboração entre os entes políticos de nível diverso, inclina-se pela segunda.

Entretanto, deve-se observar que, mesmo no federalismo cooperativo, não são todas as matérias que sofrem a repartição de tipo vertical; persistem, sempre, matérias reservadas, ou privativas, de determinado ente federativo, seja a União (principalmente), sejam os Estados-membros.

4.2 Leis federais, leis nacionais e leis locais

Para a melhor compreensão da distribuição de competências no Estado Federal e, especialmente, no Brasil, é importante diferenciar as leis federais, leis nacionais e leis locais. As primeiras são elaboradas pela União para sua própria organização e aplicação nos limites de sua competência como ente federativo. As leis nacionais, por sua vez, são elaboradas pelo Estado Central e estabelecem normas aplicáveis a toda federação. As leis locais regulam aspectos regionais, de interesse e vigência no âmbito territorial exclusivo do ente federativo que a editou.

Segundo a teoria das leis nacionais, baseada na matriz lógico-formal kelseniana e introduzida no Brasil por Geraldo Ataliba, em 1976, são leis federais as normas específicas que só envolvem a própria Administração da entidade central para cumprir as suas competências materiais. Ao contrário, as leis nacionais serviriam para todo o Estado federal, ditando normas a serem cumpridas também pelas administrações dos estados e municípios. (KRELL, 2008, p. 88)

Em contraposição às leis locais editadas pelos Estados e Municípios, é tradição chamar genericamente de leis federais as editadas pela União.

Há leis elaboradas pelo Estado Central mediante as quais a União estabelece normas sobre sua organização político-administrativas, estritamente, sem repercutir na estrutura federativa ou na convivência nacional. Sérgio Barros (1994, p. 76) chama essas leis de “leis federais intransitivas”: “sendo da União, não transitam além da União para impor institutos ou instituições à federação ou à Nação. São leis federais, pelas quais a União se autogoverna e se auto-administra.”

As leis nacionais, por sua vez, são elaboradas pela União para a Federação. Em outras palavras, a União as edita em nome do Estado Federal. As leis nacionais têm por fim imediato alcançar outros entes federativos, completar a organização político-administrativa

conferida pela Constituição à Federação. Com elas, a União não dispõe apenas *interna corporis*, mas também para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, “ingressando no recinto da federação, para aí ativar institutos e instituições de ordem pública, de teor político-administrativo.” (BARROS, 1994, p. 76-77) As leis nacionais também podem ter por fim imediato alcançar relações sociais entre indivíduos, disciplinando as relações jurídicas de sua competência de maneira uniforme para todo o país.

A distinção de normas federais e locais, por sua vez, se faz a partir de critérios territoriais e pessoais. As normas locais tem sua aplicação dirigida, primeiramente, à aplicação dentro dos limites de seu território. A identificação do critério territorial de aplicação dessas normas não guarda maior dificuldade, pois se confunde com os limites territoriais do ente federativo. É importante destacar, contudo, que essas normas locais podem não seguir o critério territorial como critério único de validade. “É que as normas emanadas da União, como de resto as editadas pelos demais entes federativos, baseiam-se também num critério pessoal de validade.” (LEONCY, 2007, p. 5) Assim, as normas locais podem ser aplicadas, também, a pessoas jurídicas ou físicas específicas, alcançadas pela competência local a partir de peculiaridades ou atividades relacionadas ao ente federativo legislador.

Essa diferenciação da ordem jurídica baseada num critério pessoal de validade pode levar à criação de (a) regimes jurídicos obrigatórios idênticos para as diversas unidades da Federação, mas também de (b) regimes jurídicos obrigatórios diferenciados para os diversos membros, podendo ainda ser criados (c) regimes jurídicos específicos destinados de forma exclusiva para um determinado ente federativo, como no caso das matérias cujas normas reguladoras se apresentam obrigatórias apenas para os entes vinculados organicamente à União. (LEONCY, 2007, p. 6)

A distinção entre leis nacionais e leis federais não se aplica apenas às normas infraconstitucionais, mas também à Constituição Federal. Nela há normas que não se aplicam a todo o território nacional, mas apenas a determinados entes políticos preestabelecidos. A existência de normas constitucionais destinadas apenas à União se explica pelo fato de que a União Federal não tem uma lei fundamental própria como ocorrem com os Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal. Assim, o constituinte originário federal reservou parte de sua produção normativa para disciplinar a organização administrativa da União. (LEONCY, 2007, p. 8-9)

As normas da Constituição Federal que estabelecem a chamada repartição constitucional de competências abrangem limites implícitos aos entes federados, na medida em

que, descrevendo os poderes atribuídos a cada um, acaba por revelar implicitamente e por exclusão o que é vedado aos demais (LEONCY, 2007, p. 16)

4.3 Repartição de competências no Brasil

Como ocorre nas constituições de todo Estado Federal, o legislador constituinte buscou delinear na Carta Política brasileira a distribuição de competência entre os entes federativos. “Dentre as vedações postas pela Constituição à atuação dos integrantes da Federação algumas têm por objetivo assegurar a convivência harmoniosa dos homens em sociedade, outras a convivência harmoniosa dos próprios entes federativos entre si.”(ALMEIDA, 2007, p. 103)Com isso, o constituinte originário buscou evitar conflitos no âmbito da Federação e distribuir poderes e recursos à União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal.

Ao repartir as competências entre União e Estados-Membros, a Constituição brasileira de 1988 usou ambas as técnicas, repartição horizontal e repartição vertical (FERREIRA FILHO, 2003, p. 167). A Constituição Federal estruturou “um complexo em que convivem competências privativas, repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente, abrindo-se espaço também para a participação das ordens parciais na esfera de competências próprias da ordem central, mediante delegação” (ALMEIDA, 2007, p. 58)

Para algumas matérias, portanto, todas as unidades da federação terão competência para legislar dentro de seus limites constitucionais. Para outras questões, de importância estratégica ou de indispensável uniformidade em todo território nacional, deve-se observar a prevalência da União Federal para expedir leis para toda a nação. Cabe à União Federal enquanto manifestação da vontade de todas as unidades da federação, estabelecer normas gerais por meio do Congresso Nacional, órgão legislativo do Estado Federal e da União Federal. De maneira geral, na distribuição de competências, à União Federal cabem às matérias de interesse geral ou federal, aos Estados cabem às matérias de interesse regional ou estadual e aos municípios cabe dispor sobre os interesses locais.

Raul Machado Horta faz três observações sobre o modelo de repartição de competências. Em primeiro lugar, a repartição de competências é matéria da Constituição Federal. Em segundo lugar, a repartição de natureza tributária e as regras que condicionam o

sistema tributário regulam a repartição tributária de competência dos tributos federais, estaduais e municipais. Por fim, com exceção da competência comum, apesar de elevado à categoria de ente constitutivo da federação, os Municípios não participam da repartição federal de competências. Por isso, a Constituição reservou espaço próprio para a competência dos Municípios. (HORTA, 2003, p. 348)

De acordo com Raul Machado Horta, a Constituição Federal de 1988 repartiu a competência entre as Unidades da Federação em cinco planos distintos:

- I – competência geral da União (art. 21, I até XXV);
- II – competência de legislação privativa da União (art. 22, I a XXIX, parágrafo único);
- III – competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 23, I a XII, parágrafo único);
- IV – competência de legislação concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal (art. 24, I a XVI, §§ 1º, 2º, 3º e 4º);
- V – competência dos poderes reservados aos Estados (art. 25, § 1º, e 125, §§ 1º, 2º, 3º e 4º). (HORTA, 2003, p. 348)

A competência privativa da União Federal é amplíssima. O art. 22 da Constituição Federal elenca 29 (vinte e nove) matérias sobre as quais apenas a União Federal possui o poder de regular. A União Federal ainda possui competência para a excepcionalíssima intervenção federal, nos termos do art. 36 da Constituição Federal.

O art. 24 da Constituição Federal prevê competência concorrente e suplementar da União Federal. Na competência concorrente “há a possibilidade, harmonizada ao modelo de federalismo no Brasil, de a União estabelecer, mediante lei complementar de integração constitucional, as normas gerais de atuação nacional, em primazia aos outros entes da Federação” (CANAZARO, 2005, p. 28). A competência suplementar, por sua vez, permite que os Estado e Municípios elaborem normas que esclareçam ou declarem o conteúdo de norma geral superior, considerando-se seu caráter nacional.

Prevê o § 1º do art. 24 da Constituição Federal que, dentro da competência concorrente, caberá à União Federal, sempre, elaborar as normas gerais. A definição do que sejam “normas gerais”, na prática, guarda dificuldades. Pode-se afirmar, corretamente, que normas gerais são “princípios, bases, diretrizes que hão de presidir todo um subsistema jurídico”. De acordo com Raul Machado Horta, a norma geral promulgada pela União, “deve ser uma lei quadro, uma moldura legislativa” (HORTA, 2007, p. 357). Na prática, a identificação da norma geral acabará por ser feita a luz do caso concreto, dada a dificuldade de identificar quando a norma estabelece normas amplas, gerais, e quando ela adentra em particularidades que fogem à sua alçada.

Não é fácil conceituar “normas gerais”, pelo ângulo positivo. Pode-se afirmar, e corretamente, que “normas gerais” são princípios, bases, diretrizes que não presidem todo um subsistema jurídico. Sempre haverá, no entanto, em face de casos concretos, dúvida até onde a norma será efetivamente geral, a partir de onde ela estará particularizando.

Mais fácil é determinar o que sejam “normas gerais” pelo ângulo negativo. Quer dizer, indicar os caracteres de uma norma que não é “geral”, é complementar, é particularizante.

Portanto, não pode uma “norma geral” descer a particularizações que visem a atender a peculiaridades regionais. (FERREIRA FILHO, 2003, p. 168-169)

Além disso, de acordo com o art. 23, parágrafo único, da Constituição Federal, caberá à lei complementar editada pela União Federal fixar 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.

