



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO  
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
CURSO DE DOUTORADO EM ADMINISTRAÇÃO**

**LUIZ NESTOR MARTINS FILHO**

**A POLÍTICA FISCAL PARA MICRO E PEQUENOS  
EMPREENDIMENTOS E O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS E SERVIÇOS: ASPECTOS DICOTÔMICOS ENTRE O  
DISCURSO E A PRÁTICA REFLETIDOS EM UM ESTUDO DE CASO SOBRE O  
SIMPLES NACIONAL**

Salvador

2012

**LUIZ NESTOR MARTINS FILHO**

**A POLÍTICA FISCAL PARA MICRO E PEQUENOS  
EMPREENDIMENTOS E O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS E SERVIÇOS: ASPECTOS DICOTÔMICOS ENTRE O  
DISCURSO E A PRÁTICA REFLETIDOS EM UM ESTUDO DE CASO SOBRE O  
SIMPLES NACIONAL**

Tese apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação em  
Administração da Universidade Federal da Bahia  
como requisito parcial à obtenção do título de  
Doutor em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Reginaldo Souza Santos.

Salvador

2012

## **FOLHA DE JULGAMENTO**

A minha Família, Amigos e Professores pelo apoio na construção desse trabalho.

## RESUMO

No intuito de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, foi estabelecida, a partir de bases constitucionais, uma política de incentivos aos micro e pequenos empreendimentos via regimes especiais e simplificados de tributação. Nesse sentido, buscamos discutir essa questão do desenvolvimento e do desequilíbrio econômico regional no Brasil a partir da Política Tributária instaurada a partir do SIMPLES Nacional, tendo por foco a relação de intercâmbio comercial realizado entre empreendimentos situados nos estados “produtores” do Sudeste e os estados “consumidores” do Nordeste. Em face da inovação legal, para ilustrar os efeitos decorrentes da Política Tributária de incentivos fiscais para micro e pequenos empreendimentos em estados “consumidores” apresentamos os efeitos sofridos pelos contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba. Para tanto, respondemos à seguinte pergunta de partida: A partir das inovações legislativas trazidas pela LC. n° 123/2006 ao ICMS, quais foram os efeitos fiscais e tributários impostos pelo SIMPLES-N, durante os exercícios de 2007 a 2010 e suas implicações como política de incentivos fiscais para o desenvolvimento e combate ao desequilíbrio econômico regional no Estado da Paraíba? Para responder ao problema de partida, apresentamos as seguintes hipóteses, posteriormente comprovadas: 1ª – No que se refere à fiscalização e arrecadação do ICMS, com o advento da LC n° 123/2006 houve, para os contribuintes que ingressaram no regime, a título de benefício tributário, uma diminuição nominal de alíquotas. Em contrapartida, proibiu-se a aplicação integral do princípio da não cumulatividade na sistemática de apuração do tributo, acarretando: 1.) Para os contribuintes do estado “consumidor”, optantes do regime simplificado, a despeito da diminuição de alíquotas: 1.1) Que transacionem com outros contribuintes do SIMPLES-N, aumento indireto da carga tributária, em função da tributação cumulativa sob a cadeia produtiva e introdução de exceções legais ao regime, que diminuem ou anulam o benefício fiscal concedido. 1.2) Que transacionem com contribuintes não optantes, aumento indireto dos custos, em função da adoção da não transferência plena de créditos. 2) Para os contribuintes do estado “consumidor”, sob o regime “normal”, que transacionem com contribuintes optantes do SIMPLES-N, aumento indireto da carga tributária, por transferência, em função da proibição (ou limitação) ao crédito fiscal. 3) Para a cadeia econômica de contribuintes do ICMS, independentemente do regime tributário, em função da cumulatividade do SIMPLES-N, aumento da carga tributária e sua redistribuição, sem observância aos princípios tributários da Competência, Isonomia, Neutralidade e da Capacidade contributiva, acarretando em violação ao princípio da Justiça (Equidade) Fiscal.

**Palavras-chave:** Política tributária, SIMPLES Nacional, Incentivos fiscais.

## ABSTRACT

*In order to promote the balance of socio-economic development between different regions of the country, was established, based on constitutional grounds, a policy of incentives to micro and small enterprises through special schemes and simplified tax. In this sense we discuss this issue of development and regional economic imbalance in Brazil from the Tax Policy introduced from the SIMPLES Nacional It focuses on the relationship of commercial exchanges between enterprises located in the states of southeastern states and consumers in the Northeast . In the face of legal innovation, to illustrate the effects of the Tax Policy of tax incentives for micro and small businesses in 'consumers' states we present the effects of ICMS incurred by the taxpayers of the state of Paraíba. For this purpose, we answer the following question of departure: From the legislative innovations brought by LC n° 123/2006 to ICMS, what were the effects of fiscal and tax imposed by SIMPLES-N during the years 2007 to 2010 and its implications as a policy of tax incentives for development and combating regional economic imbalance in the state of Paraíba? To answer the problem of departure, we present the following hypothesis, later confirmed: 1st - As regards the supervision and collection of ICMS, with the advent of LC n ° 123/2006 was, for taxpayers who joined the scheme, as an tax benefit, a reduction of nominal rates. In return it was forbidden the full implementation of the principle of non-cumulative in the system for calculating the tax, resulting in: 1.) For taxpayers in the "consumer" state, that opted for the simplified scheme, despite the decrease in rates: 1.1) What transact with other contributors to the SIMPLES-N, increased indirect taxes, as a function of cumulative taxation under chain and introduction of statutory exceptions to the rules, which reduce or eliminate the tax benefit granted. 1.2) SIMPLES-N taxpayers that transact with "normal" taxpayers, increased indirect costs, due to the adoption of non-full transfer of credits. 2) For taxpayers in the state "consumer" under the "normal" regime of ICMS that transact with the SIMPLES-N taxpayers, increased indirect taxes, by transfer, due to the ban (or limitation) the tax credit. 2.1) suffer increased indirect costs, due to the adoption of non-full transfer of credits. 2.2) For taxpayers in the "consumer" state under the "normal" regime of ICMS that transact with the SIMPLES-N taxpayers, increased indirect taxes, by transfer, due to the ban (or limitation) the tax credit. 3.) For the economic chain of the ICMS taxpayers, regardless of the tax regime, due to the accumulation of SIMPLES-N regime, increased tax burden and redistribution, without observing the principles of tax jurisdiction, isonomy, neutrality and capacity to pay, resulting in violation of the principle of Justice Fiscal.*

**Keywords:** Tax policy, SIMPLES Nacional, Tax Incentives.

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1- Alíquotas internas mínimas e máximas.....	72
Figura 2 - Alíquotas interestaduais.....	73

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio .....	151
Quadro 2: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio com vigência a partir de 01.01.2012 .....	151
Quadro 3: ICMS devido para contribuintes “normais” .....	171
Quadro 4: ICMS devido para contribuintes “normais” e “SIMPLES” .....	172
Quadro 5: Ponto de equilíbrio entre contribuintes “normais” e “SIMPLES” .....	173
Quadro 6: ICMS devido por contribuintes “normais” e “SIMPLES” e Cadeia “mista” .....	174
Quadro7: ICMS Cadeia “mista” x ponto de equilíbrio.....	175
Quadro8: Carga tributária (em R\$ e %): operações sujeitas a ICMS x alíquota correspondente .....	176
Quadro9: Benefícios dos regimes simplificados estaduais (revogados).....	191
Quadro10: Alíquotas do SIMPLES-N x Paraíbasim.....	195
Quadro11: Carga tributária em (R\$): operações sujeitas a ICMS x alíquota.....	197
Quadro12: SIMPLES-N x Paraíbasim x Redução de Base de Cálculo.....	198



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo.
CF/88	Constituição Federal de 1988.
CTN	Código Tributário Nacional.
Difal	ICMS sobre a diferença de alíquota interestadual.
EC	Emenda Constitucional.
Enmeapp	Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.
Fain	Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba.
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias.
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.
ICMS-ST	ICMS Substituição Tributária.
IVC	Imposto sob Vendas e Consignações.
LC	Lei Complementar.
MEEPP	Microempresas e empresas de pequeno porte.
MVA	Margem de valor agregado.
Paraíbasim	Programa de tratamento tributário simplificado e especial de Apuração do ICMS no Estado da Paraíba.
RBA	Receita Bruta Anual.
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda.
SER/PB	Secretaria de Estado da Receita da Paraíba.
SIMPLES-F	Sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições federais.
SIMPLES-N	Regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte.
SNm	ICMS mensalmente devido para optantes do SIMPLES-N.
STN	Sistema Tributário Nacional.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
1.1	OBJETO DE ESTUDO, PROBLEMA DE PARTIDA, HIPÓTESES E OBJETIVOS .....	20
1.2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	23
1.3	JUSTIFICATIVA.....	25
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>28</b>
2.1	GESTÃO FISCAL: EFICIÊNCIA x JUSTIÇA FISCAL .....	29
2.2	O SISTEMA FEDERATIVO BRASILEIRO .....	38
2.3	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR .....	45
2.3.1	<i>OS TRIBUTOS E SUAS CARACTERÍSTICAS .....</i>	<i>52</i>
2.3.2	<i>A EVOLUÇÃO DOS IMPOSTOS NO BRASIL E A COMPETÊNCIA DOS ESTADOS SOBRE A PRODUÇÃO E O CONSUMO: IVC-ICM-ICMS.....</i>	<i>56</i>
2.3.3	<i>O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988</i>	<i>61</i>
2.4	A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS VIA ICMS E A QUESTÃO REGIONAL .....	77
2.4.1	<i>A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS NA NOVA ORDEM CONSTITUCIONAL.....</i>	<i>84</i>
2.4.2	<i>A GUERRA FISCAL COMO POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS VIA ICMS NO NORDESTE..</i>	<i>87</i>
2.5	A POLÍTICA DE INCENTIVOS AOS MICRO E PEQUENOS EMPREENDIMENTOS VIA REGIMES ESPECIAIS E SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO: DO SIMPLES FEDERAL AO SIMPLES NACIONAL .....	96
2.5.1	<i>A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO ÀS MEEPP .</i>	<i>100</i>
2.5.2	<i>SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS - SIMPLES.....</i>	<i>104</i>
2.5.3	<i>A CONSTRUÇÃO DO REGIME SIMPLIFICADO NACIONAL.....</i>	<i>109</i>
2.6	REGIME SIMPLIFICADO NACIONAL E SUAS CARACTERÍSTICAS .....	119
2.6.1	<i>CARACTERÍSTICAS DO SIMPLES-N: GESTÃO COMPARTILHADA .....</i>	<i>120</i>
2.6.2	<i>CARACTERÍSTICAS DO SIMPLES-N: CRITÉRIOS DE DEFINIÇÃO PARA MEEPP.....</i>	<i>124</i>
2.6.3	<i>A TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA E O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).....</i>	<i>136</i>
2.6.4	<i>A CARGA TRIBUTÁRIA DO ICMS NO SIMPLES-N .....</i>	<i>139</i>
2.6.5	<i>MODALIDADES DE RECOLHIMENTO DE ICMS PARA CONTRIBUINTES DO SIMPLES-N (ICMS-SIMPLES):.....</i>	<i>148</i>

2.6.5.1	RECOLHIMENTO DE ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO SIMPLES .....	153
2.6.5.2	RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS .....	158
2.6.5.3	QUANTIFICAÇÃO DO ICMS-SIMPLES.....	164
2.6.5.4	A CUMULATIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA NO SIMPLES-N.....	169
2.6.6	<i>O SIMPLES NACIONAL E O AGRAVAMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA VIA TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA NA PARAÍBA.</i> .....	190
2.7	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	205
<b>3</b>	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>213</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento tem sido uma meta indistintamente almejada por qualquer governo no mundo contemporâneo. Mesmo tomando contornos específicos, viesados a distintos aspectos de interesse nacional, do econômico ao social, sempre está presente na Agenda Política de qualquer país.

O Brasil não foge a essa regra; em verdade, as discussões em torno do desenvolvimento não são recentes, situam-se desde o período do descobrimento, ainda que naquele momento, sob um viés distinto, o exploratório, tenha determinado a montagem da máquina colonial portuguesa. O modo como as terras brasileiras passaram a ser exploradas, mediante uma política econômica assentada em exportação dos frutos de monoculturas agrárias e extrativismo, bem como a conseqüente acumulação regional da renda, delineou o crescimento e o desequilíbrio econômico nas diversas regiões do país com desdobramentos até a história recente do país.

No intuito de tentar corrigir as históricas distorções regionais advindas do modo como o país se (sub)desenvolveu, a última Carta Política Brasileira, promulgada em 1988, reservou a essa questão um lugar no topo do edifício legal brasileiro, ao estipulá-la como um valor de nossa sociedade, uma meta a ser alcançada e um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Desde o preâmbulo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, esse valor se faz presente, repercutindo ao longo do texto constitucional, desdobrando-se em diversas normas no ordenamento jurídico impelindo a formação da agenda. Em função da estrutura política brasileira pós-1988, a repartição de competências atribuiu à União o poder para elaborar e executar planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, devendo haver

cooperação entre a União, os estados, o DF e os municípios, para obtenção do equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

Considerando, como indica Uderman (2008), “o papel historicamente desempenhado pelo Estado e pelas instâncias de formulação de políticas públicas em favor do crescimento econômico e do fortalecimento produtivo no Brasil”, observamos que dentre as políticas que buscam o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional, a política pública extrafiscal, destinada a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, mediante a concessão de incentivos fiscais, tem ganho cada vez mais relevância, seja devido ao seu aspecto político, econômico ou mesmo social.

Por essa razão, buscamos neste trabalho discutir a questão do desenvolvimento e do desequilíbrio econômico regional no Brasil a partir da Política Tributária de incentivos fiscais orientada para os micro e pequenos empreendimentos.

Em função dos aspectos que pretendemos demonstrar, situaremos e contextualizaremos nossa discussão sobre a política de tributação interestadual do ICMS para empresas optantes ao regime especial de tributação denominado SIMPLES Nacional. No âmbito do ICMS-SIMPLES haverá um recorte especial sobre a relação de intercâmbio comercial realizado entre empreendimentos situados nos estados “produtores” do Sudeste e os estados “consumidores” do Nordeste.

A relação a ser estudada dar-se-á a partir da ótica dos estados nordestinos, que, historicamente, possuem economias marcadas pela exploração de monoculturas e baseadas numa mão de obra de baixa especialização e remuneração, exportadoras de *commodities* e consumidoras de produtos industrializados, face os estados brasileiros que constituem o centro produtor de bens industrializados e serviços especializados, situados no Sudeste brasileiro.

Entre os fatores determinantes para o foco nessa política de incentivos, e nas regiões escolhidas, está o fato das instituições beneficiadas, as microempresas e empresas de pequeno porte (MEEPP), comporem um dos motores do desenvolvimento econômico brasileiro, ao passo que a Região Nordeste, por outro lado, há tempos tem capitaneado uma política de desenvolvimento regional assentada na atração de grandes empreendimentos mediante concessão de incentivos de ordem fiscal, especialmente sobre o ICMS, mais conhecida como “guerra fiscal”.

Os micro e pequenos empreendimentos nas últimas décadas têm ganhado papel significativo na criação de empregos, no desenvolvimento econômico regional, bem como fonte de arrecadação de tributos estaduais e municipais, especialmente para as regiões menos desenvolvidas do país, como o Nordeste brasileiro, por exemplo.

A importância das MEEPP para a economia nacional é demonstrada pelos dados estatísticos oficiais, como os apresentados pelo Sebrae (2005) que apontam que das empresas registradas no Brasil 97% (noventa e sete por cento) são micro ou pequenas empresas, que são responsáveis por cerca de 57% (cinquenta e sete por cento) dos empregos formais, e 26% (vinte e seis por cento) da massa salarial total do Brasil.

A distribuição das MEEPP por segmento, por sua vez, demonstra como a escalada de seu crescimento, que se iniciou na década 1970, resultou em sua prevalência em diversos segmentos nacionais, como no comércio (98,9%), serviços (96,36%) e indústria (95,95%), como resultado direto “do processo de Globalização da economia mundial e o avanço das redes informatizadas [...] responsáveis por este crescimento, na medida em que estimularam a fragmentação e a especialização das organizações” (KARKACHE, 2009, p. 27).

Como apontam Viol e Rodrigues (2000, p. 8), há características inerentes às MEEPP que são praticamente comuns em todos os países do mundo, como “a alta participação na geração de empregos, o alto índice de nascimento e mortalidade, o elevado custo fixo a ser enfrentado em suas operações, a grande variância na lucratividade, sobrevivência e crescimento, e a dificuldade na obtenção de financiamentos”. Além disso, como indica o IBGE (2001), as MEEPP possuem as altas taxas de informalidade; utilizam mão de obra própria, predominando o emprego de mão de obra não qualificada ou semiquificada, o que por sua vez auxilia na descentralização da economia, ao propiciar novas oportunidades de desenvolvimento às regiões menos favorecidas.

Por essas razões, como afirma Karkache (2009), esses pequenos empreendimentos favorecem a emancipação social de minorias tradicionalmente vitimadas pela discriminação de gênero, raça, religião ou de outras espécies ao propiciar alternativa atenuante ao desemprego, democratizando o capital e o domínio da tecnologia, auxiliando na descentralização da economia, bem como propiciando novas oportunidades de desenvolvimento às regiões menos favorecidas, além de constituir “instrumento de afirmação

de soberania econômica, com influências nas relações internacionais” (KARKACHE, 2009, f. 34).

Contudo, apesar do seu relevante papel, as MEEPP possuem uma “demografia elevada”, ou seja, altas taxas de natalidade acompanhadas de altas taxas de mortalidade. Um dos maiores motivos atribuídos ao encerramento das atividades desses empreendimentos, conforme pesquisa do Sebrae (2005) junto ao empresariado, são a dificuldade de acesso ao crédito e a alta carga tributária imposta aos pequenos empreendimentos, que têm como característica ser inversamente proporcional ao seu porte, como aponta o IBGE (2003).

É estimado que, no Brasil, a cada dez empresas abertas, oito encerram suas atividades antes do término do primeiro ano de funcionamento (FABRETTI, 2007). Essa “mortalidade infantil” das pequenas empresas, como aponta Karkachi (2009), ocorre muitas vezes apenas no plano da legalidade, pois elas são levadas à informalidade, continuando suas atividades econômicas sem cumprir qualquer obrigação legal. Nesse sentido, em 2006, no ano que foi instituído o SIMPLES Nacional, os órgãos governamentais estimavam a existência de cerca de 10,3 milhões de empreendimentos informais em atividade, que existiam à margem da legislação trabalhista, previdenciária e tributária, favorecendo toda sorte de infrações.

A importância das MEEP, e o problema de sua sobrevivência ante as dificuldades a que estão sujeitas, como apontado, se espalham pelos mais diversos países do mundo, como pela União Europeia, por exemplo, onde a importância e a mortalidade desses empreendimentos também é alta, sendo compensada, apenas, pela alta taxa de natalidade, como explica Mulhern (1998, p. 68):

*A pesar de la vitalidad de las micro y pequeñas empresas, la “mortalidad” de estas últimas es alta. Afortunadamente la “natalidad” es mayor, permitiendo así un crecimiento estable de 1,8% en el número de empresas durante el período 1988-1992. [...] La probabilidad de “defunción” de una empresa es más alta en los tres primeros años (10% de “mortalidad”). Ésto se debe principalmente a la falta de habilidad gerencial, de entrenamiento, de conocimientos técnicos y habilidad de mercadeo. También contribuyen problemas de financiamiento, especialmente la alta tasa de capital/deuda y la necesidad de pagar tasas de interés más altas que las empresas más grandes. El sector de las pequeñas empresas también tiene otras debilidades, por ejemplo, tiene una baja productividad y a pesar de pagar sueldos menores que las grandes empresas sus costos laborales por unidad de producción son más altos.*

A taxa de mortalidade das MEEP, na União Europeia, assim como no Brasil, é inversamente proporcional ao tempo de atividade das empresas, portanto grande parte das

MEEPP encerram suas atividades nos primeiros anos de funcionamento (KARKACHI, 2009); assim como é inversamente proporcional ao porte da empresa e à experiência do empreendedor, “pois quanto maior o empreendimento, melhores as possibilidades de sucesso. Além disso, outro fator relevante é a experiência no ramo ou conhecimento do negócio” (VIOL e RODRIGUES, 2000, p. 13). Essa fragilidade, segundo Karkachi (2009), tem impellido os governos, dos mais diversos países, a intervir na economia sob a forma de regimes jurídicos de proteção e estímulo.

A despeito das dificuldades às quais estão submetidos, as MEEP são responsáveis por grande parte do desenvolvimento econômico local, regional e nacional. Como indica Mulhern (1998), o agravamento do problema econômico na Europa, tem sido minorado, entre outras medidas, pelos investimentos via políticas públicas para as MEEPP, dada a sua importância estratégica para a economia, uma vez que:

*Las pequeñas empresas son consideradas imprescindibles para el desarrollo competitivo de la economía y para la creación de nuevas plazas de trabajo. Europa enfrenta muchos retos, entre ellos la competencia global, especialmente de las economías emergentes del Pacífico y de los Estados Unidos. El sector de las pequeñas empresas es considerado esencial en la lucha competitiva [...]. Las medianas y grandes empresas, tanto en el sector público como en el privado, han paralizado la contratación de nuevos empleados y no se espera un cambio de esta política en el futuro inmediato. Lo más urgente es reducir costos y asegurar una alta productividad. Se crea, entonces, una dependencia en los sectores micro y pequeño para la creación de nuevos empleos. Por esta razón la UE enfatiza la importancia de una política coherente y efectiva para el sector PYMI. (MULHERN, 1998, p. 70)*

Entretanto, a despeito das dificuldades impostas pela burocracia e carga tributária, surpreendentemente a importância econômica das MEEPP no Brasil vem aumentando gradativamente, especialmente desde os anos 1980, quando a redução do ritmo de crescimento da economia resultou em desemprego.

A partir da década de 1980, ainda de modo desconexo, o governo brasileiro, vislumbrando o papel que os pequenos empreendimentos poderiam ter como uma alternativa efetiva para a ocupação da mão de obra excedente, lançou as primeiras iniciativas concretas para incentivá-los, tais como a Lei nº 7.256 de 27 de novembro de 1984, que instituiu o primeiro Estatuto da Microempresa. Mas, entre essa e tantas outras iniciativas, foi a própria Carta Política de 1988 que, após a abertura democrática, propiciou o marco legislativo que concederia um espaço de destaque para as MEEPP na agenda política brasileira.



A Constituição Federal de 1988 (CF/88) reorganizou a vida política brasileira desde a concessão de garantias individuais até a elevação dos municípios à categoria de ente político, passando pela redistribuição de competências legislativas e tributárias (no intuito de efetivar a tão sonhada autonomia dos entes federados). No que tange ao incentivo às MEEPP, foi disposta previsão constitucional, inserta no artigo 179 da CF/88, impondo à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios dispensar a essas empresas tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas, mediante promulgação de uma lei específica sobre o tema.

Assim, a partir de 1988, no intuito de fomentar o desenvolvimento, o tratamento especial a ser concedido às MEEPP foi posto no núcleo do ordenamento jurídico, tornando-se norma constitucional e uma política pública de intervenção no domínio econômico a ser perseguida pelos governos locais, regionais e nacional, mediante concessão de incentivos.

Os governos dos entes federativos, desde então, ao seu modo tentam obedecer ao comando constitucional. Porém, de forma esparsa, desorganizada e descoordenada preencheram o vácuo legislativo, promulgando leis acerca do tema em acordo com suas particulares políticas públicas. Essas leis, por vezes, constituíram regimes especiais que vigoraram em paralelo à controversa política de atração de investimentos, mediante incentivos fiscais, que há tempos desencadeou o que convencionou-se chamar de “guerra fiscal”.

Nesse campo tributário infraconstitucional, pós CF/88, a medida mais concreta e de maior repercussão do governo federal para as MEEPP foi a promulgação, em 1996, da Lei n° 9.317, que estabeleceu um regime simplificado de tributação para tributos federais, conhecida como SIMPLES. Posteriormente, os demais entes federados seguiram o exemplo do governo central e estabeleceram seus próprios regimes especiais em acordo com suas respectivas competências e políticas tributárias, como por exemplo os regimes paraibano (Paraíba) e baiano (Simbahia).

No âmbito nacional, 10 anos depois, as ações do governo central alcançaram novo ápice com a promulgação, por parte da União, da Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006, que reuniu, em um mesmo documento, o atual Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Enmepp) a um regime simplificado de tributação para esses empreendimentos.

A referida norma constituiu um novo regramento para o tratamento jurídico das MEEPP, em especial no que se refere ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, ao acesso a crédito e ao mercado (inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos), à tecnologia, ao associativismo. No que se refere ao tratamento tributário, instituiu um novo regime de tributação especial conhecido como “Super SIMPLES Nacional”, ou SIMPLES Nacional (SIMPLES-N).

O SIMPLES-N substituiu o regime simplificado federal (SIMPLES-F), trazendo como grande inovação o avanço sobre o campo de competência estadual e municipal, incorporando unilateralmente tributos dos entes federados (ICMS e ISS), e, a despeito dos interesses particulares desses entes e seus beneficiários, revogou unilateralmente todos os demais regimes simplificados, sob a justificativa de harmonizar e simplificar a legislação existente.

A nova solução federal à simplificação tributária (o SIMPLES-N) foi apresentada à sociedade de modo festivo, como uma concessão, uma benesse do governo federal, que estaria abrindo mão de preciosos recursos tributários em prol do desenvolvimento dos micro e pequenos empreendimentos e, em última instância, em prol do próprio desenvolvimento econômico nacional.

Sem deixar de reconhecer a existência de benesses manifestamente trazidas pela homogeneização de uma legislação esparsa e diversa, ou pela tentativa de desoneração de encargos sobre a folha de pagamento, bem como pela adoção de um pagamento unificado de tributos, não podemos deixar de explorar aspectos singulares dessa norma, que resvalam nos princípios e normas constitucionais que tratam sobre tributação e sobre o comércio nacional, regional e local.

A referida norma traz consigo singularidades legislativas com implicações ocultas e, como pretendemos demonstrar, aparentemente onerosas para os contribuintes do ICMS sob qualquer regime de tributação em estados “consumidores”. Associam-se à questão severas implicações e limitações aos entes federados em seu poder de legislar e aplicar suas próprias políticas públicas, especialmente no que se refere à política tributária.

A este trabalho, dentre as muitas inovações trazidas pela norma, interessarão os aspectos tributários e sua repercussão econômica, pois, sob a ótica governamental, no plano estadual, esses aspectos e sua repercussão constituem um novo marco para as finanças públicas brasileiras, vez que modificaram tanto o modo de se promover a gestão do tributo responsável

pela maior parcela de arrecadação própria dos estados, o ICMS, como, aparentemente desalinham o já ténue equilíbrio de forças entre a União e as unidades federadas estabelecido na CF/88.

O corte epistemológico adotado neste trabalho, *ceterus paribus*, ilumina especificamente os efeitos da tributação simplificada, e em especial sobre o ICMS na Lei Complementar n° 123/2006, comparando-a ao regime “normal” de apuração desse tributo associada aos extintos regimes especiais estaduais. Mas por razões pedagógicas, este trabalho também discorrerá, em determinados momentos, sobre tributos e obrigações diversos, de modo a integrar a discussão sobre o SIMPLES-N aos princípios do Sistema Tributário Nacional.

No plano político, discutiremos como ao impor aos demais entes federados um sistema simplificado nacional a União retirou dos estados a maior parte dos seus poderes para estabelecer políticas tributárias que envolvam as MEEPP. Indo além, no que tange à apuração e arrecadação simplificada do ICMS sob o novo regime, discutiremos como foi desconstruída a principal característica do ICMS, a não cumulatividade, o seu sistema de escrituração de créditos e suas implicações.

Discutiremos ainda o modo como a nova legislação promove a arrecadação do ICMS e como pode e deve afetar, em especial, a distribuição da arrecadação e da carga tributária entre os estados e seus contribuintes, em decorrência da sua regressividade sobre as fases anteriores e posteriores de apuração das operações ao longo da cadeia econômica, especialmente quando da realização de operações interestaduais, em que há cobrança de ICMS nas barreiras fiscais de “fronteira”, pois nessa relação entre estados de “origem” e “destino”, a tributação das empresas se dá de modo peculiar.

Considerando que a União, com o Enmepp e seu regime tributário simplificado, estabeleceu novas competências e regras tributárias; considerando que as repercussões do SIMPLES-N podem causar severos efeitos nos custos, nos preços, no desenvolvimento dos negócios, na arrecadação estadual e no estabelecimento de políticas tributárias; considerando as repercussões que recairão sobre o desenvolvimento e desequilíbrio econômico regional e suas implicações ao próprio pacto federativo; considerando, por fim, que esses efeitos podem ir em direção diametralmente opostos ao que pretende a sua lei instituidora, desenvolvemos a presente pesquisa como descrito na próxima seção.

## **1.1 OBJETO DE ESTUDO, PROBLEMA DE PARTIDA, HIPÓTESES E OBJETIVOS**

A Lei Complementar nº 123/2006 estabeleceu regras gerais para empresas situadas em todos os estados da federação, associadas a regras específicas para suas MEEPP, conforme espécie de operação e participação do ente federativo no PIB nacional. Assim, apesar dos efeitos do Enmeapp abrangerem todo o território nacional, em razão das peculiaridades normativas do SIMPLES-N, há incidência de regras distintas para os estabelecimentos situados em estados "produtores" e "consumidores".

Assim, a partir das inovações fiscais advindas do SIMPLES-N para os governos estaduais, suas respectivas Secretarias de Receitas Estaduais (Fiscos) e contribuintes do ICMS, pretende-se com este trabalho analisar os efeitos fiscais e tributários advindos à gestão do ICMS para os estados "consumidores" do Nordeste, nos exercícios de 2007 a 2010, e suas implicações como política pública brasileira de incentivos fiscais para o desenvolvimento e desequilíbrio econômico regional no Brasil.

Para atingir nossos objetivos, adotamos como quadro analítico a questão da política fiscal brasileira e sua integração à política de incentivos fiscais, em especial no que se refere ao incentivo aos micro e pequenos empreendimentos, a partir das relações interestaduais entre estados "produtores" e "consumidores".

Em face da inovação legal, para ilustrar os efeitos decorrentes da Política Tributária de incentivos fiscais para micro e pequenos empreendimentos em estados "consumidores" materializada pelo SIMPLES-N, pretendemos apresentar como exemplo os efeitos sofridos pelos contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba. Para tanto, pretendemos responder à seguinte pergunta de partida:

**A partir das inovações legislativas trazidas pela LC. nº 123/2006 ao ICMS, quais foram os efeitos fiscais e tributários impostos pelo SIMPLES-N durante os exercícios de 2007 a 2010 e suas implicações como política de incentivos fiscais para o desenvolvimento e combate ao desequilíbrio econômico regional no Estado da Paraíba?**

Para responder ao problema de partida, temos a seguinte hipótese:

No que se refere à fiscalização e arrecadação do ICMS, com o advento da LC n° 123/2006 houve, para os contribuintes que ingressaram no regime, a título de benefício tributário, uma diminuição nominal de alíquotas. Em contrapartida proibiu-se a aplicação integral do princípio da não cumulatividade na sistemática de apuração do tributo, acarretando:

1. **Para os contribuintes do estado “consumidor”, optantes do regime simplificado**, a despeito da diminuição de alíquotas: 1.1) que transacionem com outros contribuintes do SIMPLES-N aumento indireto da carga tributária, em função da tributação cumulativa sob a cadeia produtiva e introdução de exceções legais ao regime, que diminuem ou anulam o benefício fiscal concedido; 2.2) que transacionem com contribuintes não optantes, aumento indireto dos custos, em função da adoção da não transferência plena de créditos.
2. **Para os contribuintes do estado “consumidor”, sob o regime “normal”**, que transacionem com contribuintes optantes do SIMPLES-N aumento indireto da carga tributária, por transferência, em função da proibição (ou limitação) ao crédito fiscal.
3. **Para a cadeia econômica de contribuintes do ICMS, independentemente do regime tributário**, em função da cumulatividade do SIMPLES-N, aumento da carga tributária e sua redistribuição, sem observância aos princípios tributários da Competência, Isonomia, Neutralidade e da Capacidade contributiva, acarretando em violação ao princípio da Justiça (Equidade) Fiscal.

Acreditamos que o desenvolvimento econômico de todas as regiões do país seja diretamente influenciado por essa política, o que possibilitaria profícuas discussões sobre qualquer base territorial escolhida. Contudo, por integrar nossa própria realidade e por implicações específicas que serão demonstradas adiante, elegemos o Nordeste como palco dessa discussão no intuito de identificar as contradições entre a política nacionalmente estabelecida e suas repercussões sobre a realidade econômica nordestina, que congrega em sua maior parte estados fornecedores de matéria-prima e consumidores de produtos industrializados.

A escolha de um estado da região Nordeste como área geográfica para ilustração do estudo é reforçada em razão da região historicamente congrega estados tipicamente

"consumidores". Ademais, levantamento preliminar, em base de dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)<sup>1</sup>, confirmou que no Nordeste há uma grande participação de MEEPP na quantidade absoluta de contribuintes do ICMS de cada estado. Consequentemente, as empresas submetidas ao SIMPLES-N possuem, para a Região Nordeste, uma maior relevância para o financiamento do Estado e suas políticas públicas, uma vez que a principal fonte de receita tributária própria desses entes decorre da arrecadação do ICMS. Por outro lado, devem ser analisadas, no caso do ICMS, os efeitos do Enmeapp sobre os demais contribuintes não optantes, pois é da natureza do ICMS mercantil a integração de cadeias econômicas.

A escolha do Estado da Paraíba para ilustrar o caso deveu-se ao fato de ser um caso típico entre os estados nordestinos, tanto no que se refere ao modo como submete-se às regras estabelecidas pelo SIMPLES-N, como em função da sistemática para cobrança do ICMS sobre as entradas de mercadoria no Estado; bem como pela importância do Enmeapp para a gestão fiscal do Estado, considerando que o percentual de seus contribuintes optantes pelo novo regime corresponde a cerca de 70% (setenta por cento) do total, conforme levantamento prévio entre contribuintes no ano de 2008, a partir da base de dados pública da Secretaria Estadual de Receita da Paraíba.

O **objeto de estudo** deste projeto de pesquisa é: Os efeitos da LC nº123/2006 sobre a tributação do ICMS para os estados "consumidores", nos exercícios de 2007 a 2010 e suas implicações como política pública brasileira de incentivos fiscais para o desenvolvimento e combate ao desequilíbrio econômico regional no Brasil.

O **objetivo geral** da presente pesquisa é: analisar quais foram os efeitos fiscais e tributários advindos à gestão do ICMS (fiscalização e arrecadação tributária), do ICMS para estados "consumidores" nordestinos, nos exercícios 2007 a 2010, a partir da LC nº123/2006, e discutir suas implicações como política de incentivos fiscais para o desenvolvimento e combate ao desequilíbrio econômico regional, a partir da sua aplicação no Estado da Paraíba.

Os **objetivos específicos** são, a partir da promulgação da LC nº 123/2006:

1º Analisar o processo legislativo de construção da LC Nº 123/2006 e suas implicações como política de incentivos fiscais para o desenvolvimento e combate ao desequilíbrio econômico regional, na dimensão do federalismo fiscal, especialmente no que tange à

---

<sup>1</sup> Disponível em: < <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/pesquisas/pesquisas.php>>.

competência e autonomia fiscal dos estados, bem como ao estabelecimento de suas políticas tributárias.

2º Identificar e analisar as regras estabelecidas para a fiscalização e arrecadação do ICMS no âmbito do SIMPLES-N, confrontando-as com os princípios constitucionais tributários, especialmente os princípios da Competência, da Isonomia, da Neutralidade e da Capacidade Contributiva.

3º Identificar e analisar a distribuição da carga tributária do ICMS entre contribuintes do ICMS e optantes ao SIMPLES-N, a partir de operações interestaduais no Estado da Paraíba.

4º Identificar e discutir as implicações da extinção do regime simplificado paraibano (Paraíbasim) sobre a carga tributária do ICMS para contribuintes do ICMS e optantes aos regimes especiais estadual, federal e nacional.

5º Discutir e analisar as diferenças entre as políticas de incentivos fiscais aos pequenos empreendimentos *vis-a-vis* a política fiscal de atração de grandes empreendimentos (“guerra fiscal”).

## 1.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Considerando que os efeitos da LC nº123/2006 sobre a tributação do ICMS ainda são pouco conhecidos e a doutrina, nesse ponto, ainda é escassa, optamos por desenvolver uma pesquisa de caráter exploratório. Pois, em razão da natureza e objeto do presente trabalho, o caráter exploratório da pesquisa permitirá maior familiaridade com o problema, ao aprimorar ideias e descoberta de intuições, através de levantamento bibliográfico e entrevistas, como proposto por Gil (2006).

A estratégia de pesquisa adotada neste trabalho será o estudo de caso, que constitui uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos, no intuito de contribuir com o conhecimento de fenômenos sociais complexos, como apontado por Yin (2005).

A partir das alterações legislativas oriundas da Lei Complementar nº 123/06 realizou-se um prévio levantamento de textos acadêmicos e jornalísticos sobre o tema; assim como levantamento de dados primários do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE); da Secretaria da Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda (RFB); da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba (SER/PB); bem como foram entrevistados Auditores Fiscais Tributários do Estado da Paraíba que responderam abertamente sobre suas primeiras impressões ao SIMPLES-N.

Ademais, foi realizado levantamento às teses e dissertações existentes sobre o tema junto aos sites governamentais <http://www.dominiopublico.gov.br> e <http://bdtd.ibict.br>, a plataforma Lattes, e a ferramenta de busca <http://scholar.google.com.br/>. Os trabalhos localizados de maior relevância, como as dissertações de Cunha (2006), Farache (2008), Aguiar (2008), Karkache (2009) e artigos de Coelho (2007) Lange e Gonçalves (2007), Rodrigues (2007), Giongo e Morello (2008) e Nascimento e colaboradores (2008), Carvalho e Neto (2010), Bravo (2011), entre outros, tiveram suas discussões trazidas ao corpo deste texto. Contudo, apesar do SIMPLES-N constituir um tema recorrente nas citadas ferramentas, não foi encontrado qualquer trabalho tratando especificamente dos aspectos interestaduais da carga tributária do ICMS no SIMPLES-N.

Foi ainda levantada, através do sitio de internet do Comitê Gestor do SIMPLES-N, a distribuição da arrecadação entre estados, no período 2007/2008. O sítio de internet da Secretaria da Receita do Estado da Paraíba (<http://www.receita.pb.gov.br>) forneceu dados primários, no que se refere à quantidade de contribuintes do ICMS no Estado, distinguindo-os sob seus regimes de tributação SIMPLES-N e “normal”.

Com base em todas as informações levantadas, foi construído o objeto de estudo, o problema de partida, as hipóteses, os objetivos e os demais procedimentos metodológicos apresentados neste trabalho. A leitura dos textos propiciou a construção de um referencial teórico preliminar, que trouxe os elementos iniciais para compreensão do tema.

Descritos os procedimentos preliminares, passamos aos procedimentos que foram utilizados no presente trabalho.

Revisão da literatura com a utilização de pesquisa e leitura em diversas fontes, tais como livros, revistas especializadas, artigos, teses, dissertações, relatórios técnicos e



documentos governamentais, disponíveis em meio físico ou eletrônico, a fim de construir um quadro referencial teórico para a pesquisa.

Análise da legislação, dos documentos fiscais e orçamentários do Estado, pertinentes ao período estudado; do banco de dados públicos da SER/PB e do Ministério da Fazenda. Todos esses documentos são públicos, estando disponíveis em portais de internet ou publicados nos Diários Oficiais da União e estados.

Cálculo da Carga Tributária por regime de tributação (SIMPLES-N e "normal") e por natureza de operação (interna x interestadual), confrontando os dados do regime de tributação e da natureza da operação com os comandos tributários do Enmepp e demais normas tributárias (CF/88, CTN e Regulamento do ICMS da Paraíba) e seus princípios.

Em razão da natureza do objeto de estudo e dos objetivos propostos, adotar-se-á como técnica de tratamento de dados, primordialmente, a análise qualitativa. Nesse sentido, cabe ressaltar, que a escolha da análise qualitativa não implicou, necessariamente, na exclusão dos dados quantitativos paralelamente levantados. Pois, ainda que determinados dados sejam tratados prioritariamente através da técnica qualitativa, não foram dispensados os dados oriundos de análises quantitativas, de modo a subsidiar a análise do objeto.

### **1.3 JUSTIFICATIVA**

O tratamento especial a ser concedido às MEEPP está na agenda governamental brasileira, devendo ser perseguido por todos os entes políticos. Diante dos efeitos diretos e imediatos no âmbito das finanças públicas, a LC n° 123/2006 já figura e interage ao lado de importantes diplomas legais, tais como o Código Tributário Nacional (que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário); a Lei n° 4320/1964 (que estatui normas gerais de Direito Financeiro) e a própria Lei n°101/2000 (que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal), entre tantas outras.

Cabe ressaltar que a LC n°123/06 é uma norma federal de efeito nacional. Decretada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República, seus efeitos alcançaram

tudo território brasileiro, e, mais importante, regulamentaram, dentre outros assuntos, um tributo cuja competência foi atribuída aos estados pela Carta Magna de 1988, o ICMS.

Indo além, a União, através do SIMPLES-N, substituiu unilateralmente os regimes especiais estaduais existentes. Sendo regido por um comitê dirigido pelo governo federal, com limitada influência dos estados, o novo regime reestrutura normas estabelecidas no pacto federativo de 1988.

Voltando-se para a concessão de um tratamento tributário diferenciado às MEEPP, a citada norma impôs uma nova realidade, tanto para o planejamento tributário dos contribuintes, sejam optantes ou não pelo regime, quanto para os estados, na Gestão dos tributos arrecadados, gerando efeitos diretos na fiscalização, arrecadação e distribuição desses recursos.

A entrada em vigor do novo regime, mais do que alterar a relação de autonomia tributária entre a União e os entes federados, atingindo a competência dos estados e seu poder em exercer suas próprias políticas tributárias, também interferiu na relação comercial entre contribuintes, pois, ao incorporar o ICMS, o SIMPLES-N modificou aspectos intrínsecos à sua forma de apuração e arrecadação, o que acarreta em fluxo de carga tributária para contribuintes de mesmo segmento de atuação, regidos por regimes de tributação diversos, majorando ou minorando os tributos a serem recolhidos a depender da espécie de transação (regime do comprador x regime do vendedor), como da territorialidade da relação (operação interna x interestadual), em detrimento a princípios tributários e constitucionais preestabelecidos.

Sob a ótica governamental, os aspectos jurídicos transmutam-se em questões fiscais e orçamentárias, pois o Enmeep causa repercussões diretas à instituição de políticas públicas, especialmente no que concerne à aplicação de recursos pelos entes federados, de sobretudo aos estados situados na região Nordeste do país, em função da sua posição de unidades "consumidoras" e de concentrarem, em sua base de arrecadação, uma grande parcela de contribuintes enquadrados sob o novo regime de tributação e deles extraírem parcela significativa de seus recursos próprios.

Cabe ressaltar que, para os estados "consumidores", os efeitos das operações interestaduais sobre a carga tributária dos estabelecimentos nordestinos e sobre a respectiva arrecadação fiscal dos entes federados é ainda mais pujante.

Desde antes do SIMPLES, as MEEPP vêm ganhando centralidade como objeto de estudos acadêmicos e de ações de governo, em decorrência de serem intensivas em mão de obra, por muitas funcionarem na informalidade, por desempenharem um papel central na criação líquida de empregos, entre tantos outros motivos (DELGADO, 2007).

Considerando que a recente entrada em vigor da LC n° 123 de dezembro de 2006 ampliou ainda mais o campo de estudo sobre as MEEPP, o presente trabalho justifica-se na medida em que os efeitos advindos pela inovação jurídica necessitam ser estudados face a inexistência de teses e raras dissertações que tratem do tema, e mesmo pela pouca teoria produzida sobre o assunto, restrita a manuais e artigos esparsos que, em geral, apenas comentam a "letra fria" da lei, sem adentrar nos efeitos causados pela norma.

Dada a importância dos estados brasileiros na instituição de políticas públicas, considerando que o principal tributo estadual, o ICMS, à revelia desses, passou a ser regulado também pela LC n° 123/2006, fazem-se necessários estudos sobre os efeitos do novo regime de tributação sobre a carga tributária, sobre a gestão fiscal e sobre o próprio pacto federativo.

Nesse sentido, Carrazza (2008) destaca que, a despeito da importância do ICMS enquanto principal fonte de receita estadual, esse tributo não tem recebido a devida atenção como fonte de estudos pela Academia.

Brami-Celentano e Carvalho (2007), por sua vez, indicam que o debate sobre a tributação tem sido eclipsado pelas discussões acerca da despesa pública e na eficácia dos gastos. Esses autores entendem que, nesse sentido, há um ocultamento deliberado do forte desequilíbrio na distribuição da carga tributária no Brasil. Assim, de modo a fundamentar as discussões propostas neste trabalho, a partir do próximo capítulo, passaremos a tratar do referencial teórico desta pesquisa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Considerando o quanto proposto por SCHOUERI (2005), a investigação de normas tributárias indutoras, de viés intervencionista “impõe a investigação de princípios de Direito Econômico, sejam eles limitadores da intervenção estatal, sejam eles seus propulsores”. Para o citado autor, esses princípios “devem ser aplicados em conjunto com aqueles classicamente identificados com as normas tributárias qual feixes que interceptam na norma tributária indutora, cujo regime jurídico apenas se pode definir a partir da somatória de seus efeitos”. Considerando ainda o entendimento de Aguiar (2008), para quem a análise da tributação deve tomar como ponto de partida as disposições constitucionais que fixam o Sistema Tributário Nacional, optamos, para alcançar nossos objetivos, por dividir nosso trabalho em três partes, iniciando em um primeiro momento, com a discussão sobre a eficiência fiscal e seguindo para as questões que tratam da construção do nosso Sistema Federativo Brasileiro, seu Sistema Tributário e as políticas de incentivo fiscal. Já a segunda parte deste trabalho constitui um recorte epistemológico sobre o sistema tributário destacando a construção dos sistemas simplificados de tributação para micro e pequenos empreendimentos, de suas origens até o estágio atual com o vigente SIMPLES-N. Sendo a própria ordem jurídica um sistema, e estando portanto as normas tributárias inseridas em um contexto mais amplo, esta análise, como sugerido por Aguiar (2008), avançará para a última parte, partindo do prisma tributário, para ser percebida por outros panoramas, tratando das relações econômicas advindas da circulação interestadual de mercadorias.

## 2.1 GESTÃO FISCAL: EFICIÊNCIA X JUSTIÇA FISCAL

Considerando que o objeto que nos propusemos a investigar envolve uma política de incentivos fiscais, que, por sua vez, ao menos em tese, fundamenta-se na renúncia de arrecadação, consideramos necessário iniciar nosso trabalho com a discussão sobre a eficiência fiscal do Estado, em seu papel de agente coletor de tributos, face a demanda dos contribuintes por uma tão almejada justiça fiscal.

Como sabemos, o Estado não possui um fim em si mesmo, mas tem como objetivo máximo a realização do que convencionou-se chamar “bem comum”. Para atingi-lo, o Estado desenvolve atividades que têm como objetivo a tutela das necessidades públicas (HARADA, 2003; MATIAS PEREIRA 2003).

Portanto, para manter-se, o Estado “necessita dos meios indispensáveis ao atendimento de sua organização e do cumprimento de suas finalidades, ou seja, para sustentar-se e realizar seus objetivos, precisa de receitas, sem as quais não pode existir” (MATIAS PEREIRA, 2003).

Considerando que, no Estado moderno, a despesa pública é realizada a partir da arrecadação de dinheiro obtido por intermédio da atividade financeira desse Estado, que busca esse recurso para aplicação e consecução das necessidades públicas primárias (HARADA, 2003), e que ele existe para que sejam atingidos certos fins ligados aos interesses da coletividade, é a atividade política a responsável pela escolha daqueles objetivos, os quais serão perseguidos prioritariamente, face a escassez dos meios financeiros.

Considerando ainda que a política de incentivos fiscais presume a concessão de benefícios tributários por parte do Estado a uma gama selecionada de contribuintes, e que essa benesse coexiste com uma constante demanda por recursos para provimento dos serviços estatais, a equação carece de balanceamento em seus termos, seja pela transferência do ônus dos benefícios a terceiros, seja pelo aumento da eficiência estatal em dispender e arrecadar recursos.

Percebemos que a decisão política de conceder incentivos fiscais a uma gama de contribuintes implica, através da política fiscal, em buscar outras fontes de financiamentos para a manutenção do Estado e suprimento das demandas sociais.

Essa política fiscal do governo, segundo Matias Pereira (2003), orienta-se em duas direções distintas. A primeira é a Política Tributária, materializada na captação de recursos que propiciarão o atendimento das funções da administração pública. A segunda é a Política Orçamentária, “no que se refere especificamente aos gastos, ou seja, os atos e medidas relacionados com a forma da aplicação dos recursos”.

Neste trabalho, dadas as limitações impostas pelo próprio tema, face a extensão e complexidade da matéria, optamos por tratar das implicações decorrentes da política de incentivos fiscais sobre o primeiro termo da equação, ou seja, sobre a eficiência estatal em levantar recursos via Política Tributária.

Considerando que os fins da atividade financeira estatal destinam-se em última instância para a satisfação das necessidades coletivas, as quais crescem na proporção do agigantamento do Estado moderno, “quanto maior a gama de necessidades públicas, maior será a intensidade de atividade financeira do Estado. A concepção do Estado é que, em última análise, irá dimensionar o volume das finanças públicas”, cabendo ao poder político a escolha das necessidades coletivas que serão privilegiadas e alçadas à categoria de necessidades públicas e, portanto, incluídas no ordenamento jurídico (HARADA, 2003).

Nesse sentido, dadas as características políticas e estruturais que o Estado Brasileiro assumiu no século XX, as Políticas tributárias implementadas, para suprimento das necessidades públicas, especialmente a partir da década de 1960, representaram para a nossa federação não apenas uma mera redistribuição de competências tributárias, mas, em verdade a reconstrução do federalismo fiscal brasileiro, bem como um marco na escalada da carga tributária em nosso país.

Na história administrativa do Brasil, podemos facilmente observar que a solução prioritariamente eleita pelos governantes para suprir as necessidades estatais no Brasil foi o aumento da arrecadação, mediante aumento, em paralelo, da carga tributária brasileira, que se encontra numa acentuada curva ascendente, especialmente desde a década de 1940.

Para exemplificar, podemos observar que enquanto de 1946 a 1958 o crescimento dessa carga correspondeu a uma apropriação de 5% (cinco por cento) do PIB, passando de 13,8% (treze vírgula oito por cento) para 18,7% (dezoito vírgula sete por cento), o sistema tributário organizado na década de 1960 elevou a carga tributária ao patamar de 25% (vinte e cinco por cento) do PIB, perdurando esse nível até o final da década de 1980. No início dos anos 1990 o

governo Collor já obtinha uma arrecadação tributária correspondente à apropriação de cerca de 30% (trinta por cento) do PIB (GIAMBIAGI e ALÉM, 2008). Hoje, segundo dados do IBPT<sup>2</sup>, já nos encontramos no patamar de 35% (trinta e cinco por cento).

Em razão da carga tributária brasileira ser atualmente uma das mais altas do mundo e o nosso país possuir leis que exigem proporcionalmente mais daqueles que possuem menos recursos, bem como existir mecanismos aplicados à tributação que prejudicam a competitividade do setor produtivo, o sistema tributário brasileiro pode ser considerado como ineficiente e socialmente injusto, o que acaba impelindo a sociedade a clamar por algum tipo de ajuste (DIAS FILHO, 2003).

Entre os ajustes clamados sempre destacaram-se pedidos pela diminuição da crescente carga tributária e simplificação das obrigações fiscais, face a complexidade imposta pela legislação tributária. O governo, por outro lado, no intuito de promover suas ações, se em algum momento concede benefícios a determinados segmentos sociais ou econômicos, no geral continua buscando aumentar cada vez mais a entrada de recursos, que ano após ano bate recordes de arrecadação.

Contudo, dado o elevado patamar da atual carga tributária brasileira, apesar do cenário de aparente conflito entre os interesses do Estado e dos seus contribuintes, a doutrina aponta para a possibilidade de uma política tributária que seja, além de eficiente em termos quantitativos, justa para o contribuinte, como pode ser observado em alguns estudos, como o de Dias Filho (2003) e Martins Filho (2007), que demonstram como é possível conciliar aumento da arrecadação fiscal, associando-o a diminuição da carga tributária geral.

Se eficiência é um termo que pode ser entendido como uma relação entre custos e benefícios, de modo que os recursos sejam aplicados da forma mais racional possível (CASTRO, 2006), no caso do sistema tributário, a verdadeira eficiência depende da conjugação dos mecanismos legais preexistentes com a qualidade dos instrumentos de gestão postos (DIAS FILHO, 2003).

Nesse sentido, para sanear as deficiências de qualquer sistema tributário, previamente a qualquer reforma, ou aumento de tributos, necessita-se que seja verificado se essas deficiências e carências, ora atribuídas ao sistema, poderiam, ou não, ser sanadas, não com

---

<sup>2</sup> Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

reformas mas com aprimoramentos no modelo de gestão aplicado por cada ente arrecadador (DIAS FILHO, 2003).

As presentes estruturas ineficientes, os gastos excessivos, o endividamento público, o comprometimento da arrecadação, a alta carga tributária imposta pelos governos e, por fim, a insatisfação popular com a ineficiência dos serviços públicos, segundo Platt Neto (2002), são frutos de uma má gestão do setor estatal, razão pela qual o que se faz necessário são novas formas de orientar a ação estatal, de modo a torná-la mais eficiente e eficaz.

Ao observar esse ambiente desfavorável a boas técnicas de gestão tributária, Dias Filho (2003) apontou que deixar de arrecadar receita (sob sua competência), ou fazê-lo ineficientemente, é igualmente tão pernicioso aos interesses da sociedade quanto aplicar mal o dinheiro público. Desse modo, é imperativo que sejam identificadas técnicas de gestão que estimulem o bom exercício da atividade tributária.

Mas os problemas que afetam o bem-estar social devem ser superados em termos práticos e de forma justa, não se limitando apenas a arrecadar mais e gastar menos, vez que a carga tributária brasileira já supera um terço do PIB. Por isso, devem ser mobilizados recursos, sejam esses humanos, tecnológicos e financeiros, bem como, enfrentar as resistências de ordem política e cultural.

Dessa forma, para Dias Filho (2003), o equilíbrio fiscal não deve ser buscado por um aumento indiscriminado de tributos a qualquer custo, mas pela exploração eficiente e justa de todo o potencial tributário disponível em cada ente da Federação. Para tanto, o autor entende que se exige da gestão tributária:

[...] a capacidade de identificar os pontos críticos que limitam o exercício de suas atribuições e adotar providências que minimizem a distância entre o volume arrecadado e o que lhe permitem a legislação e a base econômica. Arrecadando-se com mais eficiência, é provável que se possa ampliar o leque de contribuintes e, assim, cobrar menos de cada um e mais do conjunto (DIAS FILHO, 2003).

Tal posição é defendida por outros autores, como Costa (2004), que, ciente da necessidade do Estado em expropriar os recursos dos particulares para financiamento das suas atividades, afirma que essa arrecadação não deve ser realizada dissociada da preocupação com a justiça fiscal. Por isso, a arrecadação estatal deve ser adequada à capacidade que cada um



tem de contribuir; essa preocupação constitui condição necessária ao pleno gozo dos direitos de cidadania.

Varsano (1996) ressalta que ainda que exista um consenso que a tributação sobre a renda e a riqueza pessoal, em detrimento a tributação sobre o consumo, contribuam para a justiça fiscal, é principalmente a qualidade da administração fiscal que pode garantir o sucesso do objetivo perseguido.