Já a competência concorrente dos Estados de que cuida o § 2º do art. 24 da Constituição Federal é a de complementação das normas gerais para atender a suas peculiaridades locais. “As normas gerais fixam o que deve ser uniforme no Estado brasileiro, pois este é um Estado, embora composto; a estas normas gerais cada Estado-membro pode, e deve, complementar, em função de suas peculiaridades.” (FERREIRA FILHO, 2003, p. 170)

Os Estados membros tem competência residual. A sua competência legislativa exclusiva limita-se aos assuntos não normatizados pela União Federal. “Será dos Estados tudo o que não se incluir entre as competências enumeradas ou implícitas da União e dos Municípios, nem incidir no campo das vedações constitucionais que limitam a atuação das entidades federadas. Vale dizer, continuaram com os Estados os poderes remanescentes ou residuais.” (ALMEIDA, 2007, p. 103)

Desse modo, aos Estados resta principalmente à manutenção da ordem interna, o ensino público (em concorrência com a União e os Municípios), a promoção da saúde da população (também em concorrência com estes) e, na órbita econômica, construir estradas e realizar obras de infraestrutura, aqui também em concorrência com outros entes da federação (FERREIRA FILHO, 2003, p. 181).

Os Estados ainda podem legislar concorrentemente à União Federal sobre as matérias previstas no art. 23 e sobre as matérias delegadas pela União Federal aos Estados pela via da lei complementar, prevalecendo o que a União dispuser. De acordo com Raul Machado Horta, a “lei estadual suplementar introduzirá a lei de normas gerais no ordenamento do Estado, mediante o preenchimento dos claros deixados pela lei de normas gerais, de forma a afeiçoá-las às peculiaridades locais” (HORTA, 2007, p. 357). Prevê o § 4º do art. 24 da Constituição

Federal, contudo, que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspenderá a eficácia da lei estadual no que lhe for contrário.

Aos Municípios a Constituição Federal reservou uma área de competência reservada não enumerada, uma vez que o art. 30, I, da Constituição Federal, determina que os Municípios legislem sobre os assuntos de “interesse local”. (ALMEIDA, 2007, p. 97) Interesse local, no caso, diz respeito aos assuntos cujos impactos são limitados à circunscrição territorial do Município, bem como as matérias diretas e fundamentalmente ligadas à administração exclusiva da cidade.

Além das competências exclusivas acima delineadas, o art. 23 da Constituição Federal de 1988 também reservou algumas matérias para a competência concorrente ou comum da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A competência comum condensa preceitos e recomendações dirigidas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, traduzindo intenções programáticas do constituinte, reunidas em conjunto de normas não uniformes, muitas com as características de fragmentos que foram reunidos na regra geral por falta de outra localização mais adequada. São regras não exclusivas, não dotadas de privatividade e que deverão constituir objeto da preocupação comum dos quatro níveis de Governo, dentro dos recursos e das peculiaridades de cada um. (HORTA, 2007, p. 355).

Para resolver dúvidas na interpretação do regime de competências, o legislador constitucional estabeleceu nos parágrafos de seu artigo 24 regras para solucionar as competências concorrentes. Depreende-se desses parágrafos que a competência concorrente, na Constituição Federal de 1988, é de caráter não cumulativo. Assim, há dois níveis previstos a seu respeito: um, mais alto, das normas gerais, outro, mais baixo, de complementação da legislação. O nível das normas gerais é privativo da União e não pode ser invadido pelos Estados. Aos Estados membros é dado o poder de complementar a legislação, adequando o sistema jurídico às especificidades regionais. Apenas na falta de lei geral, a Constituição admite que, para atender às suas peculiaridades, o Estado possa fixar princípios gerais, desde que em vista de sua competência natural, que é complementar as normas federais. Se inexistindo regra geral federal é editada norma geral pelo Estado, com o advento de nova lei geral federal a lei estadual perde eficácia, por inconstitucionalidade superveniente.

A legislação concorrente reclama regras ordenadoras de seu exercício, para delimitar o campo próprio a cada ordenamento e impedir o conflito de competências. A Constituição enunciou quatro regras. A primeira, precisando que no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais (art. 24, § 1º). A segunda, dispondo que a competência de

normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. A terceira, para esclarecer que, inexistindo lei federal sobre a matéria de legislação concorrente, os Estados exercerão a legislação suplementar para atender suas peculiaridades (art. 24, § 3º). A quarta, regulando a superveniência da lei federal e a ineficácia da lei estadual quando conflitar com a lei federal.

A primeira regra fixa a natureza e o conteúdo da legislação federal na área das normas gerais, isto é, normas não exaustivas, normas incompletas, de modo a não esgotar na competência a matéria da legislação concorrente.

A terceira regra, autorizando o Estado a legislar na ausência da lei federal, libera a legislação estadual da regra da pressuposição da lei federal, que, na acanhada concepção das Constituições Federais anteriores, em matéria de legislação suplementar, só admitia a lei estadual no caso de preexistência da lei federal, o que inibia e frustrava a legislação federal.” (HORTA, 2003, p. 357-358)

Compreende-se, então, que a relação entre a legislação federal e a legislação estadual envolve termos de supracoordenação, sendo, pois, compatíveis entre si. Essa supremacia, ou poder de coordenação, traduz-se pela imposição da Constituição Federal às normas locais. Eventuais conflitos de competência são decididos por órgãos jurisdicionais federais, que podem adotar medidas coercitivas para impor o seu Direito aos órgãos dos Estados federados. A comunicação e a unidade dos ordenamentos estaduais assentam no Direito produzido a partir da União Federal, por consequência, preveem-se matérias reservadas aos Estados, matérias reservadas à União e matérias concorrentes, bem como diversas formas de intervenção relativamente a elas.

Justamente nesse caso, ocorre a já referenciada delegação de competência geral à União. Não aniquilando os poderes locais ou regionais, a União – na qualidade de poder central – regula de forma harmônica os interesses, sem a observância da distinção espacial entre União – na qualidade de ente da Federação -, Estados, Distrito Federal e Municípios, através da edição de lei complementar nacional. Portanto, essa espécie legislativa possui particular relevância, principalmente por integrar os entes da Federação, conforme estabelece o Texto Constitucional. (CANAZARO, 2005, p. 28)

Essa regra de resolução de conflito entre normas federais e locais não significa que haja, necessariamente, uma relação de hierarquia entre as normas locais e federais. Pelo contrário. A regra geral é que não há hierarquia entre normas jurídicas federais, municipais e estaduais. Somente haverá hierarquia quando as normas locais extraírem da norma geral federal seu pressuposto de validade. Desse modo, quando couber à União estabelecer as normas gerais aplicáveis à matéria, é possível que haja espécie de “subordinação” entre a norma federal e a local, na medida em que os pressupostos de existência dessa última decorrem da lei federal. É o que ocorre, por exemplo, no exercício do poder de legislar sobre normas gerais de competência tributária, cuja competência para expedir lei complementar geral é da União Federal.

De acordo com Élcio Reis (2000, p. 60), a repartição de competências da Constituição Federal de 1988 revela uma tendência teórica ao federalismo de equilíbrio. Na prática, no entanto, subsiste o federalismo centrípeto, no qual há predomínio da União Federal. (REIS, 2000, p. 61).

Em verdade, parece-nos que não temos um Estado federal, em sua essência, pois este constituir-se-ia no exercício de poderes intangíveis. Temos um Estado unitário descentralizado. O pacto que se instaura com o advento da nova Constituição já sofreu tantas e inúmeras alterações que os Estados-membros, aos poucos, vão perdendo autonomia. Esta decorre, inequivocamente, da preservação de suas atribuições e manutenção dos recursos que lhe foram destinados para que cumpra suas finalidades e atinja os objetivos que lhe foram traçados. Ora, a todo instante o Estado federal mutila os Estados-membros. (OLIVEIRA, 2005, p. 185)

O aumento da importância da atuação do Poder Executivo nos Estados modernos, em contraposição à diminuição do papel do Poder Legislativo, tende a modificar também o modelo de federalismo. Com maior participação do Poder Executivo, o poder tende a concentrar-se também na União Federal. As Cortes Constitucionais passam, então, a ter destacado papel na conservação do federalismo, ao fazer o controle dos limites da competência da União Federal e do Executivo frente aos demais três Poderes.

O crescimento das atividades do Estado reflete no processo legislativo, que muitos reconhecem precisa ser dinamizado. Da mesma maneira esses fatores, também, atuam na estruturação do federalismo moderno.

O federalismo, com ampliação considerável e progressiva da competência da União, no que se refere à relação entre estruturas federativas e as fontes do direito, tem passado por modificações substanciais que refletem no processo legislativo.

Denomina-se essa passagem de um “federalismo estático”, que deu importância essencial ao equilíbrio entre a União e os Estados, como “federalismo dinâmico”, com preponderância da União. Nessas alterações, chega-se a um “federalismo integrado”, através do qual as leis e os respectivos processos legislativos da União, dos Estados membros e dos Municípios completam-se, em favor da comunidade federativa global. Essa harmonização da ordem jurídica total encontra nas Cortes Constitucionais um grande suporte mantenedor da convivência legislativa: O controle do exercício das competências legislativas determinada pela Constituição, é por si mesmo uma matéria fundamentalmente constitucional e, por consequência, no Brasil, como na maior parte dos Estados federativos, é matéria de competência das Supremas Cortes federais ou, mais recentemente, das Cortes Constitucionais. (BARACHO, 1982, p. 71-72)

De acordo com Regis Fernandes deOliveira,

[...] se alarga, em demasia, o plexo de atribuições da União, em detrimento dos Estados-membros. Percebe-se na distribuição das receitas tributárias e nas intenções que cercam todas as reformas constitucionais. Procura-se restringir os

recursos estaduais, concentrando-os na União. As regras tributárias buscam esvaziar os conflitos regionais. Ora, isso é próprio da federação. O confronto e os conflitos dizem respeito à própria essência do princípio federativo. (OLIVEIRA, R. F., 2005, p. 185).