Nesse mesmo sentido, Aveline (2007, p. 253) indica que eficiência e justiça fiscal não são incompatíveis, ao contrário, não se pode conceber um sem o outro, pois não há justiça fiscal sem que esta contenha “a ideia de eficiência e de prosperidade e, conseqüentemente, de neutralidade fiscal”. Para esse autor, o princípio da neutralidade fiscal atua nos limites de espaço entre o mínimo e máximo da tributação, constituindo “o critério de ponderação na solução de eventual tensão entre capacidade contributiva e eficiência”.

Contudo, a despeito da necessidade de aumento da eficiência tributária, historicamente a arrecadação tem tido seu desempenho quantitativo dependente não do aprimoramento da gestão mas da majoração de alíquotas, ampliação da base de cálculo e de outros artifícios legais. Esse modelo de política tributária acaba por penalizar os contribuintes, principalmente aqueles que já honram com suas obrigações, e por premiar aqueles que possuem maior capacidade contributiva. Isso porque uma das estratégias simplistas mais utilizadas pelo fisco para compensar a perda de arrecadação, em decorrência da ineficiência da gestão tributária, é “sugar o máximo das atividades que oferecem menos oportunidades para práticas de evasão fiscal” (DIAS FILHO, 2003).

Considerando portanto que a eficácia da gestão tributária não pode ser medida apenas pelo volume arrecadado, pois a busca eficiente por recursos próprios deve respeitar a capacidade contributiva dos indivíduos e empresas, de modo que o tributo, além de servir de instrumento de financiamento das atividades estatais, alcance uma dimensão de cidadania, de promoção do bem-estar (DIAS FILHO, 2003), ao discorrer sobre a gestão fiscal, e sobre como o Estado tende a penalizar os seus contribuintes, Bird e Jantscher (1992) explicam como deve ser uma gestão fiscal eficiente:

*The best tax administration is not simply one that collects the most revenue. How that revenue is raised – that is, the effect of the revenue-generation effort on equity, on the political fortunes of governments, and on the level of economic welfare – may be equally important. A poor-quality tax*

*administration may collect large amounts from easy-to-tax sectors such as wage earners, while being unable to enforce taxes on business enterprises and professionals. The level of collection is therefore a somewhat unsophisticated measure of the effectiveness of tax administration. A more accurate measure is the size of the 'compliance gap' – that is, the gap between actual and potential tax revenues – and how that gap varies among the different sectors of the taxpaying population. (BIRD e JANTSCHER, 1992, p. 1)*

Assim como Bird e Jantscher (1992), Dias Filho (2003) entende que as Administrações Tributárias (fiscos) exigem, proporcionalmente, mais dos menos favorecidos economicamente, em parte pelas deficiências do próprio fisco. Nessa linha de pensamento, Batista Jr. (1999, p.20) explica que há uma relação importante entre a fragilidade operacional dos órgãos ligados à administração e certas deficiências básicas do Sistema Tributário Nacional. Assim, quando os entes federados encontram-se sob limitações de recursos, sejam humanos ou materiais, e precisam alcançar determinadas metas de arrecadação, a tendência desses entes é concentrar seus esforços nos tributos de arrecadação menos complexa, ou mesmo “recorrer a técnicas de tributação de menor custo administrativo, ainda que isso sacrifique outros objetivos e desrespeite princípios básicos que devem orientar a construção e operação de qualquer sistema tributário”.

Um dos possíveis caminhos que poderiam ser eleitos para aumento da arrecadação, sem imposição de aumento da carga tributária, seria o aprimoramento no que tange à prevenção das práticas de evasão. Dias Filho (2003) aponta que a evasão cria um círculo vicioso de aumento de tributos e sonegação, pois, enquanto os contribuintes, sob argumento de ser pesada a carga tributária, buscam-se eximir do pagamento das obrigações tributárias, essa mesma evasão retira do Estado recursos preciosos à sua manutenção, implicando na necessidade de majoração ou criação de tributos que penalizam ainda mais aqueles que quitam suas obrigações<sup>3</sup>.

Face às demandas sociais e à necessidade de expansão estatal, a existência de sonegação conduz à utilização de alíquotas nominais de imposto excessivamente altas para supressão do déficit, o que por seu lado incentiva ainda mais a sonegação, o que, por sua vez, demanda novo aumento de alíquotas para garantir o nível de arrecadação, fechando o círculo vicioso da injustiça fiscal. Isso porque os contribuintes que cumprem rigorosamente suas obrigações,

---

<sup>3</sup> Evasão essa que, segundo Dias Filho (2003), já é estimada entre 70% e 100% de todos os tributos arrecadados no país, podendo se agravar ainda mais com a globalização de mercados e novas tecnologias da informação.

principalmente aqueles cujos impostos são retidos na fonte, competem em desvantagem com sonegadores e são prejudicados por novos aumentos de alíquotas (AFONSO e Colaboradores, 2000, p. 150).

A relação existente entre a arrecadação tributária e as alíquotas marginais dos tributos foi amplamente demonstrada e plenamente reconhecida por intermédio da clássica proposição de Arthur B. Laffer, conhecida como Curva de Laffer.

A Curva de Laffer demonstra que quando as alíquotas são baixas, o seu aumento promove inicialmente o aumento da arrecadação. Há nesse caso uma relação crescente, positiva, direta entre as variáveis. Porém, a partir de um ponto máximo na curva, essa relação muda, torna-se decrescente, negativa, inversa. Assim, paradoxalmente, em um determinado ponto da curva a diminuição de alíquotas poderia trazer aumento de arrecadação; isso porque, a partir desse determinado patamar, a elevação de alíquotas desestimularia a atividade econômica, bem como induziria à sonegação fiscal. Contudo, no campo empírico a grande dificuldade reside na estimação desse ponto máximo da curva (VICECONTI e NEVES, 2003).

Ligando-se por elos intrínsecos à proposição de Laffer, estudos realizados pelo FMI sobre a evasão fiscal revelam que uma das suas principais causas é a fragilidade dos instrumentos de fiscalização, pois “se os contribuintes percebem que a administração tributária não dispõe de meios adequados para fiscalizar e garantir o cumprimento da legislação, a evasão tende a se alastrar de forma inevitável” (DIAS FILHO, 2003).

Desse modo, a atividade econômica, quando muito elevada a carga tributária, ainda que desestimulada, persiste, mas agora à margem da lei, por meios de subterfúgios, para desviar a sua percepção por parte das autoridades tributárias.

A esse problema associam-se a complexidade da legislação fiscal, insuficiência de programas de educação tributária e a percepção dos contribuintes sobre a injustiça decorrente do sistema tributário. A partir desses pontos, Dias Filho (2003) considera que induzir o contribuinte ao cumprimento voluntário de suas obrigações constitui o principal objetivo de qualquer Administração Tributária, isso porque a voluntariedade facilita a captação das receitas disponíveis ao menor custo possível (inclusive político).

Para tanto, Dias Filho (2003) indica que certos desafios devem ser ultrapassados, constituindo o maior deles “identificar mecanismos que minimizem áreas de atrito entre fisco e contribuinte e, adicionalmente, levem a sociedade a visualizar o tributo como um instrumento de construção da cidadania, ou seja, como algo que lhe é benéfico”.

Nesse sentido, a principal barreira encontrada pelo Estado para o adimplemento voluntário da obrigação tributária é a repulsa histórica dos contribuintes ao pagamento de tributos, especialmente em um país que fomenta dúvidas referentes à real destinação dos recursos arrecadados.

Desse modo, segundo Dias Filho (2003, p.43), é condição fundamental para que o cidadão cumpra voluntariamente sua obrigação tributária “perceber que existe correspondência entre as ações do poder público e seus próprios interesses”.

Podemos perceber que a postura do contribuinte para o adimplemento de suas obrigações tributárias é influenciada pela percepção de fatores, tais como “justiça tributária, prevalência das normas sociais, avaliação dos benefícios públicos recebidos e a possibilidade de que a evasão esteja sendo detectada e punida” (SIQUEIRA e RAMOS, 2006, p. 401).

A partir do pleito dos pequenos empresários e a construção de uma agenda, observamos que a União implementou uma nova forma de tributação, no intuito (ao menos declarado) de tentar ser mais eficiente e justa, ao intervir na economia mediante uma política mais concreta de incentivos, as MEEPP.

Nesse sentido, no que tange à instituição de sistemas de tratamento favorecido para as MEEPP, Viol e Rodrigues (2000, p. 6) indicam que, apesar de numerosos, os pequenos contribuintes têm baixa geração de receita e potencial tributário. Porém a concessão de um tratamento diferenciado a esses empreendimentos poderia gerar benefícios para a própria Administração Tributária (AT), pois:

Exigir controles demasiados para esses contribuintes é aumentar, desnecessariamente, o custo da Administração Tributária, que terá de receber, processar e armazenar informações que terão baixo retorno em termos de arrecadação. Ao mesmo tempo, uma fiscalização ágil para pequenos contribuintes permite a liberação da mão-de-obra fiscal para o controle de grandes contribuintes, esses sim de alto retorno para a Administração Tributária. Dessa forma, seria possível otimizar os escassos recursos disponíveis à Administração Tributária em um contexto de rigidez orçamentária”. (VIOL e RODRIGUES, 2000, p. 6)

Viol e Rodrigues (2000, p. 34) destacam que os resultados positivos advindos para a Administração Tributária já se iniciariam pela redução de custos de fiscalização associados à “redução do processo burocrático, da alteração da composição dos grupos de contribuintes de maior ou menor interesse arrecadatário, do ganho de produtividade e eficiência no controle e fiscalização de contribuintes e, ainda, da redução de conflitos entre o fisco e as empresas”. Pois, como afirmam os autores, a experiência brasileira têm demonstrado que

[...] quanto mais complexo um sistema tributário, pior para o contribuinte e para o próprio Fisco. O contribuinte que busca cumprir corretamente todas as suas obrigações tributárias tem seus custos aumentados, pois precisa contar com especialistas para decifrar todo um intrincado labirinto jurídico-contábil, custos esses que se agravam quanto menor for sua empresa. O sonegador contumaz, por sua vez, aproveita-se da complexidade para evadir e, em muitas vezes, não ser punido. Isso porque a complexidade também prejudica a AT, que despense mais recursos em treinar pessoal e mantê-lo atualizado, perde mais tempo nas ações fiscais e tem seus autos de infração mais facilmente questionados, gerando mais perda de recursos com o julgamento do contencioso nas diversas instâncias, dentre outros” (VIOL e RODRIGUES, 2000, p.38).

Nesse sentido, pôde ser observado ao longo dos últimos anos como, por intermédio do regime simplificado federal de arrecadação (SIMPLES-F), associado aos regimes estaduais e municipais, foram trazidos à legalidade empreendimentos antes irregulares, que passaram a partir de então a existir no mundo jurídico, assim como permitiu uma queda na sonegação fiscal, devido à percepção dos contribuintes de que, com a redução da carga tributária, trazida pela redução nominal de alíquotas, compensava cumprir com as obrigações fiscais sem o risco da imposição de penalidades.

Contudo, por questões administrativas e políticas sobre esse sistema, a União optou por reestruturar a política pública com a criação de um novo regime, dessa vez com novas regras e amplitude nacional. A justificativa seria a busca pela simplificação das obrigações tributárias, trazendo ainda menos carga tributária e burocracia para os micro e pequenos empreendedores brasileiros.

Implementada pela reforma tributária, realizada por intermédio da Emenda Constitucional nº42 de 2003, que possibilitou a criação do regime tributário especial denominado SIMPLES Nacional, essa nova política buscava fomentar os micro e pequenos empreendimentos visando aumentar ainda mais a legalização de empreendimentos informais, mediante o discurso de implementação de um sistema tributário mais justo e equânime, mediante a diminuição de alíquotas, simplificação de regras, queda de carga tributária, por

meio de uma sistema que congregaria tributos de todos os entes sob a forma unificada e simplificada.

Contudo, como discutiremos adiante, talvez os benefícios trazidos pelo novo regime especial, ainda que benéficos para alguns, tragam implicações mais danosas ao sistema como um todo, maiores até do que os seus próprios benefícios. Isso porque ao revogar os preexistentes regimes estaduais e federal e unificar tributos de natureza e finalidade distintas, adaptou uma estrutura de arrecadação e fiscalização pensada há mais de quarenta anos e inserida no pacto constitucional de 1988, desconsiderando algumas características peculiares do ICMS que protegiam o contribuinte da sanha arrecadadora do Fisco, além de limitar a gama de opções dos contribuintes ao construir um regime especial híbrido, ao unificar formas distintas de tributação sob a nova regra geral estabelecida.

Para prosseguirmos em nossa discussão, antes de descermos propriamente aos aspectos do SIMPLES-N, que nos interessam, passaremos a tratar da estrutura que sustenta a cobrança de tributos no Brasil, portanto prosseguiremos o próximo tópico com o Sistema Federativo Brasileiro.

## **2.2 O SISTEMA FEDERATIVO BRASILEIRO**

A compreensão dos princípios do Sistema Federativo Brasileiro tem elevada importância para este trabalho, na medida em que as mudanças constitucionais promovidas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que levaram à implantação do SIMPLES Nacional, parecem conflitar com princípios constitucionais tributários já estabelecidos, diretamente responsáveis pela construção da atual estrutura fiscal dos entes federados. Ao discutirmos o federalismo brasileiro traremos à baila as relações federativas e questões associadas como a divisão de competências.

O federalismo, segundo Abreu (2008, f. 22), constituiu, historicamente, “uma forma bem sucedida de equacionar conflitos democraticamente, quando da existência de diversidades regionais, culturais, lingüísticas e/ou étnicas”. O termo federal, *foedus*, em sua raiz latina significa pacto. O federalismo, nesse sentido, forma-se, a partir de vários núcleos de poder, pelas unidades locais, subnacionais e pela união federal, que “coadunam os

princípios de autonomia e interdependência, institucionalizando um contrato garantidor dos direitos de cada um e de interesses comuns”.

O termo Federalismo, para Gonçalves Silva (2003,p.10), baseia-se “na concepção de um Estado Federal, dotado de características próprias e modelo constitucional específico, cuja premissa básica é antagônica ao Estado nacional unitário”<sup>4</sup>. Assim, quando um Estado adota a centralização política, esse se caracteriza como um Estado unitário; contudo, o seu oposto, a descentralização, não descaracteriza necessariamente o Estado unitário, pois o centro dotado de capacidade legislativa pode conceder (ou tomar), das circunscrições territoriais, determinadas competências e capacidade legislativa (TEMER, 2001).

O federalismo, em seu berço, nasceu como resultado “de um fenômeno histórico e político decorrente das relações entre as colônias britânicas na América do Norte e destas com a Inglaterra”, quando as colônias, intentando a defesa da liberdade conquistada, bem como de seus interesses econômicos, sociais, políticos, declararam sua independência em 1776 (GONÇALVES SILVA, 2003, p.5-6).

A partir da necessidade das colônias da América do Norte firmarem sua independência, esses Estados independentes reuniram-se constituindo um único Estado Federal, adotando apenas uma única Constituição, desta recebendo seus poderes e atribuições. Esses Estados, abriram mão de poderes em favor da União, a quem foi atribuída a soberania nacional, reservando-se aos Estados-Membros apenas autonomia, uma vez que suas soberanias foram cedidas ao poder central.

Soberania, nesse sentido, pode ser compreendida como “o poder exclusivo e absoluto do Estado de se organizar e se dirigir de acordo com sua vontade incoercível e incontestável, sancionada pela força. É o poder de autodeterminação. A Soberania Nacional nos Estados Democráticos emana do povo e em seu nome é exercida [...]” (MEIRELLES, 2003, p.90).

Em termos gerais, uma Federação, como expõe Meirelles (2003, p.89), é definida como sendo “o Estado Soberano constituído de Estados-membros autônomos, vinculados definitivamente à União, que realiza o governo nacional e descentraliza a Administração entre

---

4 Segundo Arretche (2002, p.28), o Estado unitário distingue-se do federado, principalmente, pelo fato de, no primeiro, o governo central deter “concentração de autoridade política, fiscal e militar [...], ao passo que a autoridade política dos governos locais é derivada de uma delegação de autoridade da autoridade política central”. Quanto ao Estado Federado, o governo é “dividido verticalmente, de tal modo que diferentes níveis de governo têm autoridade sobre a mesma população e território”.

as unidades federadas”. Nesse sentido, o autor explica que o Estado Federal é aquele que “divide politicamente seu território em unidades autônomas - Estados-membros ou Províncias - e reserva a Soberania Nacional para a União, que exerce o governo central. Nesse tipo de Estado há uma centralização política dos assuntos nacionais e uma descentralização político-administrativa dos assuntos regionais e locais”.

A distinção de competências atribuídas constitucionalmente, conforme Gonçalves Silva (2003, p.6-7), é o traço marcante do Estado Federal, pois com esta se estabelece o equilíbrio entre os Estados-membros e o poder central. Este se dá pela descentralização política e administrativa, definindo-se na Constituição Federal os encargos e competências de cada um.

Portanto, uma das características basilares dos Estados federais seria a ausência de supremacia da União frente aos seus Estados-membros (e vice-versa), isso porque cada uma das pessoas políticas teria para si reservadas competências próprias. Nesse sentido, caberia à União poder para legislar sobre assuntos de interesse geral (e a competência residual), e às unidades federadas os assuntos relativos ao interesse local (GONÇALVES SILVA, 2003).

Contudo, podemos observar que a partir do exemplo norte americano, as Federações passaram também a se formar com a criação das autonomias regionais nos estados unitários (repartição de competências), como no caso brasileiro, e não apenas pelo união de estados soberanos. Essa variante por sua vez, ao menos no caso brasileiro, parece deixar resquícios de um poder desequilibrado do poder central sobre as unidades federadas, como podemos observar na história federativa brasileira (MARTINS FILHO, 2007).

Nesse sentido, para explicar as características do pacto federativo brasileiro, Temer (2001, p.57) afirma que é necessário compreender o fenômeno da centralização e descentralização administrativa e política, as quais surgem a partir da instrumentação dos estados para satisfação do interesse público. A centralização administrativa, segundo esse autor, ocorre quando não há o deslocamento do desempenho das funções para outro centro - “tem-se um só centro titular das prerrogativas, competências e deveres públicos de natureza administrativa”. Já a descentralização administrativa, ao contrário, ocorre quando as funções são desenvolvidas por outros núcleos - “têm-se vários centros senhores de tais prerrogativas, competências e deveres”.

Quanto à centralização política, Temer (2001, p.58) explica que essa implica na existência de um único centro emanador de comandos normativos. No caso da



descentralização política, os novos centros adquirem capacidade política, que é “a possibilidade de estabelecer comandos normativos sobre assuntos de sua competência”, que pode ser atribuída tanto pelo legislador ordinário como pelo constituinte. A descentralização, para Arretche (2002, p.29), refere-se à

[...] distribuição das funções administrativas entre os níveis de governo (Riker, 1987). Formas, as mais variadas de transferência de recursos e delegação de funções permitem que um dado nível de governo desempenhe funções de gestão de uma dada política, independentemente de sua autonomia política e fiscal. Lijphart (1999) demonstra que, nos dias atuais, a maior parte dos Estados federativos também é descentralizada, mas Riker(1975) demonstrou que o grau de centralização na distribuição de competências administrativas variou muito ao longo da história dos países federativos, sem que isso tenha alterado substancialmente o que é a característica essencial do federalismo [...] a autonomia política dos governos locais.

Para haver uma federação, Temer (2001) indica que a descentralização política é condição prévia, a qual deve ser prevista na seara constitucional, com a participação das unidades federadas na manifestação da vontade federal, além da concessão de capacidade de autoconstituição para as unidades federadas.

Portanto, como explica Gonçalves Silva (2003), a efetividade da descentralização, se firma “no momento em que são estabelecidos poderes, a eles correspondem competências; estas, por sua vez, implicam em encargos, os quais somente poderão ser atendidos se houver rendas suficientes”. Por fim, conclui que “caso não haja uma correspondência efetiva entre os poderes e a renda para satisfazer os encargos decorrentes das competências advindas dos poderes, estes serão mero discurso sem resultados efetivos”. Se houver recursos suficientes para a atuação estatal, garante-se a efetividade da descentralização, conferindo a cada unidade federada o poder para eleger seus governantes, estabelecer seus tributos e governar-se.

O princípio federal reside, portanto, sob a égide da constituição, na coexistência de ordens governativas em planos distintos, que são animadas e vitalizadas por princípios de estreita coordenação, mas com independência que preserva para cada esfera a natureza própria que lhe pertence (BONAVIDES, 2005).

Desse modo, a essência da Federação, para Bonavides (1995), pode ser retratada no pensamento de João Mangabeira, para quem

[...] há Federação onde a tutela constitucional garante a autonomia dos Estados, onde estes participam de competência constitucional própria, onde a

Constituição não se reforma sem a audiência e o consentimento dos Estados-membros, onde, por último, acima da vontade dos componentes da organização política, para uma instância judiciária superior, tribunal supremo, com poderes para dirimir conflitos porventura suscitados entre a União e os referidos Estados.

A característica básica de qualquer Federação, para Silva (1999, p.621), está na distribuição por unidades regionais do poder governamental; distribuição essa, dual, na maioria das Federações, formando duas órbitas de governo, uma central e outra constituída pelas unidades regionais (Estados federados), sobre o mesmo território e o mesmo povo. No Brasil, desde 1988, o sistema constitucional integra os municípios à categoria de entidades autônomas, isto é, entidades dotadas de organização e governo próprios e competências exclusivas. Com isso, a Federação brasileira adquiriu peculiaridade única, ao possuir três esferas governamentais: “a da União (governo federal), a dos Estados Federados (governos estaduais) e a dos Municípios (governos municipais), além do Distrito Federal”.

Desse modo, os membros de uma federação são autônomos, porém, dentro dos limites fixados pela respectiva constituição federal, ficando sujeitos ao controle de constitucionalidade por um órgão da União (GONÇALVES SILVA, 2003). Autonomia não é, portanto, um poder originário, mas uma prerrogativa política outorgada pela Constituição às entidades estatais internas, “não como um poder de autogoverno decorrente da Soberania Nacional, mas como um direito público subjetivo de organizar seu governo e prover sua Administração, nos limites que a Lei Maior lhes traça”; é “a administração própria daquilo que lhe é próprio” (MEIRELLES, 2003).

A autonomia das entidades federativas parte do pressuposto que há repartição de competências para o exercício e desenvolvimento da atividade normativa. Mesmo havendo dificuldades em atribuir competências, a distribuição constitucional de poderes representa “ponto nuclear da noção de Estado federal”, podendo variar a amplitude dessa distribuição de acordo com a natureza e o tipo histórico de federação (SILVA, 1999, p.476).

Competência, nesse sentido, constitui a “faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções” (SILVA, 1997).

Segundo Silva (1999), a divisão de competências tem sido solucionada pelas constituições por meio de três técnicas, as quais conjugam poderes enumerados e poderes reservados ou remanescentes, que consistem:

(a) na enumeração dos poderes da União, reservando-se aos Estados os poderes remanescentes [...]; (b) na atribuição dos poderes enumerados aos Estados e dos remanescentes à União, [...] empregado quase só pela Federação do Canadá; (c) na enumeração das competências das entidades federativas [...] compreendendo ambas poderes concorrentes e atribuição de poderes residuais à União). Esse sistema de enumeração exaustiva de poderes para as entidades federativas vigora também no Brasil para a repartição de rendas tributárias, com competência residual para a União. (SILVA, 1999, p.478)

Na federação brasileira o princípio geral norteador da repartição de competências entre as entidades componentes do Estado federal é o da predominância do interesse: “segundo o qual à União caberão aquelas matérias e questões de predominante interesse geral, nacional, ao passo que aos Estados tocarão as matérias e assuntos de predominante interesse regional, e aos Municípios concernem os assuntos de interesse local” (SILVA, 1999, p.478 ).

Ainda que no Estado moderno seja problemático determinar o que constitui interesse geral e nacional do interesse regional e local, Silva (1999, p.478) explica que se adotou na CF/88 um sistema complexo buscando o equilíbrio federativo, a partir da repartição de competências, enumerando os poderes da União, concedendo poderes remanescentes aos estados “e poderes definidos indicativamente para os Municípios”, combinando à reserva e delegação de competências, além da existência de áreas comuns e concorrentes entre os entes.

Sendo o traço marcante do Estado Federal a própria distinção de competências atribuídas constitucionalmente, Gonçalves Silva (2003) explica que a distribuição de competências é o que possibilita o equilíbrio entre os estados-membros e o poder central. Essa se dá pela descentralização política e administrativa, definindo-se na Constituição Federal os encargos e competências de cada um.

Se competência é faculdade jurídica concedida, a Competência tributária nada mais é que “aptidão jurídica para criar, in *abstracto*, tributos” (CARRAZZA, 2008). Aguiar (2008) aponta que a competência tributária é um poder juridicamente delimitado e dividido porque as características constitucionais que formam essa competência legislativa preveem o conteúdo e o âmbito de atuação do legislador das pessoas federativas; bem como os limites aos quais estarão sujeitos. Por esse motivo,

[...] toda a disciplina relativa à atividade tributária, da instituição dos tributos, passando pelo “poder” de não-tributar, isto é, de isentar e chegando na edição das regras diretivas da atuação administrativa fiscalizadora e arrecadatória, decorrem de expressa outorga constitucional, que estabelece o âmbito de atuação das pessoas políticas e de seus órgãos, além dos limites impostos à realização deste mister. (AGUIA, 2008, f. 111)

Contudo, contrariando preceitos, conceitos e princípios, observa-se ao longo da história federativa do país movimentos de sístole e diástole na autonomia dos entes federados, a partir da adoção de uma política por vezes mais ou menos democrática por parte do governo central. O último grande movimento de diástole materializou-se com a reabertura democrática da década de 1980 e a promulgação da nova Carta Constitucional de 1988.

A Constituição Federal de 1988, no campo tributário, ampliou a base de arrecadação dos governos estaduais e municipais, concedendo parcelas de poder tributário a essas pessoas políticas, exaustivamente prescrevendo a distribuição de competências em caráter privativo, bem como delimitando o alcance do legislador ordinário de cada ente federado (CARRAZA, 2008).

A nova ordem constitucional introduziu um federalismo detentor de descentralização política sem precedentes, garantida por autonomia financeira sedimentada em um sistema de competências tributárias e transferências automáticas; contudo ainda limitado pelo excesso de poder central político e legislativo da União sobre os governos subnacionais (GSN).

A CF/88 coroa um processo histórico de lutas pela autonomia; entretanto, não marca o fim da disputa, uma vez que as relações federativas ainda seriam marcadas pela chamada crise financeira do Estado e pelas reformas econômicas de orientação neoliberal que se seguiriam, ainda que no plano federativo as bandeiras da descentralização fiscal e do enfraquecimento do poder central levantadas desde a década de 1970 tenham ganhado corpo com a marcha da redemocratização do país. Ainda que a transferência de impostos federais e atribuição de competências em favor dos demais entes federados tenha diminuído a participação da União no bolo tributário a menos de 60% (sessenta por cento), medidas seriam tomadas pela União ao longo da última década buscando recobrar a posição fiscal da União pré-CF/88 em detrimento dos demais entes (SERRA e AFONSO, 1999).

Assim, mesmo que em 1988 uma divisão constitucional de competências tenha sido legalmente estabelecida, em função da distribuição da renda tributária no recém-instituído Sistema Tributário, a divergência de interesses e o desequilíbrio de poder entre os entes

federados, mais uma vez na história recente do país, viriam a fomentar o desrespeito aos princípios federativos então estabelecidos.

Para entender os conflitos entre os entes federados, bem como para discutir os efeitos do SIMPLES Nacional, torna-se necessário conhecer a estrutura do Sistema Tributário Nacional (STN) nos últimos anos, uma vez que o SIMPLES-N nele se insere. Para tanto, faz-se necessário retornar às suas origens, em especial à década de 1960, quando foram implementadas mudanças significativas que até hoje repercutem no STN.

### **2.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR**

Considerando que um Sistema Tributário Nacional constitui um “conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais [...], que organiza os elementos constitutivos do Estado” (HARADA, 2002), o Sistema Tributário Nacional Brasileiro (STN), nesse sentido, engloba tanto o conjunto das normas para financiamento do Estado como os procedimentos disciplinadores da arrecadação junto aos contribuintes. Seus princípios básicos e normas gerais estão hoje estabelecidos na Constituição Federal de 1988, documento hábil para balizar as decisões legislativas e administrativas (COSTA, 2004).

Harada (2002), nesse sentido, explica que no Brasil não há um Sistema Tributário Nacional em sua acepção pura, mas em verdade um Sistema Constitucional Tributário, pois esse sistema, além de não ser global, não possui “um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos”.

Cabe ressaltar que até 1965, o Brasil sequer possuía um Sistema Tributário, pois não havia normas claras e estáveis para regular as relações tributárias, impossibilitando assim os contribuintes de efetuar um planejamento efetivo, com maior possibilidade de acerto em suas ações, e sem surpresas no que tange ao aumento de tributos que pudessem vir a comprometer seus resultados.

Os anseios dos contribuintes por regras claras e estáveis para regular as relações tributárias viriam a se realizar em dezembro de 1965, quando a Emenda Constitucional nº 18 reestruturou os tributos presentes na Constituição de 1946. A partir de então, o país veio a possuir um sistema tributário racional, fundado em princípios universais de tributação, transformando as características do Sistema Tributário Brasileiro de empírico-histórico para racional-científico (GOMES DA SILVA, 2002).

No ano seguinte, já em 1966, foi editada a Lei nº 5.172, que, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional do Brasil, instituiu as normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis à União, estados, DF e municípios. Essa norma posteriormente viria a ser denominada de Código Tributário Nacional, conforme Ato Complementar nº 36/67, posteriormente recepcionada pela nova ordem constitucional de 1988 (GOMES DA SILVA, 2002).

O nosso sistema tributário estabeleceu que a competência para instituir tributos no Brasil fosse conferida apenas às pessoas jurídicas de Direito Público, com Poder Legislativo próprio. Isso porque a instituição dos tributos deve necessariamente ser realizada mediante promulgação de leis próprias, que, por sua vez, obedecem a norma superior, a Constituição. Nesse sentido Harada (2002) explica:

Instituir tributos significa faculdade que a entidade política tem de criar os tributos com que foi contemplada pela Carta magna, inserindo em sua legislação interna, através de lei em sentido estrito, as condições gerais para identificação do respectivo fato gerador, formas de lançamento, arrecadação e recolhimento.

A arrecadação e fiscalização de tributos constituem portanto atividade administrativa vinculada, cuja atribuição de competência tributária e sua distribuição entre os entes federados brasileiros foi consolidada na CF/88, conforme disposto em seus artigos 153 a 156 (MACHADO, 2001)<sup>5</sup>. Essa relação tributária entre o Estado e seus contribuintes constitui desse modo uma relação jurídica que é regulamentada no momento no qual o Estado se organiza juridicamente, mediante a elaboração da Carta política que a delimita (MARTINS FILHO, 2007).

Portanto, ainda que o Estado possua um amplo poder para instituir tributos, ele está submetido a certas limitações constitucionalmente estabelecidas. Essas limitações, como

---

<sup>5</sup> Capacidade e competência tributária não se confundem, vez que constituem institutos jurídicos distintos. Enquanto a segunda é atribuição constitucional a um ente estatal dotado de Poder Legislativo, que a exerce mediante promulgação de leis, a primeira é atribuída pela CF ou pelo legislador ordinário, a qualquer ente estatal, que a exercerá mediante expedição de atos administrativos (MACHADO, 2001, p.38).

explica Silva (1997), vedam determinadas ações das entidades tributantes através dos seus princípios.

Os princípios constitucionais (explícitos ou não), segundo Barroso (2001), “passam a ser a síntese dos valores abrigados no ordenamento jurídico. Eles espelham a ideologia da sociedade, seus postulados básicos, seus fins. Os princípios dão unidade e harmonia ao sistema, integrando suas diferentes partes e atenuando tensões normativas”. Desse modo, para o autor, esses princípios servem de guia para o intérprete da lei, que deve pautar-se pela identificação do princípio maior que rege o tema apreciado, seguindo dos princípios mais genéricos aos mais específicos, até a formulação da regra concreta que regerá a espécie. Portanto, os princípios condensam valores; dão unidade ao sistema e condicionam a atividade do intérprete (BARROSO, 2001).

Os princípios, nesse sentido, podem ser compreendidos como “mandamento nuclear de um sistema” (SILVA, 2003), os alicerces do sistema normativo (MELLO, 2003), podendo ser gerais (aplicáveis a todos os tributos); especiais (aplicáveis a situações especiais); específicos (aplicados a determinados tributos) e imunidades tributárias (vedação ao poder de tributar) (SILVA, 1997).

Nesse caminho, Harada (2008, p.350) afirma que os referidos princípios constituem “o escudo de proteção dos contribuintes, atuando como freios que limitam o poder de tributação do Estado”. Sotto (2007), por sua vez, complementa aduzindo que o modo como os valores constantes na Constituição material se positivam é por intermédio desses princípios. Contêm “uma maior carga valorativa, um fundamento ético, uma decisão política relevante, e indicam uma determinada direção a seguir” (BARROSO, 2001). São definidos nos clássicos ensinamentos de Geraldo Ataliba; são como “normas jurídicas altamente abstratas, que compõem a base do sistema jurídico” (SOTTO, 2007). Portanto, nesse sentido:

[...] Uma norma constitucional não pode ser entendida corretamente sem atenção aos princípios consagrados na Constituição, e a desatenção a um único princípio implica em ofensa a todo um sistema de comandos. Um princípio não pode ser contrariado ou esvaziado por força de simples regra; assim o interprete deve dar às regras jurídicas uma interpretação harmoniosa e coerente com as exigências do princípio, de que aparentemente divirja (SOTTO, 2007).

O tratamento conferido à matéria tributária no âmbito da CF/88 conferiu aos princípios papel fundamental no ordenamento jurídico, pois no Brasil, “as normas tributárias são

corolários dos princípios fundamentais consagrados na Lei Maior”. Princípios, cuja observância são *conditio sine qua non* para criação de tributos (SOTTO, 2007, p.32).

Dentre os princípios gerais devemos destacar para os fins deste trabalho, inicialmente, os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. O princípio Jurídico da Igualdade, como lembra Aguiar (2008, f. 127) é:

[...] o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático. [...]. Sem ele não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétreia por excelência [...]”. Importa, segundo Ruy Barbosa, “em tratar igualmente os iguais, desigualmente os desiguais, na exata medida da sua desigualdade”.

A igualdade, enquanto Princípio, revela-se, como expõe Karkache (2009, f. 176), com distintas funções. A primeira “como norma abstrata e geral, de influência onipresente no ordenamento, indicando o sentido do 'estado igualitário', aplicável à todas as relações jurídicas”. A segunda como “‘postulado' ocorre na medida em que a igualdade estabelece uma estrutura de aplicação do direito, conforme determinados elementos”. Para o autor, esse princípio, em termos gerais, “tende a priorizar a igualdade material à formal e, sobretudo, atribui maior ênfase à igualdade econômica, pois é precisamente a desigualdade econômica que conduz ao desequilíbrio social e político, e ao predomínio dos 'fortes sobre os fracos”.

Esse princípio não se refere portanto a uma mera igualdade numérica, o que poderia dar lugar a injustiças ainda maiores, mas à necessidade de assegurar o mesmo tratamento aos que se encontrem em situações análogas, de modo que não constitui regra férrea, pois, como explica Aguiar (2008), permite o princípio a formação de distinções ou categorias sempre que estas sejam razoáveis, com exclusão de toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas.

No que tange ao Sistema Tributário Nacional, o Princípio da Igualdade (Igualdade Tributária) ganhou assento no capítulo que trata das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar:

[...] sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direito (CF/88, art. 150, inciso II).



Nesse sentido, para Gonçalves (1993), a norma tributária, para estar em consonância com o princípio da igualdade, deve atentar para a seguinte sistemática:

1. Dissecar a norma jurídica tributária, a regra matriz de incidência, em seus cinco critérios, que, repita-se, são o material, o temporal, o pessoal, o espacial e o quantitativo; 2. Detectar a existência de discriminação implementada pela regra matriz de incidência analisada; 3. Identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada; 4. Uma vez identificado o *discrímen*, analisar se a norma onera ou beneficia singularmente um indivíduo ou categoria ou atividade desde já determinadas e se o elemento de discriminação reside na própria pessoa ou situação discriminada; 5. Aferir a existência de correlação lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado; e 6. Perquirir a efetiva ocorrência da relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional.

Aguiar (2008, f. 131) concluiu que esse Princípio da igualdade constitui uma garantia ao indivíduo e não ao Estado; a igualdade dimensiona-se normativamente como princípio “ao estabelecer o dever de buscar um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício, pelos entes políticos, da competência tributária”. Mas, essa igualdade, segundo o autor, somente pode ser aferida no caso concreto, pois a correta aplicação e mesmo compreensão desse primado depende do critério-medida eleito com o escopo de diferenciação e fim a ser alcançado.

Ao passo que o princípio da igualdade veda que as entidades tributantes instituem tratamento desigual para os contribuintes sob situação equivalente (art. 150, CF/88), o princípio da capacidade contributiva, por sua vez, através de disposição constitucional estabelece que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (145, § 1º, CF/88)

Segundo Aguiar (2008), o princípio da capacidade contributiva seria o corolário lógico do princípio da igualdade tributária, uma vez que este seria sua redução ao caso concreto. No Princípio da Capacidade Contributiva se encerra a ideia de tributação justa pelo postulado da gradação de impostos considerando a capacidade econômica de cada contribuinte, ao passo que a ele se impõem igual sacrifício econômico, ao tratá-lo de modo distinto, quando concretamente situado em situações desiguais.

Capacidade Contributiva pressupõe portanto capacidade econômica, que corresponde, como afirma Karkache (2009, f. 211), a uma potencialidade econômica, ou seja a uma aptidão para contribuir “por possuir patrimônio renda ou disposição desta através de consumo [...]. A capacidade contributiva, assim, não está em toda manifestação de riqueza, mas apenas naquela que se revelar idônea a concorrer aos gastos públicos, à luz das exigências constitucionais”. Assim, como aponta o autor, “nem toda capacidade econômica constitui capacidade contributiva, mas que, como afirma Forte, esta ‘começa onde a riqueza não está destinada às necessidades mínimas da vida’”. Ou seja, sob os “signos presuntivos de riqueza” dos sujeitos passivos.

A observância aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como aponta Silva (1997), é o que por sua vez possibilita que seja alcançada a justiça fiscal. Giambiagi e Além (2008) complementam essa ideia, afirmando que um sistema tributário se aproxima do “ideal”, tornando-se mais justo, ao estabelecer tributos que corresponderiam aos custos dos governos pelos bens e serviços públicos ofertados, levando em consideração os princípios da equidade (distribuição equitativa do ônus tributário na sociedade); da progressividade (tributar-se mais aqueles que possuam uma maior renda); da neutralidade (os tributos não devem causar impactos negativos sobre a eficiência econômica); da simplicidade (fácil compreensão para o contribuinte e arrecadação para o governo). Nesse sentido, Giambiagi e Além (2008) enumeram os pré-requisitos para aproximar um sistema tributário ao seu modelo ideal, os quais seriam:

Em primeiro lugar a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa, ou seja, cada um deve pagar uma contribuição considerada justa. Em segundo lugar, a cobrança dos impostos deve ser conduzida no sentido de onerar mais aquelas pessoas com maior capacidade de pagamento. Em terceiro lugar, o sistema tributário deve ser estruturado de forma a interferir minimamente possível a alocação de recursos da economia, para que não cause ineficiência no funcionamento do sistema econômico. Por último, a administração do sistema tributário deve ser eficiente a fim de garantir um fácil entendimento da parte de todos os agentes da economia e minimizar os custos de fiscalização da arrecadação (GIAMBIAGI e ALÉM, 2008).

É consensual o entendimento de que o sistema tributário deva ser justo; nesse sentido Costa (2004) expõe que, para alcançar essa justiça tributária, é necessário que todos contribuam para o financiamento do Estado na medida da responsabilidade de cada um na manutenção da máquina pública.

A equidade, em termos de tributação, é o princípio que visa fazer com que os indivíduos contribuam com uma parcela de tributos que seja justa, assegurando aos iguais tratamentos tributários iguais (equidade horizontal) e aos desiguais, tratamentos tributários desiguais (equidade vertical), segundo critérios universais adotados (GOMES DA SILVA, 2002).

A questão maior na aplicação da equidade refere-se à adoção dos critérios para a classificação daqueles que são iguais e para aqueles que são diferentes. Basicamente são dois os critérios adotados na aplicação da equidade: a) critério do benefício, o qual propõe que a contribuição de cada indivíduo deve ser proporcional aos benefícios que ele usufrui dos serviços públicos; b) critério da capacidade contributiva, que prevê a repartição do ônus tributário, segundo a capacidade econômica de cada indivíduo (GOMES DA SILVA, 2002).

O princípio do benefício prega que um sistema tributário justo “é aquele em que cada contribuinte paga ao fisco uma quantia diretamente relacionada com os benefícios que recebe do governo”; como consequência, se o adotasse exclusivamente, o governo apenas poderia praticar políticas alocativas e nunca as redistributivas, visto que os cidadãos só receberiam do Estado o correspondente à sua cota de contribuição (COSTA, 2004).

Já o princípio da capacidade contributiva determina que “as pessoas devem contribuir para o custo dos serviços públicos na medida de sua capacidade de pagamento”, ou seja, nesse critério se privilegiam-se as políticas redistributivas, já que cada um contribuiria com o que pode efetivamente dar ao Estado (COSTA, 2004).

Outro importante princípio, o da neutralidade, refere-se a não interferência dos tributos sobre as decisões de alocação de recursos, tomadas com base nos mecanismos de mercado. Em outras palavras, a neutralidade de um sistema tributário ocorre quando os tributos do sistema não modificam o fluxo de bens no mercado e não criam condições diferenciadas de concorrência entre os seus agentes. Num sistema tributário ideal, a neutralidade somente deve ser quebrada quando o Estado precisar utilizar o tributo como instrumento de correção das ineficiências do mercado (GOMES DA SILVA, 2002).

Obedecidas as limitações constitucionais, após o cumprimento dos ritos que as estabelecem, os tributos tornam-se “imposições legais e compulsórias da Administração sobre os administrados, para auferir recursos financeiros. Resultam sempre do poder de império exercido pela entidade tributante sobre o contribuinte, a fim de obter um pagamento em moeda, ou equivalente” (MEIRELLES, 2003).

Considerando que por força de lei o tributo constitui uma imposição do Estado sobre seus administrados, o papel desempenhado pelos princípios como pedra de sustentação do ordenamento jurídico brasileiro, em especial na validação das normas tributárias, se revela ainda mais importante. Isso porque se de um lado a capacidade contributiva e a isonomia representam, de forma justa, o quanto devido pelos contribuintes, a eleição de indivíduos, como destinatários de benefícios fiscais, não pode representar, por outro lado, a transferência de carga tributária direta a uma classe de contribuintes não eleitos. Pois, ainda que a sociedade em última instância seja a responsável por absorver o ônus dos benefícios concedidos, esse encargo não pode ser direcionado a uma classe específica de contribuintes, sem que isso constitua um desrespeito aos próprios princípios constitucionais.

Compreendidas algumas questões basilares dos princípios constitucionais que limitam o poder de império do Estado sobre os administrados, passamos a discutir as espécies tributárias e suas características.

### **2.3.1 OS TRIBUTOS E SUAS CARACTERÍSTICAS**

Os tributos no Brasil, até a instituição do Código Tributário Nacional, tiveram conceitos divergentes; contudo, a partir da descrição jurídica estabelecida pelo artigo 3º do CTN, essa questão perdeu seu sentido, pois ficou legalmente definido que tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Os tributos portanto constituem prestações obrigatórias por parte dos contribuintes em favor do Estado, em valores monetários, não constituindo uma punição ao administrado e devendo ser cobrados mediante atividade administrativa que restringe a ação dos agentes públicos a uma estrita legalidade, que determina as ações e os limites aos quais o poder público e seus administrados estão sujeitos.

Os tributos podem ter eminentemente duas funções que não são necessariamente excludentes: a primeira é a função fiscal, ou seja é aquela que propicia recursos para a cobertura das despesas necessárias à manutenção do Estado. Já a segunda, é a extrafiscal, que tem a finalidade de propiciar a consecução de fins político-sociais do Estado, auxiliando-o no

poder regulatório sobre a propriedade particular e as atividades privadas. Cada espécie tributária, desse modo, pode ser dirigida a realizar finalidades diversas, de acordo com o propósito pensado pelo legislador, ou pelos próprios valores emanados da constituição.

Nesse sentido, Aguiar (2008, f. 105) explica que um tributo tem finalidade fiscal quando “a tributação tiver por escopo exclusivo o abastecimento dos cofres públicos, sem outros interesses que não o meramente arrecadatório”. Não há, portanto, nesse caso, um fim específico a ele relacionado.

Por outro lado, extrafiscais seriam os tributos que possuem uma finalidade política, econômica ou social alheia à mera arrecadação de recursos para o erário: “Na extrafiscalidade, o que orienta a tributação não é, primordialmente, o interesse em arrecadar os tributos, mas, sim, a necessidade de intervenção estatal no seio social ou na economia, com o intuito de se realizar um fim pré-determinado” (AGUIAR, 2008, f. 105). Gouvêa (2006) ao relacionar os princípios constitucionais tributário a essa função extrafiscal do tributo expõe:

O princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele, com vistas na realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas, delimitada (a atividade estatal) pelos princípios que revelam as garantias fundamentais do contribuinte (GOUVÊA, 2006).

Na concepção de Aguiar (2008), o tributo assume essa condição interventiva estatal, simplesmente ao onerar ou desonerar certos fatos em específico. Atribui-se, portanto, à norma tributária, essa finalidade extrafiscal quando usada como ferramenta para realização dos objetivos fundamentais da ordem constitucional. O escopo fiscal do tributo continua a existir, mas secundariamente, já que de qualquer modo os recursos arrecadados continuam sendo empregados na manutenção do Estado; no entanto, essa não caracteriza sua função primordial.

Nesse sentido, Ávila (2001, p.7) expõe que a finalidade da tributação é juridicamente relevante, pois tanto fundamenta a instituição de um tributo como diferencia os contribuintes a serem alcançados. Nesse sentido explica que

[...] será a finalidade mesma da tributação que irá definir os seus limites: quando a tributação tiver finalidade eminentemente fiscal e, por isso, visar a repartir os encargos tributários, o critério da repartição será a própria capacidade de contribuir para esse custeio; já quando tiver finalidade principalmente extrafiscal e, por isso, visar a atingir um fim concreto, econômico ou social, o critério da repartição não mais será a capacidade de contribuir, mas a adequação, a necessidade e a correspondência do meio

relativamente àquela finalidade. O desconhecimento dessa distinção tem deixado sem controle os contornos da instituição de impostos ligados ao comércio exterior, a instituição legislativa de responsáveis tributários e mesmo a criação de mecanismos variados para facilitar a fiscalização de tributos.

O ingresso de uma lei de cunho extrafiscal no ordenamento jurídico, segundo Paiva (apud AGUIAR, 2008), pressupõe, para sua validade, que sejam observados os princípios constitucionais fundamentais, entre eles, em especial, os tributários; os direitos e garantias dos cidadãos; a ordem econômica; entre outros, uma vez que os mesmos têm como finalidade precípua a intervenção no domínio econômico.

Relacionando as funções dos tributos aos regimes tributários aos quais os contribuintes estão submetidos, Aguiar (2008, f. 100) arremata a questão apontando que ter a norma tributária finalidade fiscal ou extrafiscal, não a desvincula do respectivo regime tributário, pois os fins por ela perseguidos, “como elementos externos à estrutura normativa, são despiciendo para a definição do regime jurídico aplicável, até porque estes são elementos que dizem respeito, em verdade, à Ciência das Finanças e não à Ciência Jurídica”.

Portanto, a finalidade da tributação, enquanto elemento metajurídico, seria irrelevante para a definição do regime jurídico aplicável. Contudo, deve ser observado que uma vez que a norma jurídica extrafiscal situa-se entre o campo tributário e o econômico, carece para sua validade compatibilizar-se com os princípios e regras que estruturam tanto o sistema tributário como também a ordem econômica. Porém, uma vez que a finalidade da tributação detém relevância jurídica, o modo como as limitações ao poder de tributar se relacionam com as normas tributárias de cunho extrafiscal, distingue-se daquele aplicado àquelas que têm cunho meramente fiscal (AGUIAR, 2008).

No que tange à sua divisão, o tributo é o gênero cujas espécies são os impostos, as taxas e contribuições de melhoria, conforme disposição do CTN (art. 5º). A partir da CF/88, somaram-se a essas, as contribuições sociais (art. 149) e empréstimos compulsórios (art. 148) (MACHADO, 2001).

Portanto, no complexo sistema tributário brasileiro existem cinco espécies distintas de tributos, dentre os quais estão compartilhados entre a União, estados e seus municípios apenas três das espécies previstas no Código Tributário Nacional, quais sejam: taxas, Contribuição de Melhoria e impostos.

As contribuições sociais e os empréstimos compulsórios permanecem unicamente sob a competência da União, que os tem usado para recompor sua arrecadação sem a obrigação de reparti-los com as demais esferas governativas.

Dentre as espécies tributárias compartilhadas, as Taxas e a Contribuição de Melhoria possuem fato gerador ligado à prestação de atividade estatal específica relativa ao contribuinte, como o exercício do poder de polícia e obras públicas. A competência para instituí-las é atribuída a todos os entes que desenvolvam a atividade correspondente, ou seja, são da competência e podem ser instituídas tanto pela União como pelos estados, municípios e DF, conforme art. 145, incisos I e II, da CF/88 (MACHADO, 2003).

Já o imposto é a espécie tributária mais conhecida e, também, a que geralmente provê aos entes públicos a maior fonte de recursos próprios, sendo arrecadado em benefício de toda a coletividade, para que o Estado atinja sua finalidade precípua (MEIRELLES, 2003).

A definição legal dos impostos advém do artigo 16 do CTN: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte”. Portanto, o imposto não tem seu fato gerador ligado a qualquer contraprestação direta, não se vinculando ao seu contribuinte direto ou indireto.

A falta de ligação entre a obrigação tributária e a contraprestação estatal é justamente a principal característica que distingue a taxa do imposto, pois enquanto aquela possui vinculação a uma atividade estatal, o imposto não possui qualquer tipo de vinculação, não há qualquer contraprestação direta por parte do Estado (MACHADO, 2001, p.369).

Apesar dessa seção ter a proposta de discutir apenas superficialmente as características dos tributos, considerando contudo que o SIMPLES-N congrega uma série de impostos de natureza distinta, nos deter-nos-emos um pouco mais nessa espécie tributária, em razão do foco deste trabalho estar ligado à relação do regime especial com a gestão do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.

### **2.3.2 A EVOLUÇÃO DOS IMPOSTOS NO BRASIL E A COMPETÊNCIA DOS ESTADOS SOBRE A PRODUÇÃO E O CONSUMO: IVC-ICM-ICMS**

O papel histórico dos impostos, enquanto fonte de renda estatal e espécie tributária mais significativa, remonta às origens do nosso país, em especial ao advento da República, em 1889, quando o Império do Brasil transformou-se em um Estado federal, os Estados Unidos do Brasil.

Com fulcro nas mudanças na forma de Estado, a Constituição Republicana de 1891 trouxe alterações significativas à tributação no Brasil, separando fontes de receita e competências exclusivas para os entes federados.

A referida Carta Constitucional atribuiu ao governo central “o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxa de selos e taxas de correios e telégrafos federais”. Aos estados foi atribuída competência exclusiva para “decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições relativas a seus correios e telégrafos”. Restou ainda à União e seus estados poder subsidiário para criar novas receitas tributárias” (GIAMBIAGI e ALÉM 2008, p.244)

A arrecadação de tributos no Brasil até a década de 1930, dada a estrutura da economia brasileira e seguindo uma tradição histórica que remonta à colonização, concentrou-se no comércio exterior, em especial o Imposto de Importação (II), que correspondia a 2/3 do volume de receitas do setor público. Destacava-se para os estados, como fonte de receita, o Imposto de Exportação (IE) e para os municípios o tributo sobre indústrias e profissões (GIAMBIAGI e ALÉM, 2008).

Dado os interesses colonialistas do Império Português, o comércio interestadual até o século XIX não fora considerado relevante para o desenvolvimento nacional, portanto permaneceu preterido e desestimulado em detrimento da importação de produtos, dado os custos dos fretes internos, a insípida indústria local e a tributação imposta para o comércio entre regiões. Contudo, esse cenário começaria a mudar a partir do século XIX, com a melhora dos transportes internos facilitando o sistema de escoamento da safra e a integração de economias complementares (CANO, 2007).



Como dito, além de barreiras físicas, barreiras alfandegárias prosperavam, e com isso limitavam a integração regional. Segundo Cano (2007) “as legislações estaduais fomentavam a bitributação sobre o comércio interestadual e, por conseguinte incentivam as importações”. Esse cenário só mudaria tão somente a partir da década de 1930, quando viriam a ser promulgadas algumas normas tributárias que facilitariam a integração das economias regionais no Brasil<sup>6</sup>.

Ainda na década de 1930, a Constituição de 1934 viria favorecer os estados ao atribuir competência tributária para instituição do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), mas em contrapartida limitou a cobrança do Imposto de Exportação. A limitação do IE e o desenvolvimento do IVC tornou o tributo sobre vendas a principal fonte de receita estadual, superando inclusive o Imposto de Importação, até então a maior fonte de recursos tributários. Já a Carta Magna de 1946 institucionalizou o sistema de transferência de receitas, que se desenvolveria no último quartel do século XX (GIAMBIAGI e ALÉM, 2008).

Mas grandes mudanças só viriam mesmo na década de 1960, quando o regime militar não democrático, instaurado em 1964, dirigiu um processo de centralização político-administrativo-fiscal, com forte influência do Estado na economia.

Um dos pilares desse processo foi a reforma tributária de 1967, a qual configurou um novo regime fiscal. O novo regime, mesmo centralizador, objetivou simultaneamente prover recursos para que os entes federados desempenhassem suas funções, sem prejuízo ao processo de crescimento da economia capitaneada pelo governo central (GIAMBIAGI e ALÉM 2008).

A EC nº 18, de 1966, construiu a base de nosso sistema tributário, tendo como características racionalidade e o fim de incidências em cascata, descartando a sistemática do IVC, com a implantação do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do ICM (Imposto Estadual sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias).

A referida reforma teve como principal aspecto modernizador a mudança da sistemática de arrecadação, que priorizou a tributação sobre o valor agregado, em detrimento de impostos cumulativos, que atuavam em cascata. Outro aspecto significativo foi a racionalização do STN a partir da redução da quantidade de tributos, da reformulação dos fatos geradores e dos critérios de repartição entre os entes federados, além da criação dos Fundos de Participação de estados e municípios (GIAMBIAGI e ALÉM 2008).

---

<sup>6</sup> A exemplo o Decreto nº 21.418/1932 e Decreto nº 19.995/1931.

Segundo Piancastelli e Perobelli (1996), ao longo das últimas décadas o Sistema Tributário Brasileiro sofreu uma evolução marcada por uma série de aperfeiçoamentos (como a eliminação das incidências do Imposto de Renda sobre ganhos inflacionários), assim como por uma série de distorções, especialmente com a criação de novos impostos e contribuições (a exemplo PIS/Pasep, Finsocial, IPMF), que fugiram dos princípios instituídos pela EC n° 18.

A reforma tributária promovida pela EC n° 18 foi implementada buscando conciliar o aumento da capacidade de arrecadação do Estado, no intuito de solucionar o problema do déficit fiscal então existente, como para dotar o país de uma estrutura tributária que viabilizaria os meios necessários para apoiar e estimular o crescimento econômico. Contudo, a melhoria de qualidade, quanto aos efeitos alocativos dos tributos, viria acompanhada de uma maior centralização de recursos e sua arrecadação, associada a uma perda de autonomia financeira para os entes federados (GIAMBIAGI e ALÉM 2008).