Manoel Gonçalves Ferreira Filho reconhece que em muitos pontos a repartição de competências é inadequada, em especial, as competências tributárias. Todavia, ele acredita que a autonomia dos Estados deve ser preservada porque eles ainda seriam um dos contrapesos ao Poder da União Federal (FERREIRA FILHO, 2003, p. 171). Raul Machado Horta também afirma que a Constituição Federal de 1988 se recente da falta de previsão constitucional de cooperação econômica, administrativa, financeira e cultural entre a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios. (HORTA, 2007, p. 355)

4.4 Autonomia financeira dos entes federativos brasileiros

A Constituição Federal de 1988 assegurou – ao menos teoricamente - a almejada autonomia das unidades da federação ao atribuir a cada uma das unidades integrantes do Estado brasileiro a competência privativa para instituir determinados tributos dentro de um rol taxativo de impostos.

No sistema de tributação compartilhada, para redistribuir de modo equitativo o produto da arrecadação tributária, estabelece-se um sistema razoavelmente centralizado de tributação. O produto da arrecadação é, posteriormente, distribuído a partir de quotas de participação destinadas para cada Unidade da Federação. Esse sistema é seguido no Brasil pelos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.

Não obstante o forte acento cooperativista do Federalismo brasileiro e a existência dos Fundos de Participação, o legislador constituinte originário preferiu especificamente para a competência tributária o sistema de tributos exclusivos – caro ao dualista – ao de tributos partilhados. No sistema de tributos exclusivos, cada ente federativo tem a faculdade exclusiva de estabelecer determinados tributos no âmbito de sua competência. Assim, de acordo com Clélio Chiesa (2002, p. 27), a autonomia financeira das unidades da federação é representada no Brasil pela “faculdade de criar tributos para satisfazer as despesas de cada uma das unidades jurídicas”, sempre dentro da competência exclusiva prevista na Constituição Federal. Essa distribuição garante formalmente a autonomia financeira das Unidades da

Federação, conferindo-lhes meios para realizar as suas atribuições constitucionais e dispor de suas receitas e carga tributária conforme a realidade local.

A autonomia assegurada pelo sistema federativo aos entes que integram a federação é plena, no exercício do poder tributário que lhes for conferido. Essa plenitude lhes assegura a qualidade não só para disciplinar legislativamente os tributos próprios, como para exercer as atividades administrativas ligadas à arrecadação e fiscalização. Dessa forma, cada entidade local pode, dentro do âmbito de sua competência, legislar livremente sobre o “fato gerador” dos tributos que instituir, definir-lhes a alíquota e a base de cálculo, regular as regras relativas à sua fiscalização, lançamento e arrecadação, e disciplinar as regras relativas ao correlato processo administrativo fiscal. (CHIESA, 2002, p. 27-28)

A garantia de autonomia financeira a partir dos tributos exclusivos é formal porque esse método não garante a adequada distribuição de receitas na Federação. Uma vez que os tributos não rendem igualmente em todo o país (os Impostos sobre Serviços, por exemplo, tendem a arrecadar mais nos Municípios mais urbanizados), a rígida distribuição dualista não atende todas as necessidades financeiras dos Estados e Municípios.

Ademais, no afã de separar ao máximo as esferas federativas, o federalismo dualista procura dividir os fatos econômicos suscetíveis de serem considerados como fonte de tributação – os “fatos geradores” no jargão dos tributaristas – para que cada uma possa manter-se, independentemente de qualquer socorro ou auxílio de outra, mormente da parte da União. Entretanto, tais fatos não vêm a ocorrer na mesma proporção da mesma forma por todo o território nacional, variam de peso de região para região. Portanto, uma vez tributados, podem render muito aqui, nada ali. O que vai evidentemente refletir-se no volume à disposição do ente federativo, para aplicação nas questões de sua atribuição. (FERREIRA FILHO, 2003, p. 182)

O legislador constitucional procurou dividir de forma equitativa a competência para instituição de tributos entre todos os entes da Federação, conforme a predominância de interesses. Essa distribuição é feita de forma rígida, isto é, sem possibilidade de alteração pela via ordinária. De acordo com Chiesa, “a rígida discriminação da competência tributária constitui importante instrumento para que uma ordem jurídica não subjugue a outra.” (CHIESA, 2002, p. 28).

Além da distribuição de tributos, a Constituição instituiu, ainda, transferência de renda da União para as demais Unidades da Federação, bem como dos Estados para os Municípios, conforme previsto nos arts. 157 a 159. Os chamados Fundos de Participação são vitais para a manutenção de muitos Estados e a maioria dos Municípios brasileiros.

Regis Fernandes de Oliveira, citando Cretella Júnior (apud OLIVEIRA, R.F., 2008, p. 283), define fundo financeiro como “a reserva em dinheiro, ou o patrimônio líquido,

constituído de dinheiro, bens ou ações, afetado pelo Estado, a determinado fim”. O art. 71 da Lei Federal nº 4.320/1964, que cuida das normas gerais de direito financeiro, define o fundo como “o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”. Por meio dos Fundos de Participação, parte dos tributos arrecadados pela União é distribuída aos Estados e aos Municípios, o mesmo ocorrendo quanto à distribuição de parte da arrecadação dos Estados aos seus Municípios. Dessa forma, redistribui-se riqueza a partir do Poder Central.

A Constituição Federal de 1988, no art. 36 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, extinguiu todos os fundos que não tivessem sido ratificados pelo novo texto constitucional. Dentre os fundos hoje existentes, destacam-se o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios. Esses fundos não tem personalidade jurídica. Eles objetivam apenas a distribuição de riquezas.

Para a sobrevivência do Estado Federal, devem ser absorvidas tais especificidades [dos Estados-Membros] e providenciadas a distribuição adequada de recursos, para que exista harmonia e cada qual siga sua tendência natural ou opcional de crescimento. Os Fundos são, nesse sentido, forte instrumento de política financeira, e destinam-se a remanejar recursos de regiões mais fortes para as mais fracas, propiciando desenvolvimento sustentado ou buscar recursos para financiamento de empresas que possam estabelecer-se em zonas de fraca procura. (OLIVEIRA, R.F., 2008, p. 288)

A independência financeira é fundamental para a subsistência da autonomia municipal. Afinal, de nada adiante deferir à unidade da federação capacidade executória e legislativa, se ele não tiver meios para realização de suas atividades próprias.

Não obstante a importância da autonomia financeira dos Estados e Municípios para a concretização do federalismo, a maior parte das Unidades da Federação brasileiras não possui recursos próprios suficientes para custear suas atividades essenciais. Andreas Krell (2003, p. 123) afirma que a maioria dos Municípios brasileiros não possui os recursos humanos e materiais necessários para implementar as normas que regulam os serviços públicos mais relevantes de sua competência.

Entre as causas do já citado desequilíbrio entre as finanças do Estado Federal e dos Estados-Membros e Municípios, Luiz Roberto Barroso destaca que não foi superada na atual partilha de competências administrativas as indefinições e superposições crônicas de atribuições entre as diferentes Unidades da Federação, inclusive no que concerne a áreas vitais para a sociedade, como educação e saúde (BARROSO, 2006, p. 145). Além disso, no tocante

aos Municípios, a arrecadação de ISS somente tem relevância em áreas urbanas desenvolvidas (BARROSO, 2006, p. 145). Quanto aos Estados, o ICMS foi comprometido por fatores como a guerra fiscal e as distorções causadas pela existência de diferentes alíquotas internas e interestaduais (BARROSO, 2006, p. 146).

Esse sistema federativo no qual as entidades não são autossustentáveis gerou um conjunto de distorções de natureza política e fiscal que compromete o seu funcionamento. A União Federal pode controlar a política fiscal, beneficiar-se de sistemas de poupança compulsória e ainda criar novas contribuições sociais ou especiais. Os Estados-Membros e Município, não dispõem de tais mecanismos, razão pela qual terminaram por desenvolver uma crônica dependência de recursos externos, tais como financiamentos externos, disputa por recursos federais, gastos por meio de empresas estatais e utilização de bancos públicos estaduais para alavancagem de recursos (BARROSO, 2006, p. 146).

Esse frágil equilíbrio rompeu-se no Plano Real, quando os Estados foram impedidos de buscar empréstimos externos e usufruir de operações financeiras de seus bancos estatais.

Se por um lado os recursos se escassearam, os gastos dos Estados-Membros e dos Municípios aumentaram. Houve uma patente evolução dos gastos com pessoal, principalmente com o pagamento de inativos. Os bancos estaduais também alcançaram um nível de endividamento tal que forçou o processo de privatização. Ao eliminar a inflação, o Plano Real também desnudou números oficiais e interrompeu os ganhos indiretos com a ação da inflação sobre o pagamento de salários e contratos. (BARROSO, 2006, p. 147)

Na verdade, pode-se afirmar que as dificuldades financeiras dos Estados e dos Municípios tornaram-se crônicas pelo contexto de suas próprias criações. A pressão municipalista sobre o legislador constituinte originário acabou com conferir autonomia a inúmeros Municípios que não tinham (e ainda não tem) condições financeiras ou técnicas de autogestão. O mesmo ocorreu com alguns novos Estados-Membros que, a par de não possuírem condições financeiras, foram criados com autonomia econômica e política formal. A situação se agravou porque até a Emenda Constitucional nº 15, de 12 de setembro de 1996, a criação, incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios não dependiam de Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma de lei complementar.

O texto Constitucional resultante da pressão municipalista sobre a Assembleia Constituinte reconheceria o Município como ente federado. Entretanto, a grande maioria dos Municípios brasileiros não tinha estatutura administrativa, institucional e financeira para implementar os programas constitucionalmente pretendidos. A

precariedade dos mecanismos de *accountability* de fiscalização cidadã também conspirava contra os entusiasmos mais ingênuos. [...] E o certo é que a maioria dos atuais 5500 Municípios brasileiros ainda não é auto-sustentável (84,2% têm até 30.000 habitantes) e dependem quase que exclusivamente das transferências centrais. (SILVEIRA, 2007, p. 101)

4.5 Repartição da competência tributária no Brasil

No Brasil, a competência tributária é exaustivamente prevista na Constituição Federal.

Com relação à competência tributária, o legislador constituinte preferiu estabelecer competências repartidas horizontalmente, exclusivas. Para cada ente federativo foi atribuída competência para criar determinados tributos e contribuições taxativas. Com exceção das contribuições e impostos da União, o rol de competências é taxativo, isto é, não pode ultrapassar os limites do próprio texto constitucional.