Deixando de fundamentar os fatos geradores dos tributos em conceitos jurídicos (vendas e consignações, negócios) o novo CTN adotou critérios econômicos para os mesmos; assim o impostos passaram a se classificar nas seguintes categorias: comércio exterior (Imposto de Importação e Imposto de Exportação); patrimônio e renda (Imposto Predial e Territorial Urbano; Imposto de Transmissão de Bens Intervivos; Imposto Territorial Rural e Imposto de Renda); produção e circulação (Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre Circulação de Mercadorias; Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicação; Imposto sobre Operações Financeiras; Imposto Sobre Serviços); únicos (Imposto Único Sobre Energia Elétrica; Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes; Imposto Único sobre Minerais); extra-orçamentária (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) (GIAMBIAGI e ALÉM 2008).

Destaquemos dentre os novos tributos o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que possuía como característica básica ser um imposto de competência estadual, mas de abrangência nacional, com alíquotas fixadas pelo Senado Federal. Era um imposto sobre produto, que atuava com neutralidade fiscal.

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. § 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar. § 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado

nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual. (EC n° 18 de 1965)

A partir da década de 1960, para além da área tributária, o regime militar empreendeu reformas estruturais importantes, nas quais foram privilegiadas, entre outras, as áreas administrativa, financeira e bancária. Porém, já no final da década de 1970, análises constatavam que as reformas empreendidas no período anterior não cumpriram os objetivos propostos (SANTOS e RIBEIRO, 2005).

Com o fracasso das reformas, os governos estaduais e municipais reivindicaram uma nova reforma tributária que descentralizasse recursos, a execução e gestão das políticas públicas. A partir da minireforma da Emenda Passos Porto, em 1985, os entes federados alcançaram parte dos seus pleitos, pois a Emenda ampliou os recursos dos Fundos de Participação e deu início ao processo de desvinculação de recursos (SANTOS e RIBEIRO, 2005).

Na década de 1980 o regime militar perdia força, assim teve início as reformas das instituições políticas, culminando no retorno das eleições diretas em todos os níveis de governo e as deliberações, em 1987, para criação, em 1988, da nova carta política do país, o que propiciou o retorno das bases federativas do Estado brasileiro, abolidas pelo regime militar há décadas (ARRETCHE, 2002).

O federalismo foi uma das instituições reconstruídas após a redemocratização. Mas como explica Souza (2001, p.15), as mudanças ocorridas não foram um movimento radical da centralização para a descentralização, “[...] isso porque o federalismo brasileiro não se formou pela dicotomia entre centralização versus descentralização, mas sim por um continuum entre esses processos, o qual sempre guiou as relações de poder entre as esferas central, regionais e locais”.

Na nova ordem constitucional, com a distribuição dos impostos entre os entes federados, coube à União o poder de instituir e arrecadar impostos sobre: importação (II); exportação (IE); renda e proventos de qualquer natureza (IRPF e IRPJ); produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, títulos ou valores mobiliários

(IOF); propriedade territorial rural (ITR); e grandes fortunas. Coube, ainda, à União o poder residual de instituir os impostos extraordinários e aqueles não previstos na CF/88<sup>7</sup>.

A nova Carta Política atribuiu aos municípios competência para instituir e cobrar impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana (IPTU); serviços de qualquer natureza (ISSQN); transmissão intervivos, 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 à sua aquisição (ITBI) (CF/88, art. 156).

Por fim, foi atribuído aos estados e ao Distrito Federal competência para instituir os impostos sobre a transmissão *mortis causa* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e propriedade de veículos automotores (IPVA).

Essa divisão, para Barbosa (2009), e diversos outros autores, foi “um dos maiores erros da história da Federação Brasileira”. Não porque os governos subnacionais conquistaram uma autonomia nunca antes vista, mas porque enquanto as competências tributárias foram claramente estabelecidas, as responsabilidades não o foram, gerando um verdadeiro jogo de “empurra e troca de favores” entre os entes federados.

Este “jogo de empurra” acabou sendo uma das razões pelas quais a União tentou ao longo dos anos recompor sua posição tributária ao custo do aumento da carga tributária baseando-se em tributos cumulativos e cada vez mais regressivos.

Considerando que um dos pilares dos regimes federativos é a autonomia das unidades federadas, devemos ter em conta que no Brasil, após um longo período de centralização do poder político nas mãos do governo central, durante o regime militar, a nova Constituição trouxe para os entes federados uma maior autonomia fiscal, com descentralização do total de recursos disponíveis na federação, seja por receitas de transferência vinculada a fundos (FPE e FPM, por exemplo), como pela atribuição de competência tributária para instituir e cobrar recursos próprios.

---

<sup>7</sup> Para Machado (2001, p.253), a competência residual deveria ter sido atribuída aos municípios, pois esses teriam a capacidade para colher expressões de capacidade contributiva peculiares a determinadas localidades, o que não ocorreu em razão do temor da ocorrência de abusos.

Dentre os recursos próprios, dispostos na nova carta magna, destacou-se, para os estados, quanto ao volume de arrecadação, o ICMS. Ademais, no intuito de fortalecer a autonomia fiscal, a CF/88 garantiu aos estados tanto a competência para estipular as alíquotas do ICMS, como a supressão do direito da União de conceder isenções sobre os tributos estaduais e municipais (isenções heterônomas), bem como o impedimento à União de reter sob quaisquer condições os recursos distribuídos aos entes federados (GIAMBIAGI e ALÉM, 2008).

Após situarmos o contexto que envolveu a criação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, passamos a tratar especificamente das suas características gerais, especialmente no que tange ao princípio da não cumulatividade.

### **2.3.3 O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Observamos que a gênese do vigente ICMS remonta à reforma tributária implementada na década de 1960, quando foi instituído o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações.

O ICM, originalmente, possuía uniformidade de alíquotas, ou seja, apenas uma alíquota para todas as mercadorias. Adotava o princípio da origem, ou seja, a arrecadação remanesce basicamente no estado em que o bem comercializado era produzido, situação que mudaria com a instituição do Decreto-Lei nº 406/68, que introduziu as alíquotas para operações interestaduais<sup>8</sup>.

Por sua vez, seu sucessor, o ICMS, dadas as características de arrecadação e incidência, viria a tornar-se responsável por cerca de um quarto da arrecadação do País, com o papel de financiador de gastos públicos, dada “a sua neutralidade sobre as decisões de alocação privada de recursos [...]”; pela abrangência de sua base tributária; e pela importância, desde a sua

---

<sup>8</sup> Mas, como afirma Piancastelli e Perobelli (1996), no decorrer de sua instituição até a sua transformação no ICMS, esse tributo assumiu características e distorções em seu princípio básico de neutralidade fiscal e nos seus métodos de cobrança, como por exemplo: (isenção sobre os bens de capital; transformação de imposto sobre produto, para se tornar um imposto sobre o consumo; Transformação do princípio de origem e destino; base de incidência, antes fundada no valor adicionado, passou a ser deteriorada ao excluir grande número de produtos e admitir excepcionalidades com caráter regional (Zona Franca de Manaus).

criação, como fonte básica de financiamento dos Estados e Municípios” (PEDROSA, 1993, p.5).

Nascido da transformação do ICM, pela Constituição de 1988, o atual ICMS incorporou à sua base o tributo sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (HARADA, 2008). A regulamentação do ICMS, por meio da Lei Complementar 87/96, segundo Giambiagi e Além (2008, p.268), melhorou a qualidade da tributação sobre o consumo (ICMS e IPI). Contudo, durante seu processo de evolução sofreu reformas, “assumindo ao longo do tempo características incompatíveis com a tributação do valor adicionado de boa qualidade”, pois seus regramentos tornaram-se cada vez mais complicados, associados ao fato de ser regidos por uma grande sorte de normas subnacionais, refletindo no incremento da “guerra fiscal” e na baixa competitividade do país no mercado internacional, dados os custos impostos pela crescente elevação de sua carga tributária.

As características norteadores do ICMS ficaram gravadas como normas constitucionais no artigo 155, da Carta de 1988, assim expressas:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - 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; § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - **será não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; III - **poderá ser seletivo**, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", **as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais**; VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte

dele; VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (...). (Art. 155, II da CF/88CF) (grifos nossos)

Assim, o novo tributo passou a ter fato gerador envolvendo, além das operações relativas à circulação de mercadorias, também os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme artigo 155, II da CF/88 e art. 12 Lei Complementar 87/96.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; VI - do ato final do transporte iniciado no exterior; VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável; IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior; IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas; XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização; XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. § 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou semelhantes, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário. § 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário. § 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes

do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Destacam-se entre as principais características do ICMS: a não cumulatividade, a possibilidade de ter alíquotas seletivas e a divisão do produto da arrecadação entre os estados de origem e de destino da mercadoria.

O ICMS, como aponta Machado (2008, p.361), desde a sua concepção é um tributo cuja principal função é a fiscal, ou seja sua natureza é prover recursos ao Estado. Seu fato gerador são “quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor”.

Esse tributo congrega em seu fato gerador impostos de 5 naturezas distintas, em função de cada uma das suas diversas hipóteses de incidências e bases de cálculo<sup>9</sup>, incidindo sobre: a) operações mercantis; b) serviço de transporte interestadual e intermunicipal; c) serviços de

---

<sup>9</sup> Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço; III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12; a) o valor da operação, na hipótese da alínea a; b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b; V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer despesas aduaneiras; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização; VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente; VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada; IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem. § 1º Integra a base de cálculo do imposto: § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. § 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. § 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto. § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. § 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.



comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (CARRAZZA, 2009).

O ICMS é classificado como um imposto indireto, pois o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final; também é plurifásico, pois incide em todas as etapas da circulação das mercadorias e pode ser seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, suas alíquotas podem variar dependendo da política pública a ser perseguida, possuindo com isso, secundariamente um conteúdo de extrafiscalidade.

Os impostos, quanto à sua incidência classificam-se em diretos ou indiretos. Considera-se como direto aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário. Assim, quem praticou o fato típico suporta o ônus fiscal. Já o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio da repercussão econômica (HARADA, 2008).

Contudo, diversamente de um dos seus antecessores, o IVC, o ICMS agrega uma importante característica: ele é não cumulativo. Nesse sentido, Cunha (2006, f. 80) reafirma que, ao substituir o IVC, o então ICM passou a incidir sobre “a circulação de mercadorias durante toda a cadeia econômica, plurifasicamente, tendente a tributar tão somente o valor agregado em cada fase, mediante a técnica da não cumulatidade e repercutindo economicamente sobre o consumo[...]”.

Apesar de ter para os governos uma função eminentemente arrecadatória, o ICMS também possui significativa influência regulatória sobre a economia, justamente por ser plurifásico, integrando cadeias produtivas em distintos estados da Federação. Essa peculiaridade fomentou a sistemática de apuração do ICMS, conforme art.155, da CF/88, em observância ao princípio da não cumulatidade, o qual determina a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Apontam Baratto e Macedo (2007), que o ICMS é um imposto sobre o valor agregado (tipo IVA), que ao incidir sobre as aquisições é deduzido do imposto debitado sobre as vendas. Nesse sentido, devido ao princípio da não-cumulatividade, constitui um tributo neutro que entre outras características

[...] resiste bem ao teste da neutralidade econômica, não provocando, teoricamente, distorções na organização ou entre os elos da cadeia de

produção. Em comparação com o tributo plurifásico cumulativo, o IVA possui a vantagem de ser neutro em relação à estrutura organizacional das empresas, entre outros fatores porque não induz à integração vertical. Comparativamente com o tributo monofásico não-cumulativo (tipo vendas a varejo), também apresenta vantagem porque não estimula o deslocamento do valor agregado para estágios não tributados do ciclo econômico (BARATTO e MACEDO, 2007, p. 11).

Esse princípio da não cumulatividade, traço característico do ICMS, não é mera disposição legal, pois está incluído no rol das normas hierarquicamente superiores, por ter sido alçado a condição de norma constitucional. Seu alcance, por essa razão, não pode ser diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais. Esse princípio fundamenta-se no artigo 155, § 2º I e II da CF/88, constituindo uma relação de crédito, constitucionalmente estabelecida, em favor dos contribuintes contra seus respectivos estados (CARRAZZA, 2009).

Portanto, em cada operação, a CF/88 garante a “dedução (abatimento) correspondente aos montantes de ICMS cobráveis nas operações ou prestações anteriores”. O direito de abatimento proporcionado por esse tributo é oponível ao Estado quando este, inconstitucionalmente, aja na instituição (ato legislativo) ou cobrança (ato administrativo) do mesmo. Trata-se de norma cogente, protetora do contribuinte, que não pode ser desprezada pelo legislador, administrador e, tampouco, pelo interprete da lei. Assim, “Não há nada, no plano legal ou infralegal, que possa afetar o direito constitucional ao crédito do ICMS” (CARRAZZA, 2009).

Contudo, uma corrente minoritária, crítica do supracitado princípio, sem discutir a legalidade da matéria. Focando tão somente na sua conveniência e oportunidade, entendem que a não cumulatividade não seria adequada à nossa federação em função das desigualdades econômicas e da dimensão territorial do Brasil. Machado (2008, p.378), por exemplo, cita como desvantagens desse princípio:

1ª. Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes. 2ª. Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis. 3ª. Exige a normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta. 4ª. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza. 5ª. Com alíquotas elevadas, de até 25% [...], estimula fortemente a evasão do imposto. 6ª. Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência. 7ª. Tem

gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas a juízo, nos últimos vinte anos. (MACHADO, 2008, p. 378)

Contudo, a despeito das considerações do ilustre professor e magistrado, em função das disposições constitucionais estabelecidas, a maior parte dos doutrinadores, como Carrazza (2007), segue caminho oposto, entendendo que o referido princípio não é apenas um dever, mas sim um verdadeiro direito-garantia do contribuinte em ter deduzido do tributo a pagar o respectivo crédito tributário, como: “um direito público subjetivo, oponível ao próprio Estado”.

Nessa mesma linha, Mendonça (2006) aponta que a não cumulatividade é mais uma norma que delimita a Competência Tributária dos entes federados, determinando que esses instituem mecanismos que impeçam a cumulatividade do ICMS, sob pena de ilegalidade na cobrança do tributo.

A cumulatividade ocorre quando há incidência do tributo em várias fases de sua comercialização (plurifásicos), acumulando-se ao longo de uma cadeia. Sua negação, a não cumulatividade, impede essa acumulação compensando o tributo devido em cada operação, com o montante já cobrado nas anteriores<sup>10</sup>.

Ainda que a não cumulatividade traga complexidade ao sistema, ao impor um formalismo aos empreendimentos comerciais em razão da necessária escrituração contábil, por outro lado, diminuí a regressividade do sistema, pois a incidência tributária ocorre apenas sobre o valor agregado, graças ao abatimento dos créditos. De modo oposto, a cumulatividade penaliza ainda mais a cadeia produtiva, ao incidir integralmente sobre todas as fases da tributação, prejudicando, em última instância, o consumidor final.

Ademais, o método de apuração de créditos e débitos do ICMS, por sua vez, facilita o controle fiscal, pois como explicam Baratto e Macedo (2007, p. 11) permite ao fisco o cruzamento das informações prestadas pelos contribuintes pois, “o valor do crédito do comprador não pode ser diferente do valor que o vendedor lançou a débito na operação anterior, ou seja, o mecanismo de débitos e créditos forma uma trilha que pode ser seguida”.

---

<sup>10</sup> A não cumulatividade pode ser alcançada por vários meios. Porém, a CF/88 determinou a forma pela qual ela será alcançada.

Criado no intuito de diminuir o desequilíbrio econômico regional, provendo recursos para os estados menos industrializados da federação, uma outra importante característica atribuída à sistemática de apuração do ICMS é a questão da jurisdição fiscal.

A jurisdição fiscal, como explicam Baratto e Macedo (2007), enquanto matéria fiscal circunscreve-se no campo do Direito Tributário, porém seu suporte teórico advém do Direito Econômico. Instrumentalizado por meio dos princípios de origem e de destino é operacionalizado da seguinte forma:

A operacionalização dos princípios de origem e destino para o caso da tributação de bens e serviços é feita através de ‘ajustamentos fiscais de fronteira’ (border tax adjustments). Em cada um dos princípios difere a forma como a arrecadação entre os países ou estados é alocada. No princípio de origem, a competência para tributar as transações internacionais ou interestaduais é atribuída ao país ou estado de origem das mercadorias, abstendo-se o país ou estado de destino de gravar estas transações (BASTO, 1991). Em cada país ou estado a arrecadação guarda relação com a produção. Todavia, o princípio de origem exige harmonização. As alíquotas devem ser uniformes porque uma tributação menor no país ou estado de origem (exportador) do que a aplicada no país ou estado de destino (importador) sobre os bens e serviços produzidos internamente afeta a competitividade do país de destino e vice-versa. No princípio de destino, desoneram-se as exportações e tributam-se as importações com carga tributária equivalente à que é aplicada ao produto nacional ou estadual (BASTO, 1991). A arrecadação de cada país ou estado guarda relação com o seu consumo. No comércio internacional esta sistemática requer ‘ajustes fiscais de fronteira’ por parte das jurisdições envolvidas (alfândega, aduana). Princípio de destino, então, é a solução própria para mercados não integrados, sendo a regra aplicada ao comércio internacional de um modo geral (BARATTO e MACEDO, 2007, p. 15).

Como indicam Baratto e Macedo (2007) normalmente um imposto do tipo IVA é deixado sob a tutela da esfera nacional. Pois quando a competência dessa espécie tributária é deixada a instâncias subnacionais de governo de uma federação, como no caso brasileiro, surgem complicações devido a interferência das jurisdições promovidas pelos estados membros da federação. Por isso, nesses casos, faz-se necessário coordenar e harmonizar internamente o princípio de jurisdição fiscal:

[...] com a grande diferença de que nas transações interestaduais não existem barreiras alfandegárias entre as jurisdições, para ajustar os distintos sistemas tributários. Sinteticamente, são apontadas duas formas para alocar o produto da arrecadação ao estado de destino: a primeira reside em adoção de alíquota zero (na saída do estado de origem) combinada com concessão de diferimento do pagamento do imposto (na entrada do estado de destino). Esta forma acaba por resultar em tratamento semelhante ao aplicado ao comércio internacional, com a grande diferença de que nas relações

interestaduais não existe ajuste fiscal de fronteira, pois se está diante de um mercado integrado. Em decorrência, outro tipo de controle tem que ser adotado para evitar fraudes, como é o caso do cruzamento de informações, mudando a ênfase do controle de físico para contábil; a segunda forma se dá pela cobrança integral do imposto no estado de origem da transação, escolha que prescinde de ajuste fiscal de fronteira, mas que requer a instituição de mecanismos para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destinação dos bens e serviços. Isto pode ser feito por diversos instrumentos: 'câmara de compensação', clearing house, instituição de fundos e sistemática de substituição tributária (BARATTO e MACEDO, 2007, p. 16).

No caso brasileiro, a atribuição da competência tributária do ICM para os estados, implicou na necessidade de estabelecer-se um princípio interjurisdicional, ou seja, o modo como as transações interestaduais seriam tratadas.

Baratto e Macedo (2007) explicam que inicialmente optou-se pelo princípio de tributação 'no' e 'pelo' estado de origem. Nesse sentido os autores entendem que no início de sua vigência, o ICM era um imposto harmonizado, pois sua alíquota era uniforme em todo o território nacional (15%), inclusive nas operações interestaduais e de exportação. Contudo, optou-se pela divisão do produto das operações interestaduais entre os estados de origem e o de destino das mercadorias pois:

[...] percebeu-se que se a alíquota interestadual fosse inferior à aplicada dentro do estado haveria uma partilha mais eqüitativa de receita entre o estado de origem e de destino e, assim, a alíquota interestadual poderia ser reduzida para menos que 15%. Foi o início da saga entre estados 'consumidores' e estados 'produtores'. (BARATTO e MACEDO, 2007, p.19)

No que tange a distribuição do produto da tributação sobre o comércio interestadual, como explicam Baratto e Macedo (2007), o principal questionamento não residia na manutenção integral das receitas para o estado produtor, pois compreendia-se a extensão da grande concentração da arrecadação no centro industrial do país. Houve, porém, grande divergência quanto a fórmula a ser adotada para aumentar a receita dos estados "consumidores".

Nesse sentido Baratto e Macedo (2007) afirmam que a solução brasileira, no intuito de não enfrentar um conflito federativo distributivo, deixou de criar uma câmara ou fundo de compensação, para carrear receita ao estado de destino, optando por atribuir ao contribuinte a responsabilidade pela partilha de receita entre estados de origem e destino. Portanto, a partir da fixação de alíquotas interestaduais, pelo Senado, as operações interestaduais passaram a

ser, em parte, tributadas no estado de origem e em parte no estado de destino. Adotou-se o princípio é da origem, contudo financeiramente houve uma repartição do produto da arrecadação entre origem e destino, razão pela qual nosso sistema tem sido denominado de princípio de origem restrita (ou misto).

Desse modo, o legislador optou por privilegiar tanto o governo do estado produtor (centro industrializado), ao garantir a arrecadação sobre sua base de contribuintes (inclusive compensando as externalidades negativas geradas por estes), quanto aquele onde a mercadoria terá seu destino (periferia consumidora), que adquirirá recursos para financiar as atividades estaduais.

Deve ser destacado que, no modelo adotado, ao repartir a arrecadação desse tributo através de uma alíquota interestadual, não há, em princípio, aumento da carga tributária, visto que nessa sistemática deduz-se da alíquota interna os percentuais destinados a cada ente tributante, respeitando os créditos destinados a cada estado (não cumulatividade).

Contudo, Baratto e Macedo (2007) explicam que com a elevação da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais (Resoluções do Senado 07/1980, e 22/1989) se esperava que os estados mais pobres “ditos consumidores” auferissem um saldo maior de ICMS, em decorrência de uma menor proporção de crédito de imposto suportado por aquisições em outros estados. Nesse sentido os autores aduzem que:

Com alíquota interestadual inferior à interna o estado de destino suporta valor menor de crédito de imposto que incidiu no estado de origem e, em decorrência, resulta um saldo maior de imposto na operação subsequente (e.g., destinada para consumidor final). Como os estados do N/NE/CO+ES compram dos estados do S/SE-ES com alíquota de 7%, inferior à incidente nas demais OIs (12%), o crédito do imposto suportado pelos primeiros e advindo dos últimos é ainda menor e o efeito distributivo de receita é potencializado. Este é o objetivo da adoção de alíquotas interestaduais inferiores às internas, fácil de ser comprovado do ponto de vista matemático (financeiro), pois em tese a carga tributária final com alíquotas uniformes ou diferenciadas é a mesma, diferindo, todavia, a apropriação de receita entre os estados nas operações intermediárias, a favor do estado de destino, vis-à-vis o princípio de origem pura”(BARATTO e MACEDO, 2007, p. 19).

Na Figura 1 estão discriminadas as alíquotas internas mínimas e máximas de cada estado. A alíquota interna mais comum para o ICMS é a de 17% (dezessete por cento), sendo as alíquotas superiores a esse patamar (normalmente 25%) uma forma de ação extrafiscal do Estado, no intuito de desincentivar uma atividade, ou compensar as externalidades negativas que provêm da circulação de determinadas mercadorias (bebidas, por exemplo). De modo

oposto, as alíquotas internas inferiores a 17% (dezessete por cento) normalmente têm caráter extrafiscal, e são postas no intuito de fomentar determinadas atividades.

Figura 1- Alíquotas internas mínimas e máximas

<b>Estado</b>	<b>Alíquota Interna Máxima</b>	<b>Alíquota Interna Mínima</b>
Acre	25	12
Alagoas	25	17
Amapá	25	12
Amazonas	25	12
Bahia	38	7
Ceará	25	12
Distrito Federal	25	12
Espírito Santo	30	12
Goiás	25	7
Maranhão	25	17
Mato Grosso	30	0
Mato Grosso do Sul	27	17
Minas Gerais	30	4
Pará	30	7
Paraíba	25	17
Paraná	27	7
Pernambuco	28	7
Piauí	25	12
Rio Grande do Norte	25	12
Rio Grande do Sul	29	12
Rio de Janeiro	37	7
Rondônia	35	9
Roraima	25	12
Santa Catarina	25	12
São Paulo	25	7
Sergipe	27	0
Tocantins	25	4

Elaborado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, 2007.

As alíquotas interestaduais, por sua vez, servem para regular a divisão do produto da arrecadação entre os estados. A forma como foram alocadas as alíquotas visaram privilegiar a arrecadação dos estados “consumidores” do Norte e Nordeste do País, como podemos observar na Figura 2.

Figura 2 - Alíquotas interestaduais

		DESTINO																											
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
O R I G E M	AC	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AL	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	

Elaborado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, 2007.

A princípio a cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual era promovida no momento da saída subsequente (venda) da mercadoria adquirida pelo estabelecimento do estado de consumo. Porém, de modo a garantir receitas tributárias, foi introduzida pelos estados “consumidores”, a sistemática de cobrança antecipada desse diferencial, já na entrada dos seus territórios, com compensação posterior dos saldos existentes<sup>11</sup>. Para facilitar a compreensão dos dados expostos nas figuras 1 e 2, apresentaremos um pequeno exemplo-resumo dessa sistemática.

A) Saída de mercadoria de São Paulo com destino a Paraíba: observa-se primeiro qual é a alíquota aplicável para a operação interestadual. Como toda saída do Sul e Sudeste para o Nordeste tem o mesmo tratamento, a alíquota interestadual aplicada para o estado de origem é 7% (sete por cento); quando da chegada ao estado de destino aplica-se a diferença entre a alíquota interna à qual a mercadoria está sujeita, 17% (dezesete por cento), por exemplo, subtrai-se o crédito correspondente ao imposto pago pelo

<sup>11</sup> Nesse sentido a CNDL entende que após o advento da Constituição de 1988, as regras que definem a incidência do ICMS sobre a diferença de alíquotas em operações interestaduais, “foram violadas por Estados ao longo dos anos por meio de artifícios utilizados para mascarar sua exigência” através do mecanismo denominado de “antecipação”. (STF ADI 4.384)



remetente ao estado de origem (7%), e cobra-se, na presente hipótese, a diferença de 10% (dez por cento).

B) Saída de mercadoria da Paraíba com destino a São Paulo: observa-se primeiro qual é a alíquota aplicável para a operação interestadual. Como toda saída do Nordeste para o Sul e Sudeste tem o mesmo tratamento, a alíquota interestadual aplicada para o estado de origem é 12% (doze por cento); quando da chegada no estado de destino, aplica-se a diferença entre a alíquota interna à qual a mercadoria está sujeita, 17% (dezesete por cento), por exemplo, subtrai-se o crédito correspondente ao imposto pago pelo remetente ao estado de origem 12% (doze por cento) e cobra-se, na presente hipótese, a diferença de 5% (cinco por cento).

C) Em ambos os casos, a operação de venda subsequente promovida pelo estabelecimento adquirente na operação interestadual, apesar de destacar no documento fiscal a alíquota interna “cheia” pela operação, implicará, tão somente no pagamento de ICMS correspondente a esse valor destacado deduzido dos valores pagos antecipadamente na entrada.

Ao investigar os efeitos desse mecanismo de repartição da receita do ICMS entre os estados sobre a competitividade das regiões de menor PIB/hab do Brasil, Pedrosa (1993) identificou que, mesmo a substituição dos impostos estaduais (cumulativos) anteriores a 1965 por um novo tributo incidindo sobre o valor adicionado (o então ICM), não foi suficiente para dar conta das mazelas econômicas do país, em razão de algumas de suas inadequações intrínsecas.

Entre as inadequações apontadas por Pedrosa (1993) estaria a incapacidade desse tributo em compensar as desigualdades na distribuição de recursos públicos, dada a concentração da base tributária do País; o crescimento dos gastos públicos; a regressividade tributária, motivada pela incidência do ICMS sobre os bens de consumo essencial; a política de preços mantida pelas estruturas oligopólicas de produção ou comercialização; e a complexidade administrativa do produto e do próprio arcabouço legal brasileiro.

Considerando que a aplicação dos fluxos de transações interestaduais na repartição de receitas entre estados de origem (produtores) e destino (consumidores) seja um dos aspectos cruciais da gestão do ICMS, deve ser destacado que há permanente conflito de interesses entre as unidades federadas quanto ao produto desse tributo.