De acordo com a doutrina tradicional, a competência tributária prevista na Constituição de 1988 tem as seguintes características: indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade.

A competência tributária é indelegável porque cada ente da federação recebeu a sua, não podendo renunciar a mesma, nem delegá-la. A União, os Estados, Municípios e Distrito Federal ainda podem deixar de exercitar a competência tributária, mas não pode permitir, ainda que por força de lei, que terceiro a exercite (CARRAZZA, 2011, p. 707-708). Por isso, diz-se que a competência tributária é facultativa e irrenunciável. “As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem ou não.”⁸ (CARRAZZA, 2011, p. 723). Do mesmo modo, por ser matéria de direito público constitucional, os entes federativos carecem de poder de renunciar a suas competências tributárias (CARRAZZA, 2011, p 722).

A competência tributária também não caduca porque “seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a

⁸Acompanhamos o entendimento de Roque Carrazza (2011, p. 730) no sentido da inconstitucionalidade do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n° 101/2000), que prevê a obrigação de todos os entes da Federação de instituir os tributos de sua competência.

criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos” (CARRAZZA, 2011, p. 717)

A inalterabilidade da competência tributária advém da impossibilidade de sua prorrogação pela própria pessoa política contemplada pela Constituição Federal. Noutras palavras, a competência tributária “não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isto.” (CARRAZZA, 2011, p. 720). Assim, se porventura “uma pessoa política pretender, por meio de norma legal ou infralegal, dilatar as raias de sua competência tributária, de duas, uma: ou esta norma invadirá seara imune à tributação ou vulnerará competência tributária alheia. Em ambos os casos será inconstitucional.” (CARRAZZA, 2011, p. 721)

Partindo dessas características gerais da norma tributária, o legislador constituinte repartiu as competências tributárias a partir do signo presuntivo de riqueza, revelador da capacidade econômica.

No âmbito da repartição de competências tributárias para a instituição de impostos, verifica-se que para cada situação fática ligada ao contribuinte (estado de fato ou ato a ser praticado) que seja fato signo presuntivo de riqueza, revelador de capacidade econômica, importa uma autorização única, específica e privativa a determinado ente político para instituição desses. (REIS, 2000, p. 86)

A União Federal tem competência para instituir os impostos a que se refere o art. 153 da Constituição Federal, quais sejam: importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre a renda e proventos de qualquer natureza; sobre produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural e grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Segundo o art. 154 da Constituição Federal, a União também poderá instituir mediante lei complementar, impostos não previstos no art. 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles já discriminados no texto constitucional. Esse mesmo art. 154 também autoriza a União a criar impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária.

Para a União o art. 149 também reservou a competência exclusiva para instituir as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas,

observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, todos da Constituição Federal.

É da competência da União, ainda, a criação por meio de lei complementar de empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e para realizar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148 da Constituição Federal).

O art. 155 da Constituição Federal estabelece que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, e, por fim, impostos sobre a propriedade de veículos automotores.

A competência dos Municípios e do Distrito Federal para criar impostos circunscreve-se à tributação da propriedade predial e territorial urbana; transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, da Constituição Federal (porque de competência dos Estados) e definidos em lei complementar.

Além das competências para criar impostos acima apontados, cabe aos Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar taxas pelo fornecimento de serviços públicos, nos termos da lei. Ainda, de acordo com o art. 149, parágrafo único, da Constituição Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. Os Municípios e o Distrito Federal também poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.

Todas as unidades da federação poderão, ainda, instituir contribuições de melhoria, decorrente de obras públicas (art. 145, III, da Constituição Federal). Contudo, a contribuição de melhoria, tipo de tributo “que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte” (Geraldo Ataliba *apud* CARRAZZA, 2011, p. 592), somente poderá ser cobrada se houver valorização de imóveis decorrente de obra pública.

De acordo com o art. 146 da Constituição Federal, foi conferida à União, ainda, a prerrogativa de regular, pela via da lei complementar, o exercício das regras tributárias previstas na Constituição Federal. Assim, cabe à lei complementar tributária:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - 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.

4.6 A lei complementar tributária

José Afonso da Silva define as leis complementares da Constituição como “leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional” (SILVA, 2002, p. 244).

Lei complementar é o instrumento legislativo elaborado pelo Congresso Nacional, com observância dos requisitos material e formal, cuja função é a de integrar a Constituição às ordens parciais. É lei que possui dúplice atuação: ou é lei nacional, de maneira a integrar as ordens parciais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; ou é lei de integração imediata (federal), quando atribui eficácia a normas constitucionais predeterminadas. (CANAZARO, 2005, p. 50-51)

O termo “lei complementar” pode ser empregado em dois sentidos distintos. Lei complementar no seu sentido *lato sensu* é toda lei que completa uma norma constitucional não autoexecutável. Em sentido amplo, todas as leis são complementares da Constituição, pois elas se destinam a completar princípios básicos enunciados na Constituição e extraem dela seu pressuposto de validade. Contudo, geralmente se reserva a denominação de lei complementar para as normas sem as quais determinado dispositivo constitucional não pode ser aplicado.

Lei complementar *stricto sensu* (ou em sentido formal) é aquela que, além de complementar o texto constitucional, possui também requisitos de ordem formal e material. “Sem que sejam conjugados dois requisitos constitucionais – *quorum* especial e qualificado –

mais o âmbito material de competência legislativa própria – na há lei complementar no direito constitucional brasileiro.” (BORGES, 1975, p. 72)

Formalmente, a lei complementar *stricto sensu* exige *quorum* especial para aprovação. De acordo com o art. 69 da Constituição Federal, as leis complementares devem ser aprovadas por maioria absoluta do Congresso Nacional.

O regime de representatividade para a votação da lei complementar, na sua formulação constitucional, deve ser interpretado como o conseqüente jurídico de uma opção política do poder constituinte, tomada em função de considerações valorativas pré-jurídicas. Por que a lei complementar, de regra, afeta relações que se não se circunscreverem ao âmbito dos interesses da União, mas se alongam ao campo estadual e municipal, tem o seu processo de elaboração cercado, pelo legislador constituinte, de maiores cautelas. A garantia da vinculação da matéria votada ao interesse nacional é dada por um procedimento técnico de votação, caracterizado pela maior representatividade quantitativa na elaboração da lei complementar, em contraste com a legislação ordinária. A representatividade atua assim no momento da criação da lei complementar, sem reflexos substanciais quanto à eficácia desse particular ato legislativo. Nem é possível atribuir efeito substancial – assim considerado o da supra-eficácia da lei complementar em decorrência do art. 50 da Constituição, a simples norma sobre procedimento legislativo. (BORGES, 1975, p. 50)

O requisito material(ou de fundo) das leis complementares consiste no enquadramento dentro de uma das matérias específicas definidas na Constituição Federal. Portanto, nem todo assunto pode ser objeto de lei complementar. Como o próprio nome indica, a lei complementar deve apenas regulamentar dispositivo constitucional que expressamente prevê a sua oportuna edição.⁹

A *contrario sensu*, cumpre destacar que a simples denominação “lei complementar” não basta para que uma norma tenha efetivamente essa qualificação especial. É indispensável que a lei complementar, para ser assim distinguida, cumpra os requisitos formal e material acima expostos. A lei denominada “complementar” que não trata de assunto assim previsto na Constituição ou não tenha sido aprovada com quorum qualificado deve ser aplicada como lei ordinária. Ocorrendo o inverso, isto é, lei ordinária que trata de matéria afeita às leis complementares, haverá vício de inconstitucionalidade material e essa lei será nula ou inexistente.

⁹Em casos especiais e extremamente peculiares, a lei complementar pode estar vinculada a matéria objeto de complementação para temas que venham a subordinar todos os entes federativos, e não apenas a União. Essas exceções ocorrem quando a simples previsão de “lei” no dispositivo constitucional presume lei complementar. Exemplo dessa exceção é a hipótese da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal (CANAZARO, 2005, p. 36).

Nas primeiras edições da obra “Aplicabilidade das Normas Constitucionais” de José Afonso da Silva (2002, p. 246-247)¹⁰ ele defendeu que a especificidade constitucional da matéria e *quorum* qualificado da lei complementar a colocaria necessariamente em um patamar hierárquico superior às leis ordinárias. De acordo com ele, uma vez que a lei ordinária não pode reformar ou revogar a lei complementar, mas o contrário é possível, a lei complementar seria superior à lei ordinária. Além disso, de acordo com José Afonso da Silva (2011), a ordem dos instrumentos normativos prevista no art. 59 da Constituição Federal corroboraria com a superioridade hierárquica da lei complementar.

Conforme já explanamos, entendemos que a hierarquia está intimamente ligada à questão do fundamento de validade das normas. Assim, importa saber se a norma extrai seu fundamento de outra. Apenas se uma norma decorre, isto é, extrai sua validade de outra norma é que se pode falar em hierarquia entre esses diplomas normativos. Desse modo, a lei complementar somente será hierarquicamente superior a uma lei ordinária se a validade desta última decorrer da lei complementar.

José Souto Maior Borges afirma que há dois tipos distintos de lei complementar. Umás são fundamento de validade de leis ordinárias, outras não exercem essa função porque se colocam em campos privativos (BORGES, 1975, p. 83). Por isso José Souto Maior Borges (1975, p. 84) afirma que, sob o critério material, a lei complementar não se constitui uma categoria legislativa unitária. Elas podem ser divididas em dois grandes grupos: as leis complementares que fundamentam a validade de outros atos normativos e as leis complementares que não fundamentam outros atos normativos por atuarem diretamente (CANAZARO, 2005, p. 42).

No grupo das leis complementares que atuam diretamente, a finalidade integrativa não é afastada, contudo, ela ocorre dentro da própria lei complementar e nela se esgota. Nesse caso, “a lei complementar atua como norma reguladora da Constituição, pois faz valer plenamente a norma constitucional, sem qualquer atribuição de validade às normas de grau inferior” (CANAZARO, 2005, p. 43).

Apenas no segundo grupo há hierarquização entre leis ordinárias e leis complementares, pois nele as leis complementares servem de fundamento de validade para outros atos normativos (CANAZARO, 2005, p. 52). Neste grupo podem ser incluídas todas as leis complementares que delineiam assuntos sobre os quais outros dispositivos normativos

¹⁰Nessa 6ª edição, do ano de 2002, José Afonso da Silva faz referência à posição de Souto Maior Borges, dizendo que, apesar de manter a posição sobre hierarquia exposta na 1ª edição, ele reconhece que apenas quando a lei complementar for pressuposto de validade de norma ordinária haverá relação de hierarquia.

irão estabelecer as regras diretas a serem seguidas. Sua finalidade é de integrar a Constituição com as leis posteriormente editadas pelos entes da Federação (CANAZARO, 2005, p. 42), além de conferir efetividade a normas constitucionais de eficácia limitada, as quais não produzem efeitos desde sua promulgação por demandarem uma complementação por parte do legislador ordinário (CANAZARO, 2005, p. 45). É exemplo dessa espécie as normas do Código Tributário Nacional, que servem de fundamento para as leis editadas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, além de estabelecer normas para efetividade de dispositivos constitucionais.

Por força do art. 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer os pressupostos de padronização, harmonização e uniformização das leis ordinárias tributárias, de modo a impor coerência e equilíbrio ao sistema tributário. Tal lei complementar tem caráter nacional, pois tem como destinatários todas as pessoas políticas. Na Constituição Federal de 1988 há várias referências à lei complementar tributária, o que revela a preocupação do legislador em dar estabilidade e segurança ao tema tributário e, em especial, à delimitação de competências em harmonização com o princípio federativo e o princípio do Estado Democrático de Direito.

Logo no início do capítulo sobre tributação, em seus arts. 146 e 146-A a Constituição Federal elenca expressamente os casos em que se poderá utilizar a lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

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.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Sobre a interpretação do art. 146 da Constituição Federal a doutrina divide-se entre a chamada “corrente tricotômica” e a “corrente dicotômica”.

A corrente dicotômica defende a tese de que o papel das normas gerais de direito tributário consiste “em dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais a poder de tributar”. Já a corrente tricotômica entende que a lei complementar prevista no art. 146 da Constituição Federal tem a tríplice função de dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (CANAZARO, 2005, p. 59).

Cumpramos ressaltar que outros autores, como Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 96), defendem que a lei complementar teria outra função, decorrente da delegação de competência da Constituição à União para instituir empréstimos compulsórios, o imposto sobre grandes fortunas, contribuições e impostos residuais. Entendemos, contudo, que mesmo essas funções decorreriam do art. 146 da Constituição Federal.

Analisaremos o art. 146 da Constituição Federal a luz da teoria tricotômica, com especial à relação entre a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e a competência para “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados”.

4.6.1 Disposição sobre conflitos de competência tributária

O primeiro objeto material da lei complementar de Direito Tributário previsto no art. 146 da Constituição Federal é a regulação dos conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas. Apesar da rigidez da Constituição, que delimitou as competências tributárias minuciosamente e exaustivamente, por meio da repartição de competência

horizontal, poderão existir casos em que determinada pessoa política invada os limites de competência da outra. Nesses casos, em especial com relação aos impostos, o legislador complementar poderá e deverá dispor de forma declaratória, discriminando o caso e delimitando a esfera de atuação dos possíveis entes conflitantes. (CANAZARO, 2005, p. 60-61)

Será desnecessária lei complementar para resolver conflitos de competência entre os entes federativos quando um desses pretenderem editar lei que invadisse a competência de outra pessoa política. Nesses casos, a questão poderia ser facilmente resolvida em face das normas constitucionais, que bem delimitam as esferas de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Entendemos, contudo, que a vontade do constituinte foi além, dirigindo-se a casos implícitos nos quais a possibilidade de interpretação da norma constitucional não é uniforme (CANAZARO, 2005, p. 61). Exemplo desse caso é a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que define a lista de serviços de qualquer natureza, esclarecendo o significado desse meio produtivo para fins de delimitação da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS). Ao assim proceder, essa lei complementar esclarece o que já está previsto na Constituição e evita conflitos de competência.

Por esse ângulo, é preciso reconhecer que a lei tributária examinada é revelada como uma lei complementar de normas gerais – normas que possuem atuação nacional, esclarecendo ditames constitucionais a serem aplicados de forma geral sobre todas as ordens legislativas parciais – sem, no entanto, inovar os ditames constitucionais e tampouco anular o princípio federativo e a autonomia municipal. (CANAZARO, 2005, p. 62-63)

4.6.2A regulação das limitações ao poder de tributar

A regulação das limitações ao poder de tributar não tem grande importância no atual sistema constitucional, pois nele inexistente limitação constitucional para ser regulada por lei complementar (CANAZARO, 2005, p. 63). As limitações constitucionais já se encontram bem delineadas na Constituição Federal, que estabelece os princípios tributários e os limites

de competência tributária. Ocorre que a doutrina vem considerando a imunidade¹¹ como uma espécie de limitação à competência dos entes tributantes.

Certamente, a importância de um tratamento uniforme sobre imunidade tributária justifica seu tratamento pela via da lei complementar. Contudo, não é correto atribuir às imunidades a qualidade de normas limitadoras do poder de tributar. “A imunidade não limita, ela delimita.” (CANAZARO, 2005, p. 63) Isso porque a competência tributária não é geral, mas obedece a uma série de normas que estabelecem o universo em que as pessoas políticas poderão estabelecer tributos. Entre essas normas que delimitam aquilo que poderá ser tributado encontram-se as imunidades. “O contrário ocorre com as limitações, que não atuam no sentido de delinear os limites de competência, mas sim de frear ou de amputar a atuação do legislador constitucional já no exercício de sua competência.” (CANAZARO, 2005, p. 64).

Por outro lado, a norma constitucional que delega competência para a instituição de impostos não tem eficácia contida, pois são normas perfeitas e acabadas quanto à delimitação das situações afastadas de tributação. Seria desnecessário, portanto, regular aquilo que já está completamente estabelecido na própria norma constitucional.

É importante destacar que esse não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal. No julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802/DF, o Supremo Tribunal Federal afirmou a inconstitucionalidade dos requisitos de gozo de imunidade estabelecidos na Lei Ordinária nº 9.532/97. Segundo o Supremo Tribunal Federal, a imunidade seria forma de limitação do poder de tributar e, por isso, deve ser regulada por meio de lei complementar.

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. **Conforme precedente no STF (RE**

¹¹Entendemos que a imunidade tributária está relacionada à não ocorrência do fato gerador, e não propriamente uma limitação ao poder de tributar. De fato, a imunidade pode ser definida, grosso modo, como forma de “não incidência”, ou seja, seria a inoccorrência do fato gerador da obrigação tributária, por estar o sujeito passivo fora do alcance da lei. Contudo, cumpre registrar que Paulo de Barros Carvalho, na esteira do entendimento do Supremo Tribunal Federal, define imunidade tributária como “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” (CARVALHO, P. B., Curso, 2008, p. 202).

93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.

(BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802/DF, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 27/08/1998, publicado no Diário de Justiça de 13/02/2004, destaque nosso)

4.6.3 Normas gerais de direito tributário

As normas gerais de direito tributário explicitam os pontos mais importantes do modelo normativo constitucional tributário. Elas integralizam o texto constitucional, complementando-o de forma a esclarecer a intenção do poder constituinte.

De acordo com o texto constitucional, as normas gerais em matéria tributária devem ser previstas em lei complementar federal. Isso porque, de acordo com o art. 146, inciso III, da Constituição federal, cabe ao legislador ordinário, por meio de lei complementar, a incumbência de regulamentar as “normas gerais em matéria tributária”, especialmente sobre definição de tributo e suas espécies, obrigação, lançamento, prescrição e crédito tributário, além do tratamento diferenciado às sociedades cooperativas, micro e pequenas empresas.

Paulo de Barros Carvalho afirma que lei complementar tributária sobre normas gerais pode versar apenas sobre conflitos de competência tributária e a regulação das limitações ao poder de tributar, haja vista o princípio constitucional da isonomia entre os entes federativos (CARVALHO, P. B., 2008a). Do contrário, a lei complementar adentraria a competência exclusiva dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Na busca do real conceito e sentido da norma contida no art. 146 da Carta Federal, a maior dificuldade está em compatibilizá-lo com o princípio fundamental

do federalismo. Estendendo ser possível definir de modo exaustivo as hipóteses de incidência, bases de cálculo, contribuintes etc. dos impostos discriminados no Sistema Tributário Nacional, como ficaria a autonomia financeira dos entes políticos, especialmente dos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, a qual é efetivada pela repartição de competências tributárias e é base da autonomia constitucional? (REIS, 2000, p. 166)

Entendemos, contudo, que as leis complementares têm suas funções designadas pelo texto constitucional de 1988. A competência da União consiste, portanto, no estabelecimento de normas gerais sobre direito tributário aplicáveis à criação, lançamento e cobrança de todos os tributos.

Cumprir destacar que as normas gerais de direito tributário são, por definição e por determinação constitucional, leis nacionais, ou seja, leis que não se circunscrevem ao âmbito de qualquer pessoa política, mas transcendem aos três. (KRELL, 2008, p. 89) Elas podem, portanto, não apenas tratar de conflitos de competência e das limitações ao poder de tributar, como também podem estabelecer regras comuns e gerais para a tributação de todos os entes federativos. Faz-se necessária lei complementar nacional sobre as normas gerais para uniformizar a conceitos e institutos de direito tributário, conferindo unidade ao sistema jurídico tributário nacional.

Assim, as normas gerais devem incidir sobre todas as Unidades da Federação. Visam elas uniformizar a aplicação da legislação promovendo, ao mesmo tempo, igualdade entre os entes federativos. As normas gerais “devem disciplinar determinadas matérias de forma homogênea, com efeito para todas as pessoas políticas federativas, sempre em prol da segurança e certeza jurídicas e para assegurar uma aplicação uniforme dos princípios constitucionais expressos e implícitos” (KRELL, 2008, p. 61).