Esse conflito ocorre porque detentores de interesses diametralmente opostos no que tange à sistemática de tributação, considerando que o ICMS é responsável pela maior parcela de seus recursos próprios, lutam entre si para aumentar o fruto da arrecadação pela modificação da sistemática de tributação.

Assim, tanto os estados “produtores” pleiteiam a aplicação do princípio da origem pleno, ou seja, toda arrecadação para o produtor, como os destinatários lutam pela aplicação do princípio do destino, que direcionaria toda a arrecadação aos estados “consumidores”.

Cabe destacar que o debate sobre a distribuição de receita do ICMS interestadual no Brasil limita-se, em geral, a esse aspecto pontual da utilização ou não da alíquota reduzida nas operações interestaduais, visando equilibrar a disputa dos estados “consumidores” (mais pobres) e “produtores” sobre essas receitas.

Nesse sentido, Pedrosa (1993) indica que foi perdida a visão global da questão, qual seja à questão das desigualdades de renda entre as regiões do País e os efeitos da distribuição dessa renda sobre a localização de atividades produtivas, ou seja, sobre a própria competitividade da indústria localizada nas regiões ditas consumidoras em relação à situada nas regiões produtoras. Entre os problemas, como destaca Wilberg (1972, apud Baratto e Macedo, 2007, p.19) estão:

O risco de distorções econômicas e de aumento da sonegação fora alertado por já no início da polêmica ‘estados consumidores versus estados produtores’. A autora demonstra matematicamente a distorção na formação dos preços das empresas, comprovando que uma menor alíquota nas OIs [operações interestaduais] daria maior poder de competição aos produtos oriundos de outros estados em detrimento da oferta interna de similares, bem como um desinteresse pela industrialização dentro do estado. Assim, o remédio apontado para melhorar a distribuição de receita de ICM entre os estados promoveria uma contradição entre a comercialização interna e a interestadual. A autora conclui que a adoção de alíquotas menores nas OIs relativamente às internas constituía paliativo financeiro de curto prazo que prejudicaria a economia dos próprios estados consumidores futuramente.

Nesse sentido, para Pedrosa (1998), “os defensores das regiões periféricas do núcleo mais industrializado do País foram tomados por uma ‘ilusão tributária’, induzida pelos ganhos de receita proporcionados pelo sistema de redução das alíquotas”. Mas em contrapartida, os efeitos negativos trazidos pelo sistema sobre a competitividade dessas regiões teriam sido deixados de lado, segundo o autor.

Nesse sentido, ao discutir os efeitos das alíquotas interestaduais sobre o desenvolvimento regional Varsano (1979) apontou que:

[...] um diferencial de alíquotas impõe distorções à economia. Mas o que importa não é o diferencial entre alíquotas internas e sim entre a alíquota interna e a aplicável ao comércio interestadual. Propostas para redução da alíquota aplicável a comércio interestadual, se aceitas, agravariam estas distorções. Os cofres dos governos estaduais do Nordeste seriam beneficiados, mas suas economias prejudicadas. (VARSANO, 1979, p. 319)

Varsano (1979) prossegue explicando como a sistemática do ICMS enche os cofres do estados nordestinos enquanto prejudica a economia interna:

A atual sistemática do ICM provê um incentivo para que o comerciante prefira comprar os produtos que vende de estabelecimentos situados em outros Estados. A menos que existam custos de transporte altos o suficiente para compensarem este incentivo em todos os casos, o ICM está introduzindo ineficiências na economia, tanto mais quanto maior for o diferencial entre a alíquota interna e a aplicada a operações interestaduais (VARSANO, 1979, p. 337).

Contrário à redução da alíquota interestadual, Varsano (1979) entendia que a solução para a tributação seria aplicar o imposto sobre valor adicionado (IVA)<sup>12</sup>, pois em seu entendimento a alteração então prevista (e efetivamente realizada) no sistema de tributação do setor varejista, o antigo ICM, viria a causar distorções ao sistema com prejuízo da economia periférica:

A relevância das distorções aqui apontadas depende da importância em cada Estado do setor não efetivamente sujeito a um imposto sobre valor adicionado. Onde este setor é importante, o que se veria após redução na alíquota interestadual seria um aumento das importações (em detrimento de empresas do Estado) não acompanhado de um aumento semelhante de receita (VARSANO, 2007, P. 339).

---

<sup>12</sup> Pedrosa (1998) aponta que “durante os debates para a Constituição de 1988, a comissão de estudos que funcionou na Secretaria de Planejamento da Presidência da República fez a opção pelo IVA, assim caracterizando-o: 'Este imposto é partilhado pelos três níveis de governo [...] As características gerais do imposto, a participação dos municípios no mesmo e o percentual que determina o montante do adicional federal são definidos na Constituição e em lei complementar [...] O imposto, arrecadado segundo o método do crédito fiscal, incide sobre todas as mercadorias e serviços, exceto aqueles sujeitos à incidência do IOF [...] Adota-se o princípio de destino tanto nas operações interestaduais como nas com o exterior. Com isto, a tributação em cada Estado fica relacionada ao consumo (ou utilização) dos bens naquele Estado. Deste modo, o imposto com princípio de destino permite que cada Estado opere o seu tributo sem maiores interferências com as atividades econômicas dos demais (grifo meu), enquanto o ICM exige políticas tributárias estaduais rigidamente relacionadas; em particular, exige que as alíquotas sejam aproximadamente iguais e que a política de isenção seja comum a todos os Estados.' (VARSANO, 1987)”.

A Sistemática do IVA, contudo, acabou sendo posta de lado, dada a concentração industrial do País em 1980, quando as regiões Sudeste e Sul respondiam por 85% (oitenta e cinco por cento) do PIB industrial, uma vez que haveria queda de arrecadação nessas regiões em caso de mudanças (VARSAÑO, 1979).

Outra questão decorrente da alíquota interestadual levantada por Pedrosa (1993) é o estímulo à prática de sonegação, principalmente nos estados “consumidores” onde a diferença de alíquota é ainda maior, o que representa dano considerável para o sistema de organização da produção via mercado<sup>13</sup>.

A despeito dos conflitos e interesse em jogo a Constituição de 1988 solidificou a posição, concedendo às operações destinadas ao Nordeste, e oriundas do Sul e Sudeste uma diferença de alíquota de 10% (dez por cento), e oriundas das demais regiões e Espírito Santo, o diferencial de 5 (cinco) pontos percentuais.

Assim, considerando que o atual sistema de distribuição de receitas interestaduais está posto, é a partir dessa realidade que passamos a discutir as características e implicações da política de incentivos às MEEPP para o desenvolvimento regional. Mas, antes de tratar dessa inovação, discutiremos mais um aspecto crucial do ICMS: a questão da política de incentivos para atração de investimentos privados, ou como é mais conhecida, a “guerra fiscal” entre os estados federados no Brasil.

---

<sup>13</sup> Cabe ressaltar que um dos primados da alíquota interestadual seria a diferença no preço praticado entre o estado de origem e o de destino, contudo, por vezes o comerciante que detém a distribuição se apropria dessa diferença. Nesse sentido, a Associação dos Comerciantes de Materiais de Construção de Pernambuco (ACOMACOPE), como apontado por Pedrosa (1993), reclama dos efeitos nocivos à competitividade das empresas dos chamados "Estados compradores", em razão da diminuição da alíquota na operação interestadual por vezes não se reverter na queda de preço, implicando, em verdade, em prejuízo pela diminuição de créditos configurando “aumento da base impositiva com o correspondente aumento do preço final do produto para o consumidor acrescido do componente perverso de retirar do empresário nordestino as indispensáveis condições de competitividade frente aos seus pares do sul do País [...]”

## 2.4 A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS VIA ICMS E A QUESTÃO REGIONAL

As políticas de incentivos fiscais, sejam para atrair grandes empreendimentos, sejam para conceder tratamento especial e simplificado às micro e pequenas empresas, têm como justificativa a busca pelo desenvolvimento econômico das esferas locais, regionais ou nacional. Contudo, distorções causadas por disputas regionais e interesses das unidades federativas acabam por diminuir ou mesmo impedir que essas políticas alcancem fielmente seus objetivos.

Entendemos que para discutir a relação das políticas de incentivos fiscais com o desenvolvimento e o desequilíbrio econômico precisamos retomar alguns aspectos históricos da formação econômica do Brasil; nesse sentido, julgamos necessário lembrar algumas explicações construídas por Celso Furtado. Pois, como apontado por Furtado (1959, 2003), mesmo que as relações desiguais com o Centro-Sul não expliquem no todo, o atraso e a estagnação do Nordeste, ela têm relação intrínseca com a manutenção do papel de periferia exercido pela região Nordeste.

Assim a teorização de uma relação denominada centro-periferia, no seio da Cepal, permitiu que o subdesenvolvimento econômico passasse a ser explicado a partir de um novo prisma, o enfoque estruturalista, a partir das obras de Raúl Prebisch e de Celso Furtado<sup>14</sup> (CANO, 2007, p.20).

Essa relação entre o "centro industrial" e sua "periferia subdesenvolvida" foi difundida no âmbito da Cepal, inicialmente, por Raul Prebisch, em 1949, e, em seguida, por Celso Furtado, que a trouxe para o Brasil, adotando-a em seu modelo de análise, a partir de *Formação Econômica do Brasil* (FURTADO, 1959, 2003).

O subdesenvolvimento, para Furtado (1990), por sua especificidade, não poderia ser explicado pelas teorias de crescimento econômico existentes até a década de 1950, devendo haver uma observação e análise das estruturas sociais formadas no bojo do capitalismo industrial.

---

<sup>14</sup> *Formação econômica do Brasil* (1959); *A Operação Nordeste* (1959); *Desenvolvimento e subdesenvolvimento* (1961); *O mito do desenvolvimento econômico* (1974); entre outros.

No caso de toda a América Latina, Prebisch enfatizou o papel da divisão internacional do trabalho, que impunha “a especialização na produção de produtos primários para exportação para os países do centro, os quais, por sua vez, supriam de produtos manufaturados os países da periferia” (GONÇALVES, 2006).

Esse sistema centro-periferia ter-se-ia consolidado a partir da segunda metade do século XVIII, quando o 1º núcleo industrial, dirigido pela burguesia europeia, acelerou a acumulação canalizando forças produtivas, que se desdobraram, naquele momento, em processos de transformação social que viriam a constituir um sistema de divisão internacional do trabalho<sup>15</sup>.

O sistema de divisão internacional do trabalho implicou na especialização geográfica como princípio ordenador das atividades econômicas dirigido pelo núcleo industrial europeu no intuito de ampliar e criar novos circuitos comerciais. Assim, a periferia teria suas estruturas econômicas e sociais moldadas pela especialização do sistema produtivo, associando-as aos novos padrões de consumo do centro, sem qualquer mudança, contudo, nas estruturas de dominação existentes na periferia.

As principais características desse sistema seriam, segundo Furtado (1990), a apropriação do excedente exclusivamente em benefício do centro, com apropriação de uma parte do excedente por um segmento da classe dominante local (periferia) e apropriação de parte do excedente por grupos locais que o utilizavam para ampliar a própria esfera de ação bem como com a apropriação de parte do excedente pelo Estado.

As transformações decorrentes dessa relação entre o centro e sua periferia possuem natureza e resultados diversos. Segundo Furtado (1990), a dinâmica do conjunto desse sistema, em sua formação, partiu dos investimentos no centro, e aos avanços técnicos a esses investimentos incorporados. Ao passo que, ao mesmo tempo, na periferia, eram percebidos sob a forma de uma demanda em expansão. Demanda essa, que, em contrapartida, poderia ser plenamente satisfeita sem avanços de ordem técnica, mas tão somente por intermédio de

---

<sup>15</sup> a) Ampliação e complexificação do núcleo inicial (ilhas britânicas, Bélgica, Países-Baixos e Norte da França) com transformações econômicas e sociais seguidas de realizações no plano político (Estados Nacionais); b) Ocupação dos territórios de clima temperado, de baixa densidade demográfica no intuito de ampliar a base de recursos naturais (deslocação de milhões de europeus para territórios de clima temperado na América do Norte, na Oceania e na África do Sul); c) Ampliação dos circuitos comerciais conduzindo à formação de um sistema de divisão internacional do trabalho, cuja expansão limitava-se às atividades comerciais (FURTADO, 1990).

simples ativação dos recursos amplamente disponíveis na periferia, tais como a abundante mão de obra e terra.

Os frutos dessa relação levaram para o centro a elevação da produtividade, assentaram o desenvolvimento das forças produtivas, com avanço da técnica e transformações nas estruturas econômicas e na organização social, com elevação de salários e da produtividade, traduzidas em aumento da renda real média da coletividade. Por sua vez, o aumento da remuneração do trabalho modificava o perfil da demanda, e conseqüentemente, a alocação dos recursos produtivos, condicionando com isso a destinação do excedente e deste modo orientando o progresso técnico (FURTADO, 1990).

Já na periferia, as modificações do sistema produtivo eram induzidas de “fora pra dentro” (orientadas pelo centro) e limitadas a simples reordenação no uso de recursos já disponíveis, com reduzidos ou nulos impactos sobre a estrutura social (FURTADO, 1990).

Com isso, Furtado (1990) explica que a verdadeira transformação na periferia situava-se no plano da formação do excedente, e o modo como essa apropriação definia o perfil da demanda interna. Pois, na periferia, os aumentos de produtividade eram um reflexo da especialização associada à limitação e simplificação do mercado interno, em benefício da monoexportação para o centro, ao passo que a demanda interna, alimentada pelas importações, se diversificava cada vez mais.

Para Prebisch, esse sistema de trocas foi o responsável pelo desequilíbrio econômico entre os países centrais e periféricos, como consequência da deteriorização dos termos de troca, uma vez que no centro desenvolvido o progresso técnico elevou a produtividade de todos os setores da economia (ao diminuir o consumo de matéria prima e conseqüentemente seus preços relativos). Já na periferia, a restrição do progresso técnico aos setores de exportação associou-se à estagnação do restante das atividades produtivas, que se mantiveram atrasadas. Assim, essa relação acabou gerando uma transferência dos ganhos do progresso técnico dos países pobres para os países ricos (GONÇALVES, 2006).

O subdesenvolvimento foi descrito desse modo como um fenômeno autônomo, com raízes históricas e particularidades que necessitam de compreensão, a partir de sua própria realidade (FURTADO, 1961). O subdesenvolvimento significava nada mais que “a manifestação dessa disparidade entre o dinamismo da demanda e o atraso na acumulação reprodutiva”. A acumulação reprodutiva originou-se, portanto, na forma como a periferia foi

inserida na divisão internacional do trabalho posta, e a correspondente penetração dos padrões de consumo oriundos do centro (FURTADO, 1990).

Nesse sentido podemos observar como o desenvolvimento, o subdesenvolvimento e o desequilíbrio econômico regional no Brasil têm raízes históricas intrinsecamente ligadas à adoção de um modelo econômico concentrador de renda, que, desde o período colonial português, assentou as bases da economia brasileira na exploração e exportação de commodities, reiterando esse processo em ciclos (agronomia, mineração e extrativismo).

Esse modelo econômico, ao passo que direcionava o consumo interno, limitava a distribuição de renda e deixava a integração e o mercado regional e local marginalizados, quando não os oprimia completamente em favor das importações oriundas da metrópole portuguesa. Assim, a questão regional por tempos foi relegada a um segundo plano. Ainda que inerente ao processo histórico de formação do país, mesmo assumindo posição de destaque em diversos pontos desse processo, como na montagem da máquina colonial, nos movimentos revolucionários, entre outros, apenas ganhou uma perspectiva diferenciada na década de 1950.

Os papéis impostos por esse sistema de trocas, que em muitos aspectos nos remonta a sistemática do pacto colonial, ganhariam novos atores a partir da primeira metade do século XX, como resultado direto das duas Grandes Guerras e seus efeitos duradouros sobre a economia mundial.

Para Vieira R. (2004), o que daria início ao processo de efetivo delineamento dessa questão regional no Brasil, seria o surgimento do Estado nacional, em meados do século XIX. Isto porque, a centralização imposta pelo Império à dispersão política provincial suscitaria forte reação das regiões, ameaçando a fragmentação separatista ao Império Brasileiro. Mas para a autora seriam as alterações no processo de acumulação e reprodução capitalista, no século XX, que dariam efetivo corpo a questão regional no espaço nacional. Nesse sentido, ela descreve o início dessa transição, a partir da década de 1930:

O Brasil iniciou o trânsito de uma economia agro-exportadora, responsável pela existência de verdadeiros “arquipélagos regionais” – economicamente especializados e frouxamente articulados entre si, cuja dinâmica estava em estreita dependência dos mercados externos –, para uma situação em que a indústria e o mercado interno passaram a dar as bases para o processo de acumulação ampliada do capital. (VIEIRA R., 2004, f. 10)



No Brasil e em outros países sul-americanos, ainda sob efeito da Crise de 1929, houve a instalação de plantas industriais, tanto por um processo de substituição das importações orientada pela Cepal, em função de fortes choques na economia exportadora da Europa e EUA, mas ainda, em parte, comandado sob interesse de capitais estrangeiros. Brasil, México e Argentina, precursores da industrialização sul-americana, iniciaram sua base produtiva a partir da produção de bens de consumo na década de 1930 (CANO, 2002).

Contudo, não bastariam choques na economia do centro para prover a industrialização sul-americana; fizeram-se necessárias condições políticas e econômicas para desenvolvimento e sustentação desse processo, tais como capacidade produtiva, mercado interno, soberania, entre outras (CANO, 2002).

A massiva industrialização brasileira, observada durante o século XX, caracterizou-se pela substituição de importações associada à baixa oferta estrangeira (por crises e guerras, na Europa e Estados Unidos) pela expansão da base produtiva, mediante investimento e incentivos estatais, que fomentaram, por sua vez, a concentração espacial de indústrias na região Sudeste brasileira, transformando-a, como denomina Dias (1999), no centro-hegemônico brasileiro.

Essa expansão econômica tornou a “região” Sudeste/Sul (ou Centro-Sul) no “centro” da reprodução capitalista nacional, transformando a região cafeeira no centro industrial brasileiro e, o estado de São Paulo no seu eixo dinâmico (VIEIRA, R., 2004):

O desenvolvimento industrial da ‘região’ de São Paulo começou a definir, [...], a divisão regional do trabalho na economia brasileira, ou mais rigorosamente, começou a forjar uma divisão regional do trabalho nacional, em substituição ao ‘arquipélago’ de economias regionais até então existentes, determinadas sobretudo pelas suas relações com o exterior. Derrocaram-se as barreiras alfandegárias existentes entre os Estados, na rota das transformações operadas pela Revolução de 1930,[...]; instituiu-se o Imposto de Consumo sobre todas as mercadorias produzidas no país [...]. (VIEIRA R., 2004, f. 10)

Nesse sentido, Uderman (2008) explica que esse modelo de intervenção desenvolvimentista implantado no Brasil tinha por objetivo superar o subdesenvolvimento nacional mediante uma industrialização capitalista, planejada e apoiada pelo Estado. Esse modelo consolidado ao longo da década de 1950 promoveu a concessão de crédito de longo prazo, investimentos em infraestrutura e no sistema produtivo e aporte de capital estrangeiro e de capital privado nacional, viabilizando recursos para a constituição do parque produtivo

brasileiro. Contudo, essa política não promoveu uma isonômica distribuição espacial das atividades econômicas, concentrando esse capital na região Sudeste e Sul do país.

Vieira R. (2004) destaca que a partir de um processo de articulação das regiões econômicas do país, no qual as diversidades regionais, realimentadas pela divisão nacional do trabalho, fizeram emergir a problemática regional, especialmente no que tange a produtividade, implicando no adensamento da concentração fabril em São Paulo, centro hegemônico e dinâmico do capital e reprodutor do processo de expansão capitalista, agora em escala nacional.

Os investimentos na indústria de bens de capital duráveis e não duráveis no centro-hegemônico brasileiro, sem paralelo na economia nordestina, segundo Dias (1999), foram responsáveis pela formação de oligopólios no Sudeste, que implicaram em perda de dinamismo do que chamamos economia periférica-consumidora Nordeste. Observamos, por outro lado, que os lucros obtidos pela monocultura agrário-exportadora no Nordeste, em seu auge, não se reverteram na industrialização desses estados, que mantiveram suas economias baseadas no velho modelo exportador de produtos primários, associado a uma incipiente "indústria de serviços" (também de baixo valor agregado).

A divisão nacional do trabalho, delineada no novo contexto do capitalismo interno, segundo Vieira R. (2004) agravaria ainda mais a situação do Nordeste, ao reservar para a região papéis subalternos, entre eles como:

[...] imenso reservatório do 'exército industrial de reserva', oferecendo um vasto contingente de trabalhadores que, em "pau-de-arara", migrava para o Centro-Sul 18, para alimentar as indústrias e os serviços urbanos com sua mão-de-obra barata e possibilitar a manutenção dos salários reais em níveis compatíveis com as necessidades de acumulação do capital. Mas, não apenas os "retirantes" rumaram em direção ao Centro-Sul. Também os capitais nordestinos começaram a migrar em busca de melhores possibilidades de investimentos e de taxas de lucro mais altas na "região desenvolvida" do país. Na realidade, a nova política econômica do pós-30, centrada na defesa dos interesses industriais e da acumulação interna, não deixou muitas alternativas à região: favorecendo o rebaixamento das taxas cambiais e, ao mesmo tempo, o aumento das tarifas alfandegárias, com vistas à proteção da indústria nacional, esta política deu lugar a um mecanismo de triangulação das trocas de mercadorias Nordeste-Exterior-Centro-Sul- Nordeste que deprimia a taxa de realização do valor das mercadorias produzidas no Nordeste, inviabilizando ainda mais a reprodução do capital na região nordestina. (VIEIRA R., 2004, f.26)

Essa internalização das bases produtivas e a articulação do espaço econômico nacional, com a montagem da infraestrutura de transporte, destacaram as diferenças regionais de produtividade, implicando na desmontagem do incipiente parque industrial, em desenvolvimento no Nordeste que não resistiu ao impacto da competitividade das indústrias paulistas, muito mais produtivas e eficazes do ponto de vista do capital. As novas condições de unificação do mercado nacional, “em conformidade com a dinâmica do capital concentrado, o diferencial de competitividade passou a ser decisivo na seleção dos mais aptos para a concorrência capitalista e o setor têxtil nordestino foi, neste sentido, um caso exemplar de ‘inaptidão’” (VIEIRA R., 2004, f. 27).

Por outro lado a política econômica de favorecimento da substituição de importações que subsidiava a indústria interna (situada no Centro-sul) afetava negativamente a indústria agroexportadora nordestina, na medida em que se implementou um mecanismo de confisco cambial. Assim,

Impossibilitado de importar do exterior – seja porque suas divisas tinham sido absorvidas pelos importadores do sul, seja porque as mercadorias de que necessitava não podiam ser importadas, por causa de obstáculos cambiais –, o Nordeste, era obrigado a usar a renda correspondente às suas divisas em compras no Centro-Sul, acumulando um saldo negativo neste intercâmbio. São formulações desta natureza que permitem a Furtado concluir que, ‘o Nordeste, fornecendo divisas ao Centro-Sul, tem contribuído para o desenvolvimento desta última região com o fator nela mais escasso: capacidade de importação. Pagando com divisas parte substancial do que adquire no Centro-Sul, o Nordeste vem contribuindo para dar maior flexibilidade à oferta nessa região. [Uma] Segunda conclusão é que o Nordeste constitui um mercado de maiores proporções para o Centro-Sul, que a inversa; em outras palavras, o Centro Sul vende no Nordeste quantidade substancialmente maior de mercadorias do que compra. De resto, como as exportações do Centro-Sul para o Nordeste se compõem principalmente de manufaturas, pesando nas exportações nordestinas muito mais as matérias-primas, cabe concluir que a discrepância a favor do Centro-Sul ainda é maior se se mede o intercâmbio em termos da massa de emprego criada nas duas regiões’. (VIEIRA R., 2004, f. 64)

A industrialização nordestina (quando e o pouco que houve) foi mais uma consequência de investimentos e incentivos governamentais regionalizados (GOODMAN, SENA e ALBUQUERQUE, 1971) do que propriamente uma reversão de capital acumulado.

Ao associarmos a industrialização do Sudeste brasileiro ao declínio, em paralelo, das monoculturas exportadoras do Norte-Nordeste, identificamos como se formou o abismo econômico entre as citadas economias brasileiras.

Nesse sentido, essas ideias cepalinas, com sua dimensão histórica para a América Latina, e para o subdesenvolvimento no Brasil, de uma forma específica, também servem como modelo explicativo para o vínculo entre o desenvolvimento no Sudeste/Sul e o subdesenvolvimento do Nordeste/Norte brasileiros, bem como à manutenção de um desequilíbrio econômico entre as regiões.

A partir da insuficiência de oferta externa, o que seria o elemento dinâmico do desenvolvimento das economias periféricas brasileiras, a demanda interna, não satisfeita pela oferta externa, passou a ser suprida pelo eixo industrial do Brasil, a região sudeste, capitaneada pelo Estado de São Paulo, o que manteve a dependência da economia nordestina a uma outra economia "externa", mesmo que nacional.

Assim, para estados brasileiros menos industrializados e dependentes de uma economia primária (periferia-consumidora), a dinâmica centro-periferia nunca deixou de existir. Com a industrialização brasileira, a dinâmica do fluxo de mercadorias e renda mudou, tornou-se em grande parte interna (nacional), mas ainda concentrada em uma região do país, o centro-hegemônico e industrializado, que passou a concentrar os ganhos oriundos dos termos de troca já deteriorados.

#### **2.4.1 A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS NA NOVA ORDEM CONSTITUCIONAL**

A nova ordem constitucional posta em 1988, regulamentaria o combate ao desequilíbrio e o incentivo ao desenvolvimento regional. Assim, ao Estado Brasileiro foi expressamente atribuído o poder de intervir no domínio econômico, atribuindo a este o papel de instituir as políticas públicas necessárias à promoção do desenvolvimento socioeconômico nacional, como previsto nos objetivos fundamentais da CF/88, quais sejam: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. No que tange à redução das desigualdades regionais e sociais, essa na verdade,

“[...] é uma preocupação sistemática da Constituição. É objetivo fundamental de nossa República (artigo 3º, III), inspira a organização de um amplo sistema de Seguridade Social; impõe a uniformidade geográfica dos tributos

da União (artigo 151, I); a isonomia tributária (artigo 150, II); permite a articulação geoeconômica e social da União (art. 43); enfim, orienta o Estado brasileiro a esse fim, em diversas frentes” (KARKACHE, 2009, f. 158).

“O Princípio da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais impõe ao Estado, quanto à Ordem Econômica, não só a função de fiscalizar, planejar e intervir, mas também a de estimular as regiões e classes sociais menos favorecidas, no sentido de propiciar esta redução” (KARKACHE, 2009, f. 161). Desse modo, o Poder Público em geral, em todas as suas esferas políticas e órgãos, dentro dos limites legais impostos pela legislação brasileira, tem competência para atuar como agente propulsor do desenvolvimento socioeconômico (AGUIAR, 2008).

Dentre os diversos mecanismos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, ressaltam-se entre os mais relevantes as normas tributárias; no caso dos Estados, em especial aquelas aplicadas aos incentivos fiscais relativos ao ICMS, que se revestem dessa finalidade extrafiscal, pela redução do encargo tributário, no intuito de realizar o objetivo constitucional (AGUIAR, 2008).

Os incentivos fiscais constituem instrumentos do legislador para, por meio da tributação, alcançar outros fins que não os meramente arrecadatórios. Como faces de uma mesma moeda, a concessão do incentivo fiscal e a imposição de um desincentivo fiscal, são, como explica Aguiar (2008, f. 140-141), a materialização da política tributária extrafiscal:

A extrafiscalidade da tributação, neste sentido, efetiva-se tanto pela concessão de incentivos fiscais (chamados de benefícios ou estímulos fiscais) ou ainda por meio dos desestímulos fiscais. No primeiro caso, o fim, como se denota, é a incitação à prática de certos atos; na segunda hipótese, por outro lado, ocorre o contrário, pois o que se objetiva é justamente a abstenção da prática de determinadas condutas. Porém, em ambas as situações, a natureza da tributação é a mesma: extrafiscal, ou seja, um objetivo alheio ao arrecadatório. De toda sorte, a extrafiscalidade se manifesta pelos mais diferentes meios. São conhecidos instrumentos de manifestação da natureza extrafiscal da norma tributária: os incentivos fiscais, as imunidades, as isenções e mais recentemente os regimes simplificados de arrecadação de tributos.