É função típica de lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais do tributo, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária.”(AMARO, 2004, p. 164-165)

O sistema constitucional é profícuo em detalhamentos e limitações ao poder de tributar. O Constituinte de 1988 foi generoso quanto aos direitos e garantias fundamentais, contemplando uma grande número de princípios constitucionais que visam preservar a liberdade e a propriedade dos contribuintes. Assim, o poder de estabelecer “normas gerais em

matéria tributária” não é uma autorização ampla para o legislador ordinário inovar, mas uma autorização para complementar e esclarecer o que já está previsto no texto constitucional.

O sistema atual também é marcado por um sério problema de delimitação das matérias que podem ser veiculadas pela União, como representante do Estado brasileiro, sob o rótulo de “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

A fonte de todo problema é a imperfeição técnica com que foi redigido o art. 146 da Constituição Federal, o qual estabelece que compete ao Congresso Nacional dispor sobre matérias que foram exaustivamente disciplinadas na própria Constituição. A interpretação literal do referido preceptivo leva à conclusão de que ele é incompatível com outras normas da Constituição Federal, instaurando um aparente caos no sistema constitucional tributário.

O art. 146 da Constituição Federal parece desmentir a assertiva de que, em matéria tributária, quase tudo foi delineado no próprio texto constitucional. Interpretado literalmente, o artigo induz a pensar que o legislador ordinário tem uma liberdade que não condiz com o que dispõe a Constituição no restante de seus artigos. A forma como foi redigido faz parecer que, em matéria tributária o sistema é flexível e tudo pode ser construído pelo legislador ordinário, desde que o faça por meio de lei complementar, o que não é verdade. (CHIESA, 2002, p. 93-94)

Várias normas constitucionais preveem a necessidade de edição de lei complementar para regular dispositivos tributários.

O art. 146-A da Constituição Federal de 1988, introduzido pela Emenda Constitucional n° 42/2003, autoriza o legislador ordinário a estabelecer, por meio de lei complementar, tributos com a finalidade parafiscal de regular o mercado, impedindo que se estabeleçam práticas desleais de concorrência.

O art. 148 da carta Política autoriza a União Federal, por meio de lei complementar, a instituir empréstimos compulsórios em caso de calamidade pública ou guerra. Entende-se que essa autorização estende-se aos fatos geradores que, de acordo com os demais dispositivos constitucionais, são tributados pelos Estados, Municípios e Distrito Federal. Trata-se de competência tributária excepcional.

O art. 154 da Constituição autoriza a União Federal a instituir, mediante lei complementar, impostos extraordinários em caso de guerra, bem como impostos não previstos no art. 153, desde que não cumulativos e não tenham base de cálculo ou fato gerador já previstos na Constituição Federal.

Por fim, de acordo com o art. 146 da Constituição Federal, cabem às normas gerais em matéria tributária estabelecer normas sobre:

- a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

- b) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- 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.

4.7 Lei Complementar nº 123/2006, os limites da lei complementar tributária e a criação do Simples Nacional: a teoria dos poderes implícitos

A Constituição Federal reservou à lei complementar as matérias básicas de integração do Sistema Tributário Nacional. De acordo com Alexandre Nery (2011, p. 1693-1694), ao estabelecer que compete à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, o art. 146, II, da Constituição Federal estabeleceu dois grandes limites: impossibilidade de ampliação das restrições ao poder de tributar já previstas no texto constitucional e a impossibilidade de suprimir ou restringir as competências tributárias constitucionalmente deferidas.

Especificamente quanto às micro e pequenas empresas, a Emenda Constitucional nº 42/2003, que acrescentou a alínea “d” e o parágrafo único ao art. 146 da Constituição da República, permitiu que lei complementar estabelecesse regime tributário especial, diferenciado e unificado. O texto constitucional foi expresso - repita-se - quanto à possibilidade de criação de recolhimento “unificado e centralizado” dentro de um regime de “tratamento diferenciado e favorecido”, podendo inclusive prever “regimes especiais ou simplificados”. Tem-se, portanto, que o próprio texto constitucional já prevê em seu art. 146 uma limitação constitucional à competência tributária dentro do Regime do Simples Nacional: esse sistema tem que ser unificado.

Ora, se o sistema é unificado por força do texto constitucional, a lei complementar que parte dessa premissa para regular o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal não é inconstitucional. O próprio legislador constituinte derivado determinou que o regime de

tributação das pequenas e microempresas deve ser uniforme, o que implica necessariamente em um regime com menores possibilidades de mudanças regionais.

Diante do exposto permissivo constitucional e da já demonstrada incompatibilidade do Simples Nacional com o princípio federativo (capítulo terceiro desta dissertação), é de se considerar que o constituinte conferiu ao Congresso Nacional, pela via da lei complementar, os poderes implícitos de estabelecer as condições de concretização desse “regime especial ou simplificado” de tributação dirigido às pequenas e microempresas, estabelecendo diretrizes gerais simples para todas as Unidades da Federação. Frise-se que, conforme explanado ao final do primeiro capítulo, a uniformidade de regras de tributação está diretamente relacionada à praticabilidade da lei fiscal.

Se o legislador ordinário recebeu poderes para regular um regime nesses termos, ele também recebeu implicitamente poder para realizar normativamente instrumentos para a concretização, dentre os quais a criação de novos tributos com base de cálculo única (unificados), a partir dos quais a receita é repartida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sem esses poderes implícitos não haveria como criar regime simplificado e unificado.

Maria Luísa Duarte, citando Antônio de Morais Silva, ensina que “implícito” significa “o que se contém num discurso, proposta, cláusula, não em termos claros, expressivos e formais, mas que se tira naturalmente por consequência” (DUARTE, 1997, p. 44). Os poderes implícitos designam, portanto, “aquelas competências que, não estando enunciadas de forma directa na norma tipificadora da competência, são inerentes ou necessárias à realização eficaz dos fins da entidade jurídica ou das respectivas competências expressas” (DUARTE, 1997, p. 55).

A teoria dos poderes implícitos repousa na presunção de vontade, de tal modo que se legitima o intérprete de supor que na base da formulação das competências expressas está a vontade de lhe conferir operacionalidade. A teoria dos poderes implícitos nasce como imperativo da natureza das coisas, que torna inevitável a relação entre os fins necessários e adequados a sua implementação. “Para a maioria dos Autores, o recurso aos poderes implícitos é um desvio consentido pelo princípio da competência de atribuição, e que culmina um certo percurso hermenêutico, orientado por critérios teleológicos ou sistemáticos e cujo desenvolvimento é marcado pelo imperativo da efectividade da norma.” (DUARTE, 1997, p. 46)

Maria Luísa Duarte (1997, p. 28) entende que as funções derivadas dessas competências implícitas teriam dois sentidos jurídicos possíveis: sinônimo de tarefa e atividade desenvolvida pelo ente público de acordo com as regras de competência. “No primeiro sentido, o elemento finalístico traça a identidade entre atribuições e funções; no segundo sentido, a função é a concretização dos poderes de actuação do ente público nos diversos domínios finalísticos que justificam a sua própria existência como entidade personalizada.” (DUARTE, 1997, p. 28-29)

Nos Estados Federais, o sistema de repartição vertical de poderes entre a Federação e os Estados assenta em uma determinação, mais ou menos exaustiva, das atribuições e competências dos vários níveis de decisão. Em regra, a Federação está sujeita ao princípio das competências enumeradas, enquanto os Estados beneficiam de uma competência de princípio ou residual. Como veremos, este particular enquadramento constitucional potencia o recurso à teoria dos poderes implícitos por parte dos órgãos federais para compensar o rigor de uma tipificação expressa dos seus poderes. (DUARTE, 1997, p. 33)

Essa expansão das atribuições do Estado não é arbitrária. Ela deriva dos fins almejados e expressos na Constituição Federal. Diante da escassez dos recursos públicos e, principalmente, pela concepção do papel subsidiário do Estado, faz-se necessário interpretar os poderes expressos no texto constitucional, a fim de adequar os poderes políticos à consecução dos fins do Estado Democrático de Direito. Noutras palavras, a “atribuição de competência expressa envolve o reconhecimento de poderes implícitos, desde que necessários à concretização da competência e desde que respeitada a sua natureza relativamente aos fins ou poderes expressos.” (DUARTE, 1997, p. 35).

[A] noção de competência pressupõe a limitação dos poderes. A concretização dos fins, ainda que de definição relativamente genérica, não legitima uma expansão arbitrária, ou ditada por razões de pura oportunidade política, da competência de actuação do órgão ou entidade pública. Por outro lado, a limitação dos poderes do Estado não deriva apenas deste princípio da legalidade da competência, dado que atribuições e competências dos entes públicos, e em especial do Estado, se definem num espaço de actuação potencial cada vez mais delimitado. (DUARTE, 1997, p. 34)

Por isso, a “teoria dos poderes implícitos é não só compatível com o princípio da legalidade da competência, como, aspecto fundamental, a tipificação normativa dos poderes é pressuposto do exercício de poderes não expressos”. (DUARTE, 1997, p. 34)

Desse modo, a interpretação constitucional encontra no princípio da “máxima efetividade” um critério nuclear na determinação do sentido dos comandos constitucionais.

“Os preceitos constitucionais devem ser desvendados na totalidade da respectiva mensagem normativa, tanto pela interpretação do que expressamente regulamentam, como pela apreensão daquilo que implicitamente eles podem retirar.” (DUARTE, 1997, p. 47)

Os poderes implícitos, logicamente, encontram limites na norma constitucional. No caso das pequenas e microempresas, a lei complementar poderá instituir o regime diferenciado, a nosso entender, inclusive mediante criação de novos tributos, desde que observe as condições dos incisos do parágrafo único do art. 146. Na sistemática da competência das leis complementares tributárias prevista no art. 146 da Constituição, a competência da União para editar lei complementar dirigida às micro e pequenas empresas consiste no estabelecimento de normas gerais sobre direito tributário aplicáveis à criação, lançamento e cobrança. Essas normas gerais não podem ser particularizantes ou exaustivas.

O inciso II do art. 146 da Constituição Federal prevê que a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte” poderá estabelecer condições de enquadramento diferenciadas por Estado”. Entendemos que essa norma constitucional impõe um limite à lei geral das micro e pequenas empresas: as condições de enquadramento por Estado.