Contudo, essa política extrafiscal têm limites impostos pelo respeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva do contribuinte. Nesse sentido, como observa Moschetti (1980), a tributação extrafiscal deve respeitar em particular:

*[...] los derechos fundamentales relativos a la libertad de iniciativa económica y a la propiedad privada. Las intervenciones de incentivo o de*

*disuasión son, desde luego, legítimas mientras se limitan a hacer más o menos atractivas ciertas iniciativas económicas, modificando los términos de conveniencia ofrecidos por el mercado y dejando, por tanto en libertad sustancial, aunque condicionada, la iniciativa económica. Se tornarían, en cambio, ilegítimas si tuvieran como consecuencia la imposibilidad práctica de emprender o mantener determinadas actividades [...].*

Vale destacar, como ensina Carrazza (2005), que os incentivos fiscais não se confundem com as isenções tributárias, pois estas são apenas espécies de um gênero, constituindo assim um dos possíveis meios de concedê-los. Os incentivos fiscais, com um intuito maior, buscam, através da intervenção econômica e social, regular o comportamento das entidades produtivas ao constituir o meio pelo qual “a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno” (AGUIAR, 2008, f. 141).

As imunidades tributárias, por sua vez, fixam a incompetência das entidades federativas para instituírem tributos sobre certas situações, bens ou pessoas; é uma norma constitucional que delimita a competência tributária dos entes federativos, caracterizando-se como uma norma atributiva que confere ao seu destinatário um direito subjetivo público, oponível ao Estado (AGUIAR, 2008)

As limitações às concessões de incentivos fiscais em matéria de ICMS foram estabelecidas pela LC n° 24 de 1975: “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei” (art 1°). Assim, em tese, as concessões, para adquirir validade jurídica, deveriam ter a forma de convênio interestadual, ratificada pelos convenentes.

Esses Convênios estaduais são os atos originados do consenso do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), constituindo “[...] instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS” (Min. Celso de Mello, 1995 in ADI-MC n° 1.247/PA).

Os Convênios são, portanto, “[...] atos formalmente administrativos e materialmente legislativos. Sob o ponto de vista formal, são atos administrativos porque emanam de órgão administrativo colegiado [...]. Sob o ponto de vista material, são atos legislativos porque têm conteúdo de preceituação genérica e normativa.[...]” (COELHO, 2006). Contudo, os

Convênios só ganham juridicidade após a edição de ato legislativo editado pelos estados convenientes (AGUIAR 2008).

Em matéria de ICMS, conforme disposição constitucional e sua legislação complementar, os incentivos fiscais, apesar de permitidos ficaram sujeitos a limitações, no intuito de evitar conflitos federativos; contudo, as normas existentes não bastaram para coibir a “guerra fiscal”.

#### **2.4.2 A GUERRA FISCAL COMO POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS VIA ICMS NO NORDESTE**

Como já foi observado, a reforma constitucional de 1988 aumentou substancialmente a participação de estados e municípios na arrecadação tributária da União, por meio do aumento dos coeficientes de distribuição do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Além disso, reforçou a competência tributária de estados e municípios.

Esse benefício, segundo Piancastelli e Perobelli (1996), em um primeiro momento acelerou o processo de redução do esforço fiscal dos governos subnacionais, devido ao aumento das receitas transferidas. Por outro lado, em um segundo momento, a autonomia fiscal pós-CF/88, ao passo que propiciou aos entes federados a construção e financiamento de políticas públicas locais, desencadeou uma disputa por investimentos e receitas de ICMS, acirrando a disputa por investimentos particulares através de mecanismos de concessão de incentivos fiscais, conhecida como “guerra fiscal” (NASCIMENTO, 2008).

Esse acirramento decorreu da permissão, ou no mínimo negligência, da União em permitir o uso da autonomia legislativa, por parte das unidades federadas, para atrair empreendimentos para suas órbitas geográficas no intuito da geração de emprego e renda, mediante um sistema que em tudo remonta a um leilão, em que a moeda de troca são as receitas e concessões públicas a empreendimentos privados (NASCIMENTO, 2008).

A guerra fiscal pode ser descrita como uma situação de conflito na Federação, em que um ente ao conceder incentivos diversos, especialmente os de natureza financeiro-fiscal, reduz ou devolve, em parte ou no todo, o imposto devido, abalando a relação de cooperação

que deveria existir entre as unidades federadas ao impor perda aos demais (VARSAÑO, 1977, p.6).

Essa disputa pela oferta de benefícios persiste ao arripio da Lei, uma vez que a concessão de incentivos financeiros e fiscais, especialmente sobre o ICMS, por intermédio da flexibilização de sua cobrança, não é permitida sem a existência de convênio específico.

Contudo, os estímulos fiscais sobre o ICMS persistem, como explica Barros Júnior (2011, p. 50), de acordo com as legislações estaduais, eles podem assumir, individual ou conjuntamente, a forma de: “redução da base de cálculo sobre a qual incide; percentual de crédito presumido nas operações comerciais; significativa redução da alíquota incidente; ou adiamento do prazo de recolhimento (dilação de prazo)”.

Barros Júnior; Silva e Costa (2011) realizaram estudo para identificar os incentivos concedidos pelos Estados de Alagoas, Paraíba e Pernambuco e analisar os custos de implantação de empresas do segmento de Distribuição e Comércio Atacadista a partir da perspectiva da escolha do empresário, descrevendo uma das sistemáticas mais comuns do funcionamento desse mecanismo de redução da carga tributária para o ICMS sem a anuência do Confaz.

Com o trabalho de Barros Júnior; Silva e Costa (2011) percebemos como a “guerra fiscal” já se institucionalizou como política pública. No caso do segmento industrial, por exemplo, a Paraíba instituiu o Fain (Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba); Pernambuco o Prodepe (Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco); e Alagoas o Prodesin (Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas).

Ainda que o resultado final desses programas governamentais vá de encontro às prescrições legais, de modo a revestir suas ações com uma aura de legalidade, devido a limitações impostas pela LC n° 24 de 1975, bem como pelo art. 155, 2º, VI, da CF/88, que estipula que “salvo deliberações em contrário dos Estados e Distrito Federal, as alíquotas internas sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços não poderão ser inferiores às previstas para operações interestaduais”, os estados interessados no incentivo criaram subterfúgios para “legalizar” seus programas de incentivo sem anuência das demais unidades federadas, como por exemplo com a instituição da figura contábil do Crédito Presumido de ICMS.



Considerando que uma operação de circulação de mercadoria interna normalmente sujeita o contribuinte a uma alíquota de 17% (dezesete por cento) e interestaduais de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), esses estados, para diminuir as alíquotas a patamares inferiores às alíquotas interestaduais e atrair grandes empreendimentos comerciais e industriais, concedem créditos presumidos de modo a permitir a redução dos valores do ICMS a serem recolhidos aos cofres dos estados, sem redução direta das alíquotas aplicadas.

Barros Júnior; Silva e Costa (2011) explicam o funcionamento do sistema de incentivos fiscais desses estados da seguinte forma: “a substituição dos créditos passíveis de serem apropriados em razão das entradas de mercadorias, por um percentual determinado relativo ao imposto das saídas subsequentes”, faz com que o montante devido seja significativamente reduzido.

Contudo, existem possibilidades distintas de se conceder esses créditos. No caso de Pernambuco, conforme o Decreto nº 21.959/1999, as centrais de distribuição e atacadistas receberam como incentivo para sua instalação no Estado a concessão de créditos presumidos pelas suas entradas e saídas de mercadoria na ordem de 3% (três por cento) do valor de todas as suas operações para dedução do ICMS devido. O Prodepe (PE), por sua vez concede aos agrupamentos industriais prioritários crédito presumido no valor de até 75% (setenta e cinco por cento) do imposto de sua responsabilidade (podendo chegar a 95%) e àqueles não contidos no Decreto do Grupo Prioritário, mas considerados relevantes, as concessões são 47,5% (quarenta e sete vírgula cinco por cento). Em ambos os casos os créditos destinam-se a implantação, ampliação ou revitalização do empreendimento pelo prazo de 12 anos, renováveis (Decreto nº 32.016/2008).

No caso de Alagoas, os incentivos fiscais assentados no Prodesin (Decreto nº 38.394/2000), associam-se ao Fundo Estadual de Desenvolvimento Integrado (Funed), que garante esse incentivos financeiros, creditícios, locacionais, infraestruturais e de interiorização. A materialização dos benefícios se dá pelo diferimento do ICMS a recolher; diferimento do ICMS na aquisição de bem para o ativo fixo e matéria-prima; crédito fiscal presumido do ICMS nas saídas de produtos industrializados; similaridade (concessão aos fabricantes alagoanos, ao menos os benefícios de que usufruam os produtores dos outros estados nas localidades em que estiverem instalados). O Decreto nº 38.631/2000 estende esse benefício, dependendo da localidade escolhida e da natureza da operação, em percentuais que

variam de 12% (doze por cento) a 22% (vinte e dois por cento) sobre o valor de todas as suas operações de saída do estabelecimento, para dedução do ICMS devido.

A Paraíba, por sua vez, pelo Fain, estimula as indústrias, quando de sua implantação, relocalização, ampliação e revitalização, concedendo diferimento do ICMS na aquisição de bem para o ativo fixo (Decreto Nº 28.706/07); diferimento do ICMS na aquisição de matéria-prima; e benefício do ICMS na saída (75% de redução). O Estado, pelo Decreto nº 23.210/2002, adota ainda uma sistemática um pouco diferente para a concessão de crédito presumido; pois, ao invés de preestabelecer um percentual de crédito definido, concede ao beneficiário crédito em valores variáveis de modo que o valor do tributo a ser recolhido corresponda ao mesmo valor ao qual seria devido para aplicação de uma alíquota equivalente a 3% (três por cento), seja na entrada ou na saída de mercadorias<sup>16</sup>:

Art. 1º A Secretaria das Finanças, através de celebração de Termo de Acordo com estabelecimentos industriais ou comerciais devidamente inscritos neste Estado, poderá adotar Regime Especial de Tributação de ICMS, em substituição à sistemática normal de apuração, visando ao incremento do faturamento e da arrecadação do imposto. [...] Art. 3º O Termo de Acordo condicionará o contribuinte a: I – efetuar, mensalmente, independente da existência de saldo credor, recolhimento de ICMS nunca inferior a 3% (três por cento) do valor das saídas internas e, nas operações interestaduais, em percentual a ser estabelecido de forma a garantir a competitividade das empresas deste Estado, mediante a concessão de benefícios de porte similar aos oferecidos por outras unidades da Federação. (Decreto nº 23.210, de 2002) (grifo nosso)

Entre outros decretos que também concedem créditos presumidos na Paraíba podemos citar, por exemplo, o Decreto nº 25.390/04, que dispõe sobre a concessão de regime especial de tributação às indústrias de calçados, de artigos de couro e similares (ICMS a recolher de 3,5% do valor das saídas); o Decreto nº 23.211/02, que dispõe sobre a concessão de regime especial de tributação às indústrias de produtos plásticos e similares (ICMS a recolher correspondente a 1% do valor das saídas); o nº Decreto 24.432/03, que dispõe sobre concessão de regime especial de tributação às indústrias de redes e produtos similares (ICMS a recolher no período correspondente a 1% do valor das saídas)<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Podendo ser inferior a 3% (três por cento) em situações específicas.

<sup>17</sup> No caso da Paraíba, há disposição expressa no sentido de possibilitar a reclamação ao Conselho Deliberativo do Fain, em defesa da competitividade dos seus produtos face a concessão de incentivos a qualquer empreendimento. Sobre a medida, Barros Júnior (2011) aponta que, dentre as legislações concessoras, a da Paraíba procura mais do que equidade, objetiva “evitar gargalos notados em várias legislações concessoras dos benefícios fiscais que terminam possibilitando criação de saídas não muito “republicanas” às empresas já instaladas, nessa luta por condições menos onerosas nos seus custos”.

Essa espécie de incentivos concedidos pelos estados teoricamente deveria fundamentar-se na ocorrência de externalidades que criassem divergências entre custos (ou benefícios) privados e sociais, implicando no aumento do bem-estar da população da unidade (VARSANO, 1977). Contudo, seu ponto de apoio (expressamente declarado na maioria dos Decretos) é a disputa entre unidades federadas que concedem benefícios fiscais (especialmente sobre o ICMS), financeiros e de infraestrutura no intuito de atrair para a própria esfera de domínio investimentos e/ou receita tributária oriundos de outros estados (NASCIMENTO, 2008).

Essas vantagens concedidas aos beneficiários dos incentivos assentam-se no discurso de que essas plantas geram efeitos indutores sobre a economia local, como a atração de investimentos complementares, a criação de novos postos de trabalho (diretos e indiretos), bem como a expansão de renda (LIMA, 2008).

A perspectiva do governante nos estados “consumidores” do Nordeste, segundo Barros Junior (2011) é que a “guerra fiscal” é vista como fator essencial ao crescimento econômico, considerando as carências e necessidades da economia local face os grandes centros do país: “No caso de abdicar a região de tal instrumento, das concessões dos benefícios fiscais, existiria imensa dificuldade para receber aportes privados”.

Contudo, enquanto procedimento generalizado, a concessão desses benefícios não obedece mais a efetivos critérios de seletividade dos investimentos, beneficiando assim quase toda sorte de projetos (capital fixo, edificações e obras civis, capital de giro, desenvolvimento tecnológico e pesquisa). Porém, como todos os estados adotam os mesmos instrumentos, os benefícios tendem a anular-se entre si. Desse modo, o benefício concedido deixa de ser fator de efetiva contribuição para a decisão de alocação do investimento privado, o que acaba ao final por implicar numa perda de receita fiscal para os estados, num primeiro momento, sem uma efetiva avaliação do custo e o benefício do respectivo investimento no longo prazo (PIANCASTELLI e PEROBELLI, 1996).

Essa batalha resulta em geral num comportamento de *rent seeking*, em que os resultados de curto prazo acabam resultando em perdas no longo prazo com a dissipação da própria renda pretendida face a manutenção do sistemas de barganhas (NASCIMENTO, 2008).

Outra vertente da generalização da concessão de incentivos fiscais e sua consequente perda de eficácia como instrumento de promoção do desenvolvimento é o fato de os estados,

atualmente, serem obrigados a conceder ainda outros tipos de benefícios, além dos fiscais e creditícios, nas disputas pela atração de empreendimentos industriais.

Assim, é comum que as negociações com os estados visando à localização de empreendimentos industriais envolvam desde doação de áreas industriais, execução de obras de terraplanagem, fornecimento de infraestrutura básica à porta do estabelecimento industrial, tal como energia elétrica, água, saneamento básico, construção de obras viárias de acesso (pontes, viadutos), ramais ferroviários, até a construção de creches e escolas, algumas delas especializadas em línguas estrangeiras e adaptadas aos currículos escolares de outros países (PIANCASTELLI e PEROBELLI, 1996).

Ao final, os estados e municípios “vencedores do Leilão” são aqueles que oferecem o melhor pacote de benefícios, associando mais infraestrutura com a renúncia de carga tributária. Contudo, essa perda de receita presente sequer garante o retorno futuro de benefícios econômicos, pois findo o prazo de carência legal para pagamento de empréstimos e tributos, uma nova rodada de negociações deve ser posta à mesa pelos beneficiados, pelos estados e municípios que detêm o investimento e aqueles interessados pela migração dessas plantas (NASCIMENTO, 2008).

Esse processo de articulações entre a esfera pública e o setor privado promove uma negociação alocativa desordenada do investimento produtivo em que não existe cooperação entre Unidades federadas. Assim, a utilização da “guerra fiscal” como instrumento político de desenvolvimento industrial regional, segundo Calciolari (2006), pode, fatalmente, resultar num processo perverso, em que as concessões realizadas às grandes empresas privadas ao invés de aumentar a autonomia financeira dos entes, acabam por aumentar a dependência dessas unidades federadas por recursos, e, conseqüentemente, em relação à União, em consequência da necessidade de aumento das transferências, que, por sua vez são frutos da abdicação de receitas frente às próprias externalidades negativas resultantes da implantação desses empreendimentos privados.

Para Aguiar (2008), a concessão de incentivos fiscais com a inobservância, por parte dos estados concedentes, à prévia e necessária deliberação conjunta e conseqüente celebração de convênios autorizadores, além de formalmente inconstitucional, por ofensa ao art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição, implica também em inconstitucionalidade material, por ofensa direta ao princípio da livre concorrência e afronta ao Pacto Federativo.

Cabe ressaltar que esse instrumento de atração de investimentos, que constitui verdadeira política pública presente em qualquer campanha eleitoral, já é legalmente coibido há mais de 30 anos pelo mesmo diploma legal, que já restringia a concessão de incentivos sobre o extinto ICM. Observamos, portanto, há mais de três décadas, a LC nº 24 de 1975 ser sistematicamente desrespeitada sem que haja maiores implicações para os envolvidos.

Observamos ainda, que as concessões fiscais via ICM já eram utilizadas pelos Estados antes de 1988, mas sua disseminação generalizada acabou sendo consequência da maior autonomia concedida pela CF/88 a estados e municípios (PIANCASTELLI e PEROBELLI, 1996). A partir da autorização constitucional para introdução do ICMS, o projeto de Lei que viria a regulamentar o novo tributo, a LC n 87 de 1996, traria em seu bojo novas e duras restrições a essa prática indesejada. Contudo, segundo Varsano (1997, p.5), a pressão dos estados, costurando acordos políticos, manteve as regras inalteradas, graças ao veto presidencial que possibilitou a manutenção nas mãos dos estados do poder de conceder incentivos fiscais.

Essa “guerra” já perdura há mais de 30 anos, sem que haja vontade política para qualquer reforço ao cumprimento da LC nº 24/75. Somos, portanto, levados a acreditar, como aponta Varsano (1997) que os estímulos econômicos têm sobrepujado as disposições legais em contrário. Cabe salientar que o poder econômico tem sido tão eficiente que nem mesmo o autoritário regime militar teve forças ou vontade política suficiente para fazer cumprir a lei.

Segundo Varsano (1997) uma alternativa viável para o restabelecimento de uma política pública saudável seria a mudança da sinalização econômica, com alteração da legislação que trata da tributação dos fluxos de comércio interestadual pelo ICMS com adoção do princípio do destino, eliminando alíquotas interestaduais, transformando o ICMS em um efetivo tributo sobre o consumo e não mais sobre a produção.

A explicação para isso fundamenta-se na sistemática vigente de tributação do comércio interestadual, pois, como explica Varsano (1997), ela é um fator de estímulo à política de atração de empresas mediante a “guerra fiscal”, que contraria por completo a política de desenvolvimento regional e de desconcentração industrial.

Varsano (1997) explica que em razão da alíquota do ICMS aplicável às transações interestaduais ser inferior à alíquota aplicável a uma operação interna, possibilita-se que haja repartição de receita entre as unidades de origem e de destino. Desse modo, um estado “A”,

no intuito de aumentar seu parque industrial-comercial, pode atrair, por meio de devolução de imposto a recolher, empreendimentos para o seu território, mesmo quando todo o mercado consumidor do bem por eles produzidos situe-se em outro estado “B”. Isso ocorre porque, ainda que haja igualdade de condições de produção entre os empreendimentos situados nos estados “A” e “B”, a perda de eficiência econômica materializada no aumento dos custos de transporte é compensada para a empresa beneficiada com o incentivo fiscal (devolução de imposto).

A vantagem conferida para determinadas empresas em relação aos seus competidores localizados no estado destino, segundo (Varsano, 1977), acaba por gerar mais pressão aos demais governos pela concessão de benefícios semelhantes, o que termina por impactar sobre os cofres públicos ao desencadear uma generalizada “guerra fiscal” entre os demais estados da federação. Observa-se, portanto, com o acirramento da “guerra fiscal” e o (in)consequente avolumamento das renúncias fiscais, que:

Os estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infraestrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção. Essas batalhas fiscais passam a ser vencidas somente por aqueles que possuem maior poder financeiro, que são também os que têm acesso mais fácil a crédito. Ao mesmo tempo, com a generalização dos benefícios fiscais - todos os estados concedendo incentivos semelhantes -, estes perdem seu poder de estímulo, que depende de diferenças na tributação. A guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação, que não têm qualquer efeito estimulador. Em face da redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função da qualidade da infraestrutura oferecida (VARSAÑO, 1997).

A sistemática de tributação sobre o princípio do destino, proposta por Varsano (1997), segundo o próprio autor, não elimina de todo a “guerra fiscal”, mas impõe forte restrição à eficácia dos incentivos do ICMS, uma vez que toda saída de mercadoria destinada a outro estado não servirá de base para a concessão de incentivos. Ademais, como a CF/88 “veda aos estados estabelecer diferença tributária entre bens em razão de sua procedência ou destino, não há como privilegiar o consumo de bens produzidos no estado”. Assim, a única forma possível de conceder benefício fiscal será a redução do imposto a recolher, agora dependente do volume de vendas para dentro do próprio estado.

As vantagens secundárias desse regime, para Varsano (1977), seriam a eliminação da injusta redistribuição de receita entre estados; contudo, a mudança traria consigo a necessidade de reestruturação das administrações fazendárias estaduais, em especial nos

estados menos desenvolvidos, dada a expansão da base de contribuintes a ser fiscalizada e por conseguinte o estímulo à sonegação.

A política de atração de investimentos foi originalmente concebida como um mecanismo seletivo, destinado a estimular vantagens comparativas localizadas e em caráter temporário, mas passou a ter características genéricas e atemporais. Por essa razão, o instrumento perdeu substancial parte de sua eficácia.

Observamos que a “guerra fiscal” desenvolveu-se pelo interesse dos estados, com a omissão da União, em que os primeiros optaram por abrir mão de uma política fiscal estável que propiciasse o saneamento de suas finanças por uma política de busca de investimentos e geração de empregos, baseada em benefícios fiscais sobre o ICMS deformando a neutralidade desse tributo, e impedindo o crescimento da arrecadação do ICMS.

Observamos que as concessões angariadas pelo setor privado culminariam em última instância, como afirma Barros Junior (2011), em uma verdadeira farra fiscal, sem qualquer racionalidade tributária, ou mesmo qualquer efeito positivo na competitividade real da economia nacional.

Contudo, não discutimos como dentro de uma mesma região concessora de benefícios a grandes empreendimentos os governos “esquecem” de empreendedores locais atuantes sobre o mesmo segmento daqueles já beneficiados. Como aponta Barros Junior (2011) seja “pela ausência de bom trânsito político e/ou por não ter alcançado ainda determinado porte ficam de fora das vantagens obtidas, inclusive chegando a inviabilizar alguns desses”.

Além de um conflito de cunho federativo, há uma clivagem de tratamento que pode ser caracterizada, de acordo com Chomsky (2002), como uma verdadeira proteção estatal e subsídio público para alguns setores mais ricos, em detrimento de uma rígida disciplina de mercado para os pobres.

Desse modo, para tratar dessa assimetria de tratamento, discutiremos como a introdução do SIMPLES-N impactou nessa relação e o papel exercido pelos micro e pequenos empreendimentos nas economias regionais.

## **2.5 A POLÍTICA DE INCENTIVOS AOS MICRO E PEQUENOS EMPREENDIMENTOS VIA REGIMES ESPECIAIS E SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO: DO SIMPLES FEDERAL AO SIMPLES NACIONAL**

Há muitos anos que os micro e pequenos empreendimentos já se tornaram, proporcionalmente, o maior empregador do país, mas mesmo assim, historicamente, sempre estiveram sujeitos à pesada carga tributária e burocracia existentes, o que sempre dificultou o desenvolvimento desses negócios (FABRETTI, 2007).

Essas dificuldades, pelas quais passam as MEEPP, têm-se elevado ao longo do tempo, a ponto de inviabilizar a manutenção dos pequenos empreendimentos: “A carga tributária e a burocracia cresceram tanto que a instalação de pequenas empresas em nosso País se tornou praticamente inviável, daí resultando o elevado e crescente índice de desemprego” (MACHADO, 2004).

Esse papel de destaque dos pequenos empreendimentos para o desenvolvimento pode ser visto ao longo da História em todos os sistemas econômicos. Contudo, ainda que os pequenos comerciantes e artesãos sempre tivessem um papel economicamente relevante, isso não representou necessariamente a valorização do seu trabalho sob o ponto de vista social. (KARKACHE, 2009)

Situando essa questão histórica, podemos observar como a revolução industrial na Europa implicou na reestruturação dos pequenos negócios, que tiveram de se adaptar aos novos tempos para sobreviver, na medida em que lhes foi imposta uma nova realidade na qual se modificaram as relações de trabalho, associadas à concentração de capitais, à formação de cartéis, monopólios e oligopólios (BATALHA, 1989)

A Primeira legislação europeia a proteger os pequenos negócios após a revolução industrial viria apenas com o Código Alemão do Comércio de 1897, que segundo Palermo (2002), “distinguiu os comerciantes plenos ou normais dos pequenos comerciantes, para o fim de declarar que não se aplicavam, quanto a estes, as disposições sobre firma, registro comercial, livros de comércio e mandato mercantil”.

No Brasil, por sua vez, as dificuldades para os pequenos empreendedores não seriam menores. A partir de uma perspectiva histórico-jurídica, observamos, desde as raízes



históricas da formação econômica do país, a escassez e descontinuidade de políticas públicas para o desenvolvimento dos pequenos negócios. Contudo, ainda assim, mesmo que por questões externas à política econômica da metrópole portuguesa, o marco inicial das políticas de incentivo ao desenvolvimento dos pequenos negócios no Brasil é anterior à legislação alemã, pois, como indica Cunha (2010), seu início assenta-se no início do século XIX, com o Alvará de 28 de abril de 1808, de D. João VI, que permitiu a abertura de fábricas no Brasil.

Considerando os termos impostos pelo pacto colonial, que nos impunha um papel definido como periferia na estrutura do comércio internacional, as medidas advindas do mencionado Alvará podem ser consideradas (ainda que involuntariamente) como a primeira iniciativa de incentivo aos pequenos empreendimentos, realizada nessas terras até então.

Contudo, ainda que não tenha produzido efeitos concretos, sobretudo em face da devastadora concorrência decorrente do comércio com a Inglaterra, como explica Karkache (2009), o referido alvará tomava medidas significantes, como a isenção do imposto de exportação sobre os produtos manufaturados no Brasil, e possibilitava a concessão de empréstimos a diversos segmentos da produção nacional, tais como o ferro, lã, seda e algodão, representando a quebra do paradigma do desestímulo às atividades comerciais e industriais próprias do Brasil, em benefício da metrópole portuguesa.

Ainda que limitados pelo modelo econômico agrícola monocultor-escravista do Império Brasileiro, a adoção, por D. Pedro II, de uma política protecionista ao mercado interno criaria melhores condições para o desenvolvimento de pequenas indústrias e comércio nas regiões portuárias do Brasil, que ganhariam forte impulso com o desenvolvimento de um mercado interno a partir da influência da imigração de europeus, que, na primeira metade do século XX, criaram muitas pequenas empresas prestadoras de serviços (KARKACHE, 2009).

Outras normas merecedoras de destaque viriam apenas a partir do século XX, inicialmente com o advento do Decreto-Lei nº 7.661, de 1945 (Lei de Falências), que previa em seu corpo tratamento favorecido ao comerciante individual e ao pequeno comércio, prevendo isenção de pena por crime falimentar e pela falta ou defeitos de escrituração.