Embora o art. 18, § 18, da Lei Complementar nº 123/2006 estabeleça a possibilidade dos Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecer um limite diferenciado¹² para tributação em valores fixos mensais, essa regra não reflete o adequado cumprimento das condições de enquadramento por Estado, conforme a realidade de cada região. Se o legislador constituinte deixou clara a possibilidade de . Cumpre lembrar que as normas gerais tributárias “por definição e semântica, não podem ser particularizantes, exaustivas, mas meramente definidoras, principiológicas” (REIS, 2000, p. 74). Em outras palavras, a União pode editar normas gerais sem, com isso, esgotar a matéria.

Portanto, entendemos que o “regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” dirigido às micro e pequenas empresas, nos termos em que criado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, regulado pela Lei Complementar nº 123/2006 não é inconstitucional *per*

¹²Lei Complementar nº 123/2006:

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.

[...]

§ 18. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas respectivas competências, poderão estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por microempresa que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário. [...]

si. A criação de tributos novos sobre a receita bruta ou em valores fixos também não representa necessariamente um viés inconstitucional, dado que o estabelecimento de tributo uniforme, em cumprimento do art. 146 da Carta Política, recomenda bases de cálculo e hipótese de incidência também uniforme. Algum grau de homogeneidade a norma constitucional suporta e espera.

Na verdade, a inconstitucional da Lei Complementar nº 123/2006 reside em outro aspecto do critério quantitativo: a impossibilidade de real enquadramento do sistema por Estado ou Município. Isso poderia ser feito por meio do exercício da competência dos entes federativos de estabelecer suas próprias alíquotas, ainda que dentro de um limite máximo e mínimo previsto em lei complementar, tal como ocorre com o ICMS. No nosso entender, a rigidez absoluta do *quantum* arrecadatório é aspecto que não condiz com as competências tributárias constitucionais.

CONCLUSÃO

O presente trabalho examinou o chamado “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” criado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e sua compatibilidade com a organização federativa do Estado brasileiro. Foi realizada pesquisa doutrinária e alguns dados estatísticos e econômicos, sempre com o objetivo de adequar a análise da matéria à realidade econômica brasileira atual.

No primeiro capítulo, verificamos que a Lei Complementar nº 123/2006 criou, na verdade, novos tributos. A partir do estudo da regra-matriz do “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, verificamos que a hipótese de incidência e a base de cálculo neste “regime” é absolutamente distinta dos tributos que o mesmo pretensamente buscou unificar.

No segundo capítulo, analisamos o Supersimples, os custos de conformidade e o princípio da praticabilidade tributária. Concluímos que o Supersimples cumpre o objetivo de simplificação da arrecadação tributária, redução de tributos e diminuição dos custos de conformidade. A Lei Complementar nº 123/2006 está, portanto, em consonância com o princípio da praticabilidade tributária.

Analisamos no terceiro capítulo o princípio federativo e o Simples Nacional. Demonstrou-se que o federalismo não é igual para todos os Estados. A observância de suas características fundamentais, contudo, é de grande valia para a concretização da democracia, na medida em que aproxima os cidadãos da Administração Pública e evita a concentração de Poder. Verificou-se que o federalismo brasileiro é do tipo cooperativo, modelo no qual a cooperação entre as Unidades da Federação é pressuposto. Por isso, as normas tributárias da Lei Complementar nº 123/2006 seriam compatíveis com a Federação, porquanto elas preveem uma estrutura de cooperação entre os entes federados para a arrecadação fiscal.

No último capítulo foi analisada a distribuição de competências tributárias e a Lei Complementar nº 123/2006. O Simples Nacional limitou o poder das unidades da federação de dispor sobre a forma e valores de seus tributos, bem como determinou uma integração da administração tributária de todas as Unidades da Federação. A integração da administração tributária a partir de um comando constitucional não está, por si só, eivada de inconstitucionalidade. Porém, a vedação de adequação dos tributos integrados às realidades regionais não guarda abrigo no texto constitucional.

Em síntese, o chamado “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” criado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, é inconstitucional, por ser incompatível com a forma federada de Estado.

Ressaltamos, por fim, que a investigação do assunto precisa ser aprofundada. Há uma clara tendência mundial de coordenação dos entes federados em torno da figura do Estado Central. Por outro lado, as novas tecnologias permitem maior integração da administração tributária, especialmente no que concerne ao compartilhamento de banco de dados e distribuição de receitas. Ambas as possibilidades devem ser consideradas pelo Poder Público para aumentar a eficiência do sistema de tributação sem deixar de observar os princípios e limites constitucionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Atividade Constituinte nos Estados e nos Municípios. **Revista Jurídica “9 de julho”**. São Paulo : Procuradoria da Assembleia Legislativa, 2004, p. 65-85.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 4ª ed. São Paulo : Atlas, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo : Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 1ª ed. São Paulo : Malheiros, 2003.

BACELAR, Lúcia Souza. **Sistema Tributário, Princípio Federativo e Simples Nacional: Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos**. 2011. 81 p. Monografia (Curso de Especialização *Lato Sensu*) - Curso Especialização em Direito Tributário da Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Forense : Rio de Janeiro, 2006.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15ª ed. Atualização por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro : Forense, 1998.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Belo Horizonte : FUMARC/UCMG, 1982.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo : Dialética, 2001

BARROS, Sérgio Resende de. Lei nº 8.666: Lei Federativa. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro , 197, jul./set., 1994, p.74-80.

BARROS, Suzana de Toledo. **Princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª ed. Brasília : Brasília Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. A derrota da Federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. **Temas de Direito Constitucional**. Tomo I, 2ª ed. São Paulo : Renovar, 2006. p. 141-188.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo :Lejus, 1998.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo; NASCIMENTO, Diogo Toledo de. O Custo de Arrecadação de Tributos Federais. **Revista de Contabilidade & Finanças**. São Paulo : USP, Edição Comemorativa, p. 36-50. 30 de setembro de 2006.

_____. **Uma Contribuição ao Estudo da Incidência dos Custos de Conformidade às Leis e Disposições Tributárias: um Panorama Mundial e Pesquisa dos Custos das Companhias de Capital Aberto no Brasil.** São Paulo : FEA/USP, 2001, Dissertação de mestrado.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política.**v. 1 e 2, 13ª ed. Brasília : Editora UnB, 2008.

BOFF, Salete Oro. **Reforma Tributária e Federalismo: Entre o Ideal e o Possível.** Porto Alegre : Sérgio Antônio Fabris Editor, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 15ª ed. São Paulo : Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária.** São Paulo : Revista dos Tribunais, 1975.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 105.094/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 24/04/2012, publicado no **Diário de Justiça Eletrônico** de 02/05/2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1643, Tribunal Pleno, Relator Ministro Maurício Corrêa, julgado em 05/12/2002, publicado no **Diário de Justiça** de 14/03/2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº AI 456.768/MG, Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 14/09/2010, divulgado no **Diário de Justiça Eletrônico** de 07/10/2010 e publicado em 08/10/2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1247/PA, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 17/08/1995, publicado no **Diário de Justiça** de 08/09/1995.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802/DF, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 27/08/1998, publicado no **Diário de Justiça** de 13/02/2004.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 789.678/MG, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 30/10/2012, acórdão divulgado no **Diário da Justiça Eletrônico** de 04/12/2012 e publicado em 05/12/2012.

BRASIL. **Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (CGSN).** Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 1, de 19 de março de 2007. Aprova o Regimento Interno do Comitê Gestor do Simples Nacional de que trata o inciso I do caput do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 mar. 2007.

BRASIL. **Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (CGSN).** Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 5, de 30 de maio de 2007. Dispõe sobre o cálculo e o recolhimento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de

Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 mai. 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, 5 out. 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2003.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 6, de 15 de agosto de 1995. Altera o inciso IX do art. 170, o art. 171 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 ago. 1995.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

BRASIL. Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 dez. 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006.

BRASIL. Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 nov. 2010.

BRASIL. Lei Federal nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 dez. 1996.

BRASIL. Lei Federal nº 7.256, de 27 de novembro de 1984. Estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 1984.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 dez. 1997.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 nov. 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASILEIRO, Ana Maria. O Federalismo Cooperativo. Revista **Brasileira de Estudos Políticos (RBEP)**. Belo Horizonte : UFMG, nº. 39, jul/1974, p. 83-128.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. ISS – Lei Complementar nº 116/2003 e o Tratamento dos Profissionais Liberais e das Sociedades Profissionais. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**. Belo Horizonte, ano 1, n. 6, p. 107-138, nov/dez 2003.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade tributária, segurança e justiça fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. ano 15, n. 76, set/out/2007. p. 198-225.

CANAZARO, Fábio. **Lei Complementar Tributária na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e autonomia federativa**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo : Malheiros, 2011.

CARVALHO, Cristiano. “Tributação e economia. Introdução à Análise Econômica do Direito Tributário”. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito: II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Coordenação: Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo :Noeses, 2005.

_____. **Análise Econômica do Direito Tributário**. Disponível em <http://www.cmted.com.br/restrito/upload/artigos/18.pdf> Acesso em 2 de novembro de 2012.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O Direito Tributário e a interpretação econômica do Direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIMM, Luciano Benetti. **Direito & Economia**. 2ª ed. Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20ª ed. São Paulo : Saraiva, 2008a.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2008b.

CAVALCANTI, Amaro. **Regime Federativo e a República Brasileira**. Brasília : Editora Universidade de Brasília, 1983.

CHIESA, Clélio. **A competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo : Max Limonad, 2002.

COASE, Ronald H. The Problem of Social Cost. **Journal of Law and Economics**. v. 3. (Oct., 1960), p. 1-44. Chicago : The University of Chicago Press. Disponível em: <<http://links.jstor.org/sici?sici=0022-2186%28196010%293%3C1%3ATPOSC%3E2.0.CO%3B2-F>>, Acesso em: 1º de maio de 2012

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 14ª ed. v. 2, São Paulo : Saraiva, 2010.

CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri : Manole, 2004.

COOTER, Robert. Direito e desenvolvimento: inovação, informação e a pobreza das nações. Versão adaptada em língua portuguesa: Luciano Benetti Timm. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 5, n. 17, p. 165-190, jan./mar. 2007.

_____; ULEN, Thomas. **Law and economics**. 3ª ed. New York : Addison Wesley Longman, 2000.

COSTA, José Ivandir da Silva; TEIXEIRA, Ivandi Silva; HOLANDA, Marcelo. **Simple Nacional: Novo modelo simplificado de tributação: Lei Complementar nº 123 de 14.12.06**. Porto Alegre : Núria Fabris, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo : Malheiros, 2007.

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

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

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

DALLARI, Sueli Gandolfi. O Direito à Saúde e Competências Constitucionais. **Os Estados Brasileiros e o Direito à Saúde**. São Paulo : Hucitec, 1995, p. 33-42.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2ª ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2007.

DOEHRING, Karl. Ligações entre Estados. **Teoria do Estado**. Trad. Gustavo Castro Alves Araújo. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 115-130.

DOMINGUES, José Marcos. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. nº. 192, Set/2011, p. 25-33.

DUARTE, Maria Luísa. A Teoria dos Poderes Implícitos: do conceito à sua aplicação nos limites do princípio geral de legalidade da competência. **A Teoria dos Poderes Implícitos e a Delimitação de Competências entre a União Europeia e os Estados-Membros**. Lisboa : Lex, 1997, p. 25-55.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e fundamentais**. São Paulo : Saraiva, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A Crise Governamental: II- Problemas na estrutura federalista. **Constituição e governabilidade**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 50-66.

_____. A divisão territorial do Poder. **Princípios fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 269-295.

_____. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2003.

FRANCIULLI NETO, Domingos. ICMS sobre Operações Eletrônicas (Provedores de Acesso à Internet). **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 2, p. 9-20, jul/ago 2004.

FREITAS, Carlos Ivar Carrasco de. ALMEIDA, Cristina Beatriz de Souza. BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Tributação do IPI e do ICMS no Simples Nacional**. 1ª ed. São Paulo : IOB, 2009.

GRIMM, Dieter. A Constituição Federal: uma barreira para a política? **Constituição e política**. Trad. Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte : Del Rey, 2006, p. 125-135.

GURGEL, Tânia. Simples nacional: um estudo de viabilidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. ano 15, n. 76, set/out/2007. p. 254-267.

HAMILTON, Alexander. MADISON, James. JAY, John. **O Federalista**. Brasília : Editora Universidade de Brasília, 1984.

HARADA, Kiyoshi. Simples Nacional – Inconstitucionalidade da Exclusão de Profissionais Liberais. **Revista Magister de Direito Empresarial**. Ano VI. n 34, ago/set 2010. p. 18-20.

HECK, Luís Afonso. Princípio Federativo. **O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais**. Porto Alegre : Fabris, p. 253-261.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4ª ed. Belo Horizonte : Del Rey, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria do Direito e do Estado**. 3ª ed. São Paulo : Martins Fontes, 1998.

KRELL, Andreas Joachim. A Superação Conceitual da Distinção entre Leis Federais e Nacionais sob o Égide da Carta Brasileira de 1988. **Leis de normas gerais, regulamentação do Poder Executivo e cooperação intergovernamental em tempos de Reforma Federativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 88-95.

_____. **O Município no Brasil e na Alemanha: direito e administração pública comparados**. São Paulo : Oficina Municipal, 2003.

KUNZLER, Caroline de Moraes. A teoria dos sistemas de NiklasLuhmann. **Estudos de Sociologia**. Araraquara : UNESP, v. 9, n. 16, 2004, p. 123-136. Disponível em: <<http://seer.fclar.unesp.br/estudos/article/download/146/144>>, Acesso em 16 de novembro de 2011.

LEONCY, Léo Ferreira. **Controle de Constitucionalidade Estadual: As normas de observância obrigatória e a defesa abstrata da Constituição do Estado-membro**. São Paulo : Saraiva, 2007.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa.** Rio de Janeiro :Lumen Juris, 2006.

LOUREIRO, Arthur César Cavalcanti. **O Pacto Federativo e o Simples Nacional.**Maceió : EDUFAL, 2009.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito.** v. I. Rio de Janeiro : Tempo Brasileiro,1983.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro: empresa e atuação empresarial.**v. 1, 1ª Ed. São Paulo : Atlas, 2004.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte comentado.** São Paulo : Revista dos Tribunais, 2007.

MEDAUAR, Odete; OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Artigo 1º da Lei Federal 11.107, de 6 abril de 2005. **Consórcios Públicos.** São Paulo : RT, 2006, p. 13-25.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto. O SIMPLES federal, os regimes de microempresas estaduais e o flagrante desrespeito ao princípio constitucional da não cumulatividade no IPI e no ICMS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** Ano 13, n. 61, março/abril 2005. p. 193-211.

MEIRELLES, Hely Lopes. Regiões Metropolitanas e Outras Unidades Regionais. **Direito Municipal Brasileiro.** 15ª ed. São Paulo : Malheiros, p. 81-84.

MELLO, Oswaldo Ferreira de. **Tendências do federalismo no Brasil.** Florianópolis :Lunardelli, 197?.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária.** São Paulo :QuartierLatin, 2004.

MIRANDA, Jorge. **Teoria Geral do Estado e da Constituição.** Rio de Janeiro : Forense, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional.** 8ª ed. São Paulo : Atlas, 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário.** 2ª ed. São Paulo :Noeses, 2006.

MUJALLI, Walter Brasil. **Regime tributário fiscal das microempresas.** São Paulo : Editora de Direito, 1997.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial e de Empresa.** 7ª ed., vol. I. São Paulo : Saraiva, 2010.

NEME, Eliana Franco. O federalismo como sistema de proteção dos direitos fundamentais. **Seqüência: Revista do Curso de Pós-graduação em Direito da UFSC.** v.27, n.55, p. 95-118, dez/2007.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal comentada e legislação constitucional.** 3ª ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2012.

NUNES, Paulo. **Conceito de Externalidades.** Disponível em:<<http://www.knoow.net/cienciaeconemp/r/economia/externalidades.htm>>, Acesso em: 31 de março de 2013.

OLIVEIRA JÚNIOR, Raimundo Frutuoso de. **Análise Econômica do Direito e o Uso da Curva de Laffer na Efetivação do Direito Fundamental à Vedação do Confisco Tributário.** Curitiba ; CRV, 2012.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Federalismo Fiscal e Pacto Federativo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** ano 13, n. 61, março/abril de 2005. p. 179-192.

_____. **Curso de direito financeiro.** 2ª ed. São Paulo : RT, 2008, p. 283- 295.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda.** 1ª ed. São Paulo : Quartier Latin, 2008.

PAES, Nelson Leitão. A Curva de Laffer e o imposto sobre produtos industrializados – evidências setoriais. **Caderno de Finanças Públicas,** Brasília, n. 10, p. 5-22, dez. 2010.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. A formação da doutrina dos direitos fundamentais: a forma do Estado e a proteção dos direitos. **Revista Brasileira de Direito Constitucional,** n. 4, jul./dez, 2004, p. 64.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Resumo da Arrecadação [do Simples Nacional] desde 2007.** Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx> Acesso em: 1º de março de 2013.

REGIS, André. **O novo federalismo brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2009.

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

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. (org.) **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária.** Rio de Janeiro : Konrad AdenauerStiftung, 2003.

ROCHA, Paulo Victor da. O ICMS e o Simples Nacional: Isenção e Não Incidência, Aspectos Material e Temporal. **Direito Tributário Atual.** São Paulo, 2009, n. 23, p. 410-426.

RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. A incidência do ISSQN Dissociada do Preço do Serviço (por Meio de Alíquotas Fixas ou Variáveis). **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 161, fev/2009, p. 78-92.

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

SCHWARTZ, Bernard. **O Federalismo Norte-Americano Atual.** Rio de Janeiro : Forense Universitária, 1984.

SCHWINGEL, Inês; RIZZA, Gabriel. Políticas Públicas para formalização das empresas: Lei Geral das Micro e Pequenas empresas e iniciativas para a desburocratização. **Boletim**

Mercado de Trabalho. IPEA. nº 54, fev.2013. p. 47-56. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=17079>. Acesso em 1º de março de 2013.

SEBRAE. **Mapa das Micro e Pequenas Empresas do SEBRAE.** Disponível em <http://www.mpedata.com.br/Paginas/mpeinternet.aspx> acesso em 29 de dezembro de 2012.

SILVA, Edgard Neves da. Simples ou Complicado? **Consulex.** Ano XI, n. 260. 15 nov 2007. p. 47-48.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais.** 6ª ed. São Paulo : Malheiros, 2002.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 27ª ed. São Paulo : Malheiros, 2006.

SILVEIRA, Alessandra. As Manifestações Concretas do Compromisso Constitucional de Cooperação na Constituição de 1988. **Cooperação e compromisso constitucional nos estados compostos: estudo sobre a teoria do federalismo e a organização jurídica dos sistemas federativos.** Coimbra : Almedina, 2007, p. 93-141.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho.** Belo Horizonte : Fórum, 2012.

SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO. COORDENAÇÃO-GERAL DE ESTUDOS, PREVISÃO E ANÁLISE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Carga Tributária no Brasil 2009 - Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>>, Acesso em: 31 de março de 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. Direitos fundamentais e conflitos de competências tributárias no federalismo fiscal brasileiro: o caso dos municípios. **Revista Fórum de Direito Tributário**, ano 6, n.33, p.53-86, maio/jun 2008.

WANNISKI, Jude. Taxes, revenues and the “Laffer Curve”. **National Affairs.** Issue number 50, winter 1978, Disponível em <http://www.nationalaffairs.com/public_interest/detail/taxes-revenues-and-the-laffer-curve>. Acesso em: 3 de novembro de 2012.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *SimpliciusSimplicissimus* – os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. **Direito Tributário Atual.** nº 22, São Paulo : Dialética, 2008. p. 179-192.

ZIPPELIUS, Reinhold. A Perspectiva “Federativa”. **Teoria Geral do Estado.** 3ª ed. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa : Fundação CalousteGulbenkian, 1997, p. 503-519.