Posteriormente, a Lei Federal nº 4.506, de 1964 previu a possibilidade de isenção do imposto sobre a renda para firmas individuais (art.29) e sociedades cooperativas (art.31). Durante a vigência do regime militar outras importantes medidas seriam adotadas sobre o tema, como a definição do conceito de “pequeno comerciante”, surgida em 1969, a partir do

Decreto-Lei nº 486 (regulamentado pelo Decreto nº 64.567, de 1969) que previa ainda seu favorecimento para fins de escrituração contábil. Considerava-se, nos termos do DL nº 486, pequeno comerciante a pessoa natural inscrita no registro do comércio, desde que exercesse atividade artesanal ou outra atividade com predomínio do seu próprio trabalho (ou de sua família) em um só estabelecimento, obedecido o teto de receita bruta anual não superior a 100 (cem) vezes o maior salário mínimo mensal vigente no país e cujo capital não ultrapassasse 20 (vinte) vezes o valor daquele salário mínimo.

No intuito de diminuir às dificuldades às quais os pequenos empreendedores estão submetidos, a partir da década de 1970 o governo militar brasileiro e os demais entes federados, passariam a tomar medidas mais concretas, com o discurso de fortalecimento desses negócios.

Em 1972 era criado o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa (Cebrae), como uma associação civil, sem fins lucrativos, com a finalidade de criar um sistema brasileiro de assistência à pequena e média empresa “tendo como sócios fundadores o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), a Financiadora de Estudos e Projetos S/A (Finep) e a Associação Brasileira de Bancos de Desenvolvimento (ABDE)” (KARKACHE, 2009, f. 22).

Posteriormente, o Cebrae deu origem ao atual Serviço Brasileiro de Assistência às Micro e Pequenas Empresa (Sebrae), tendo por missão promover a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos empreendimentos de micro e pequeno porte. A transformação do Cebrae em Sebrae, pela Lei nº 8.029/1990, mais do que uma mudança de nomenclatura, “representou o deslocamento da ação pública para a paraestatal” no âmbito das MEEPP. Assim o Sebrae ficou constituído como entidade civil de serviço social autônoma sem fins lucrativos, com o governo federal assumindo a condição de minoritário no Conselho Deliberativo. Ao Sebrae foi garantido recursos da contribuição compulsória de 0,3% (zero vírgula três por cento) incidente sobre a folha de pagamentos das empresas (NARETTO, BOTELHO e MENDONÇA, 2004).

Ainda na década de 1970, foi editada a primeira norma infraconstitucional que simplificou a tributação das MEEPP, a Lei Federal nº. 6.468/77, que estabeleceu a sistemática do cálculo do IRPJ com base no lucro presumido; dispôs sobre o primeiro regime de tributação simplificada para as pessoas jurídicas de pequeno porte, estabelecendo isenção do

imposto de renda para aquelas que auferissem reduzida receita bruta (sofrendo alterações em 1978, pelo Decreto-Lei nº 1.647; e em 1979, pelo Decreto-Lei nº 1.706).

Art. 1º As firmas individuais e as sociedades por quotas de responsabilidade limitada ou em nome coletivo, de receita bruta anual não superior ao valor de cem mil Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, poderão optar pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido, nos termos desta lei. [...]. Art. 4º - As pessoas jurídicas que optarem pelo regime tributário previsto nesta Lei estarão desobrigadas, perante o fisco federal, de escrituração contábil, da correção monetária do ativo imobilizado e do cálculo da manutenção do capital do giro próprio. [...] Art. 10 - Ficam isentas do imposto de renda as empresas individuais, qualquer que seja a sua atividade econômica, e as sociedades que explorarem exclusivamente atividades agrícolas, pastoris, comerciais ou industriais, cuja receita bruta anual, inclusive as não operacionais, não seja superior ao valor de 700 (setecentas) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional.

Como medida do Ministério da Desburocratização, o Decreto-Lei nº 1.780, de 1980, estabeleceu a dispensa de obrigações, assessorias e isenção de imposto sobre a renda para pequenas empresas, (alterada pelos Decretos-Lei nº 1.973, de 1982; nº 2.064, de 1983 e nº 2.065, de 1983). Já a Lei Federal nº 6.939, de 1981 concedeu regime sumário de registro e arquivamento no Registro do Comércio para as firmas individuais e sociedades mercantis.

Em 1984 seria promulgado o mais importante texto legislativo para as MEEPP até a CF/88, a Lei Federal nº 7.256 instituindo o primeiro Estatuto da Microempresa. Essa norma concedeu a isenção de diversos tributos federais, tais como: IRPJ, PIS, Finsocial e taxas federais de polícia.

Art. 1º - À microempresa é assegurado tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, de acordo com o disposto nesta Lei. Parágrafo único - O tratamento estabelecido nesta Lei não exclui outros benefícios que tenham sido ou vierem a ser concedidos às microempresas. [...] Art. 2º - Consideram-se microempresas, para os fins desta Lei, as pessoas jurídicas e as firmas individuais que tiverem receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de 10.000 (dez mil) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, tomando-se por referência o valor desses títulos no mês de janeiro do ano-base. [...] Art. 11 - A microempresa fica isenta dos seguintes tributos: I - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; II - imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativas a títulos ou valores mobiliários; III - imposto sobre serviços de transporte e comunicações; IV - imposto sobre a extração, a circulação, distribuição ou consumo de minerais do País; V - (VETADO); VI - contribuições ao Programa de Integração Social - PIS [...]; VII - taxas federais vinculadas exclusivamente ao exercício do poder de polícia [...]; VIII - taxas e emolumentos remuneratórios do registro [...].

O Primeiro Estatuto da microempresa introduziu uma nova definição ao conceito de MEEP, concedeu benefícios tributários em relação a tributos federais, bem como outros benefícios nos campos administrativo, trabalhista, previdenciário, creditício e de desenvolvimento empresarial.

No final do regime militar, a União promulgou a Lei Complementar 48/84 ampliando os benefícios às MEEPP, concedendo isenção para o imposto dos estados sobre a circulação de mercadorias (ICM) e o imposto dos municípios sobre serviços (ISS). Contudo, esses benefícios perdurariam por pouco tempo, pois, com a redemocratização, em razão da reserva de competência tributária estabelecida pela nova Carta Magna, e, constituindo a LC48 uma isenção heterônoma, ou seja, sobre tributos que não eram de competência do ente concedente, essa isenção não foi recepcionada pela CF/88, perdendo seus efeitos daí em diante (SOTTO, 2007).

### **2.5.1 A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO ÀS MEEPP**

A Carta de 1988 foi a primeira constituição brasileira a prever uma proteção às MEEPP, integrando-as ao ordenamento constitucional no capítulo que trata da defesa da ordem econômica, ou seja, em ramo do direito econômico, que constitui “[...] o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica (mundo do ser)” (CUNHA, 2010, f. 209).

Nesse mesmo capítulo da Constituição ficaram estabelecidas as hipóteses em que o governo poderia intervir no domínio econômico, cuidando em buscar a redução das desigualdades, o pleno emprego e valorização dos pequenos negócios, por intermédio da aplicação de normas tributárias extrafiscais, que teriam por objetivo induzir uma ação ou inação do particular em sua atividade econômica para que fossem alcançados os objetivos socioeconômicos previstos pelos princípios Constitucionais:

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte

constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (Art. 170, CF/88).

Desse modo, no que tange ao tratamento das MEEPP, o legislador constituinte, assim como para os incentivos fiscais em geral, optou por estabelecer uma ordem econômica intervencionista, ao utilizar o direito para tentar alterar uma ordem econômica posta.

Como explica Cunha (2010, f. 211), ainda que a Constituição consagre que teremos uma economia de mercado de natureza capitalista, houve priorização aos valores do trabalho humano sobre os demais valores dessa economia de mercado, orientando com isso a intervenção do Estado na economia, no intuito de fazer valer esses valores sociais do trabalho, “que, ao lado da iniciativa privada, constituem o fundamento não só da ordem econômica, mas da própria República Federativa do Brasil (CF/88, art. 1º, IV)”.

Portanto, face as disposições constitucionais, a concessão de um tratamento diferenciado às MEEPP não constituiria um fim em si mesmo, pois, como explica Aguiar (2008), implicaria, em verdade, em um meio para a realização e o alcance de objetivos maiores, fundamentais para o Estado Brasileiro. Desse modo, as disposições constitucionais quanto ao tratamento a ser dispensado às MEEPP passaram a demandar no plano imediato “a intervenção indireta do Estado sobre o domínio econômico no exercício da função de incentivo, via extrafiscalidade tributária, o fim é o favorecimento e o fortalecimento das micro e pequenas empresas, porquanto pilares, princípios primordiais da Ordem Econômica”, conforme dispõe a art. 170, IX, da CF/88 (AGUIAR, 2008, f. 182).

Por outro lado, o plano indireto dessas disposições constitucionais foi o de incentivar as empresas de menor poder econômico a realizar os objetivos fundamentais, e também os próprios fundamentos da nossa República ou seja, via tratamento jurídico diferenciado com a concessão de benefícios de toda ordem e a simplificação da burocracia com o lícito desenvolvimento de atividades econômicas desse porte, consegue-se:

[...] a formalização de negócios econômicos de pequena monta que, em virtude dos excessos burocráticos da legislação brasileira não se desenvolveria, ou se desenvolveria informalmente, e, ao mesmo tempo, labora de modo direto no fomento do desenvolvimento nacional (Art. 3º, II, da Constituição Federal), na erradicação da pobreza e redução das desigualdades (Art. 3º, III, da Constituição Federal); e promove a dignidade da pessoa humana pela valorização do seu trabalho (Art. 1º, incisos III e IV; e Art. 170, *caput*, da Constituição de 1988), porque gera um maior número de empregos formais (AGUIAR, 2008, f. 182).

Essa previsão constitucional para a concessão de tratamento jurídico diferenciado às MEEPP constitui, para Aguiar (2008, f. 187), em princípio vetor da Ordem Econômica, que, associado aos demais princípios que orientam esse domínio econômico, trabalham em favor

[...] da garantia da livre iniciativa e da valorização do trabalho humano, fins da Ordem Econômica e fundamentos da República Federativa do Brasil. Ou seja, como todos os demais princípios que regem a Ordem Econômica, este não é um fim em si, mas, como já aventado, é meio para a consecução de outros fins. Está, portanto, em consonância com o *telos* constitucional.

A justificativa para uma ação governamental que priorize as MEEPP, segundo Viol e Rodrigues (2000, p. 7), reside em aspectos de eficiência econômica e de equidade. Quanto à eficiência econômica, “as pequenas empresas enfrentam possíveis deseconomias de escala e imperfeições de mercado, além de possuir um alto custo fixo, fatores que dificultam que essas empresas atinjam o equilíbrio desejado”. No que tange à equidade, as MEEPP “suportam um custo desproporcional, sobretudo no cumprimento de suas obrigações legais e de burocracia, quando comparadas a empresas de maior porte. Além disso [...] desempenham importante papel na geração de empregos e na dinâmica da economia [...]”.

Elali (2007) prossegue explicando que o princípio constitucional que assegura a proteção às MEEPP, em acordo com os objetivos da ordem econômica, visa à manutenção do equilíbrio concorrencial em um mercado no qual grandes e pequenos concorrentes se sujeitam às mesmas regras, em que “a concorrência nunca será aquela proposta pela Constituição, isto é, os pequenos serão sempre prejudicados, o que vai de encontro à própria noção de livre concorrência, isonomia, pois o tratamento igual se dá entre iguais”.

Essa previsão de concessão de um tratamento especial aos pequenos negócios por parte do legislador constitucional existe em razão “das desvantagens comparativas que as menores têm em relação às outras” (PETTER, 2005). Nesse sentido, “[...] a isonomia tributária impõe a desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos que estejam em situação desigual, na medida das desigualdades entre eles havidas” (VALADÃO, 2001). Assim seria possível “implementar a justiça tributária por meio da consideração da capacidade contributiva” (ÁVILA, 2001, p.18) que constitui “direito subjetivo a um tratamento diferente das demais, sem o risco de afronta à isonomia” (KARKACHE, 2009, f. 105).

Esse direito subjetivo de contribuir menos que as demais empresas, para Karkache (2009), foi resultado da vontade do legislador constituinte de introduzir em nosso ordenamento o princípio do Tratamento Favorecido, que

Não se resume, portanto, à mera simplificação de obrigações acessórias. Simplificar e eliminar obrigações reduz os “custos burocráticos” das pequenas empresas, o que sem dúvida é uma medida de favorecimento, mas de nada adianta se continuarem sujeitas à mesma proporção de exação que as empresas de maior porte. Conclusão diversa negaria a coordenação do Princípio do Tratamento Favorecido com os demais, sobretudo com os Princípios da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva, o que não nos parece a melhor exegese de nosso sistema constitucional. (KARKACHE, 2009, f. 285-286).

Como explica Petter (2005), essa proteção se faz necessária, uma vez que quando a economia é deixada a agir tão somente segundo as livres forças do mercado ela tem a tendência a criar situações monopolísticas e oligopolísticas, pois as empresas de grande vulto controlam parcela significativa do mercado

Impondo aos concorrentes a dura realidade através do poder econômico que representam. São naturais, então, as dificuldades de criação e desenvolvimento a que pequenas e micro ficam expostas. Neste sentido, a adoção de um tratamento favorecido pode fomentar a sobrevivência dos pequenos, provocando maior presença de agentes econômicos na economia, o que invariavelmente se traduz em benefícios a consumidores e ao próprio mercado em face do estímulo da concorrência.

Aguiar (2008) fecha a questão explicando que, para além da livre concorrência, os princípios constitucionais asseguram a livre iniciativa, ao ventilar a ideia de igualdade vertical, na medida em que resulta em um tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situação distinta, pois, como indica Petter (2005), esse tratamento jurídico especial tem o objetivo de incentivá-los, no intuito de beneficiar com isso a coletividade, ao limitar o abuso de poder pela concentração econômica na medida que fomenta o crescimento do número de MEEPPs, criando um força contrária à tendência concentracionista do mercado.

Observamos, portanto, que as raízes modernas do tratamento especial e diferenciado a ser concedido aos micro e pequenos empreendimentos constitui um verdadeiro direito garantido aos pequenos empreendimentos de ter de suportar uma carga tributária inferior aos demais. Direito esse que se assenta no pacto jurídico firmado em 1988 pela Constituição Federal, fundadas, em especial, em três princípios constitucionais: “a redução das desigualdades sociais e regionais” (que também constitui objetivo fundamental da República,

art. 3º,CF/88); a “busca do pleno emprego”, (que busca propiciar trabalho a todos aqueles em condições de exercer uma atividade produtiva) e o “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (CF/88, art. 170).

### **2.5.2 SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS - SIMPLES**

O comando previsto no artigo 170 implica em um dever dos entes federados em conferir tratamento tributário diferenciado a todos os micro e pequenos empreendimentos (SOTTO, 2007), cuja omissão, per sí, constituiria uma inconstitucionalidade por omissão (CUNHA, 2010). Nesse sentido, a norma constitucional, segundo Cunha (2010), institui tanto uma competência, quanto um comando, para que os entes estatais estabeleçam um tratamento jurídico diferenciado através de normas que distingam as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte; simplifiquem, reduzam e até eliminem obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Todos esses princípios, que orientam os entes federados a agir em prol dos valores da nossa República, desdobram-se no comando para que a União, os estados, municípios e o Distrito Federal intervenham em prol dos micro e pequenos empreendimentos, como materializado no artigo 179:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (CF/88, art.179).

Dando continuidade à regulamentação constitucional, no ano de 1994 foi promulgado o segundo Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (Lei Federal nº 8.864), estabelecendo, conforme prescrito no artigo 179 da CF/88, normas relativas ao tratamento diferenciado e simplificado para as MEEPP, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista creditício e de desenvolvimento empresarial e simplificando obrigações acessórias (SOTTO, 2007).



Mas, deve-se destacar que, sob o aspecto tributário do comando constitucional, o primeiro regime especial e simplificado de tributação nasceu, efetivamente, apenas a partir da Lei nº 9.317/96, sob a denominação de Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições e apelidado de SIMPLES (doravante apenas SIMPLES-F), que regulamentou o tratamento diferenciado no que se refere aos tributos federais, possibilitando, contudo, a inclusão de tributos estaduais, mediante convênios com os respectivos estados.

Art. 1º Esta Lei regula, em conformidade com o disposto no art. 179 da Constituição, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte, relativo aos impostos e às contribuições que menciona. [...] Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. § 1º A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições: a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ; b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep; c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins; e) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; f) Contribuições para a Seguridade Social [...] ( Lei nº 9.317/96)

Nesse sentido, Barbosa (2009) lembra que até então a regra esculpida no artigo 179 da CF/88 tinha eficácia limitada, era de cunho programático e carecia de lei específica para possuir eficácia plena e assim produzir os efeitos almejados. Ainda que parte desse regulamento fosse coberto pelo primeiro Estatuto da Microempresa (Lei nº 7.256/84), posteriormente substituídos pelas Leis nº 8.864/94 e nº 9.841/99, sua plenitude viria apenas com a promulgação da Lei nº 9.317/1996 (SIMPLES-F).

Durante a implementação do SIMPLES-F, muito discutiu-se acerca de sua natureza jurídica e constitucionalidade face as demais normas estabelecidas na Carta Magna. Constituiria o SIMPLES-F um tributo novo, configurado sob a forma de um imposto único, ou uma mera justaposição, configurada sob a forma de arrecadação conjunta de tributos com natureza diversa?

Autores, como Dias (2000), defenderam que um regime unificado de arrecadação seria incompatível com o preceito constitucional da estrita legalidade, razão pela qual sua subsistência no plano normativo obrigaria a compreendê-lo como nova espécie tributária, com fato gerador, contribuintes e alíquotas próprias voltados unicamente para os microempresários e empresários de pequeno porte optantes.

Outra linha de doutrinadores, como COSTA 2000, ia além, e entendia que o SIMPLES-F criou uma regra matriz de incidência de imposto novo; portanto, pouco importaria sua denominação, pois por infringência ao artigo 154 da CF/88, que trata da competência tributária residual, o SIMPLES, seria inconstitucional.

Caso o SIMPLES fosse considerado como um novo tributo, o mesmo iria de encontro às normas constitucionais estabelecidas nos artigos 170, IX; 179 e 146, III, “d”, e seu parágrafo único, pois, como explica Cunha (2010, f. 260), esses comandos referem-se à instituição de um tratamento diferenciado e favorecido, por intermédio de “um sistema de recolhimento unificado dos tributos existentes, com regimes especiais em relação a alguns deles”, ou seja, essa norma estabelecia a possibilidade de instituição de um regime unificado de tributos e não um novo tributo.

Como apontou Costa (2000), nem mesmo na competência subsidiária que a União detém para criar tributos e suas disposições constitucionais o SIMPLES-F encontraria guarida, pois contrariamente a norma posta, esse sistema seria cumulativo e possuidor de base de cálculo próprio de outros tributos.

Não se tratava contudo, de um imposto único, como explica Fabretti (2007), mas, em verdade, pura e simplesmente a unificação de pagamento de distintos tributos e contribuições. Nesse sentido, o SIMPLES-F, segundo Delgado (2007, p.9), unificou, simplificou e favoreceu o recolhimento de tributos por MEEPP, aplicando “alíquotas reduzidas (ainda que progressivas) sobre uma mesma base de cálculo (o faturamento bruto)”, objetivando atrair esses empreendimentos para a “órbita regular, legal, formal da economia brasileira”. As vantagens oferecidas pelo SIMPLES Federal às MEEPP seriam, para o autor, por exemplo:

- a) a Tributação com alíquotas favorecidas em função do faturamento bruto alcançado;
- b) recolhimento centralizado pela, Receita Federal, de impostos e contribuições federais;
- c) cálculo simplificado do valor a ser recolhido;
- d) Escrituração simplificada das atividades empresariais;
- e) dispensa do pagamento de algumas contribuições federais (a exemplo Sesc, Sesi, Senai, Senac, Sebrae);
- f) dispensa de retenção de tributos e contribuições na fonte;
- g) isenção dos rendimentos distribuídos aos sócios e ao titular, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário (DELGADO, 2007, p.9).

Havia, ainda, como dito, a possibilidade de realização de convênios entre os entes federados e a União para inclusão de tributos de estados e municípios no regime. A maioria dos estados e municípios optou por não os realizar, preferindo criar sua própria legislação, no intuito de assegurar a arrecadação própria (FARACHE, 2008).

No entendimento de Viol e Rodrigues (2000), a baixa adesão dos estados e municípios ao SIMPLES decorreu do desejo de maior independência desses entes, pelo temor da perda da capacidade de legislar sobre os impostos de sua competência e dispor sobre suas políticas públicas e interesses. Entre os temores das unidades federadas estaria o de suportar limitações em seus poderes para

[...] ajustar alíquotas ou diminuir isenções em um período de maior necessidade de receita e de fiscalizar, efetivamente, o imposto. Mais do que isso, dada a grande diversidade econômico-tributária existente entre os Estados brasileiros, os limites e alíquotas sugeridos pelo Governo Federal podem não se adequar à realidade de determinada jurisdição, especialmente as mais pobres. (VIOL e RODRIGUES, 2000, p. 48)

Viol e Rodrigues (2000, p. 48) prosseguem explicando que “a falta de adesão não implica tratamento igualitário do ICMS e ISS entre pequenas e grandes empresas no País. Muito pelo contrário, quase todos os Estados instituíram algum sistema de tratamento favorecido a pequenas empresas, algumas vezes similar ao SIMPLES”. E mais, ressaltam que essa diversidade traria a vantagem de uma maior adequação à realidade local ou regional. Isto porque

Em geral, os governos permitem que o imposto seja pago em bases presumidas sobre o faturamento ou como uma cota-fixa (independente das vendas do período). No entanto, cada governo fixou limites próprios de conceituação da pequena empresa e aplica regras particulares em sua legislação. É lógico que essa falta de harmonização de critérios está longe de ser uma situação ideal, mas o importante é que, dadas as condições federativas do País, as micro e pequenas empresas estão, de fato, desfrutando de algum sistema favorecido, não importando suas particularidades”. (VIOL e RODRIGUES, 2000, p. 48)

De todo modo, como explica Farache (2008, f. 16), ainda que esparsadamente, de algum modo os entes federados vinham concedendo, como previsto na seara constitucional, diminuição de burocracia para abertura de novas empresas, associada à “redução da carga tributária, tratamento fiscal diferenciado e oferta de crédito para incentivar a criação, o sustento e o desenvolvimento do maior número de micro e pequenos empreendimentos em seus territórios”, constituindo, em paralelo ao sistema tributário nacional, o que o autor chamou de um mundo à parte, “um mundo especial”.

Em 1999, viria a ser editado o novo Estatuto da microempresa e Empresa de Pequeno Porte (Lei 9841/99). Essa norma, como aponta Sotto (2007), em nada modificou o SIMPLES-

F, atuando em paralelo, no campo administrativo, previdenciário, trabalhista, creditício e desenvolvimento empresarial.

Atribui-se como resultado alcançado pelo SIMPLES Federal o aumento de optantes para o regime na ordem de 40% (quarenta por cento), durante os anos de 2000 a 2005, associado a um desligamento de apenas 4% (quatro por cento) durante o período. Essa diferença entre a diminuição de não optantes e o aumento de optantes conota, segundo Delgado (2007), à abertura de novos estabelecimentos ou ao menos à legalização de empreendimentos preexistentes.

O SIMPLES-F, em 10 anos, durante um período caracterizado pela relativa estagnação econômica (2000-2005), proporcionou outros importantes efeitos sobre a economia nacional (formal e informal). Conforme explica Delgado (2007), o regime propiciou resultados significativos sobre criação de microempresas e vínculos empregatícios correspondentes. Os dados do autor apontam para um crescimento das adesões de microempreendimentos ao SIMPLES na ordem de 7% (sete por cento) ao ano, enquanto o PIB apresentou crescimento de apenas 0,8% (oito décimos por cento)<sup>18</sup>.

Contudo, apesar desses resultados positivos alcançados durante a vigência do SIMPLES-F, o mesmo recebeu muitas e duras críticas, que pousaram especialmente sobre a sua sistemática de apuração, envolvendo questões como isonomia entre optantes e não optantes, restrição à sua adesão, até a falta de homogeneidade quanto à legislação.

Porém, face a extinção desse regime em 2006, deter-no-emos apenas em suas características gerais, deixando de lado suas especificidades e críticas, visto que teremos a oportunidade para retomar essas e novas questões e reiteraões de problemas oriundos do SIMPLES-F, mas agora sob o manto do seu regime sucessor, o “Super SIMPLES Nacional”, ou SIMPLES Nacional (SIMPLES-N).

---

<sup>18</sup> Delgado (2007) destaca que, mesmo que os novos empregos criados pelo SIMPLES ofereçam, em geral, baixos salários, até três salários mínimos, informações do Gfip-MPS registraram a criação líquida de quinhentos mil novos estabelecimentos optantes pelo SIMPLES-F, entre 2000 e 2005, criando no mínimo dois milhões de novos vínculos empregatícios pelos microempreendimentos de até 09 empregados.

### 2.5.3 A CONSTRUÇÃO DO REGIME SIMPLIFICADO NACIONAL

A construção de um regime simplificado nacional tomou corpo com as alterações promovidas na Constituição Federal de 1988, no ano de 2003, quando foi aprovada nos dois turnos, respectivamente, pelo Senado (por 64 votos contra 4 e por 64 votos contra 5) e na Câmara (por 378 votos contra 53 e por 346 votos contra 92) a Emenda à Constituição de nº 42, de 19 de dezembro, que introduziu diversas alterações ao Sistema Tributário Nacional.

A partir da EC nº 42/2003, a União foi autorizada a promulgar, mediante Lei Complementar, um novo tratamento diferenciado às MEEPP, assim como um regime único de arrecadação, mas, diversamente da norma de 1996, estariam incluídos tributos dos demais entes federados, concedendo a estes, em contrapartida, a garantia do repasse da correspondente parcela da arrecadação. Assim, foi disposto no artigo 146 da emenda que:

Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. **A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios** (grifo nosso), 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, CF/88).

O principal produto resultante da EC nº 42/2003, resultado da consolidação de muitos projetos e da mobilização de entidades da sociedade civil, seria portanto a permissão para a construção de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, que mais tarde tornar-se-ia a LC nº 123/2006.

O embrião do SIMPLES-N, para Abreu (2008, f. 121), foi gestado em 2003, no seio do Sebrae, que reuniu várias entidades representativas no processo de discussão que originou a proposta de criação de um regime que tivesse caráter nitidamente nacional e que unificasse os procedimentos, simplificando efetivamente a criação e a funcionalidade das MEEPP.

Contudo, essa proposta, segundo o autor, teria sido levada ao Congresso, porém dado o desinteresse da Receita Federal do Brasil em aprová-la, a mesma teria ficado “engavetada” na Câmara dos Deputados.

Contudo, esse cenário mudaria, como explica Abreu (2008, f. 121), com uma forte demanda do segmento comercial e industrial do País, representada pela Frente Parlamentar das Micro e Pequenas Empresas contra a política tributária do Governo Federal, que, exigindo a queda na carga tributária, acabaria “obrigando” o Ministro da Fazenda (Antônio Pallocci) e o Secretário da Receita Federal do Brasil (Jorge Rachid) a assumir alguns compromisso políticos, entre eles o de dar prosseguimento ao projeto da Lei Geral das MEEPP.

O processo legislativo que levaria ao SIMPLES-N, nos termos em que foi aprovado, entretanto, careceria de “um debate mais amplo com as fazendas dos estados e dos municípios”, pois, como expôs Abreu (2008, f. 119), a grande maioria dos deputados votou sem saber detalhes da Lei, a exemplo “que a nova Lei revogaria as isenções dos Simples estaduais, causando aumento de carga, fato que agora gera descontentamento entre os microempresários”.

A citada norma, por sua vez, possibilitou o estabelecimento do mais recente Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (Enmeapp), com regras gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às MEEPP no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Essa norma inovou o ordenamento jurídico, abrangendo campos diversos do direito, pois, além do Direito Tributário (SIMPLES-N), incluiu os ramos Civil, o Trabalhista, o Administrativo e o Processual.

Portanto, cabe ressaltar que o novo Enmeapp possui abrangência maior do que a do SIMPLES Nacional, pois, como lembra Cunha (2010, f. 269), o SIMPLES-N, enquanto regime tributário, está contido no estatuto, pois o tratamento favorecido no campo tributário é apenas um aspecto dessa norma, enquanto ela disciplina um completo e integral regramento das empresas de menor potencial econômico, em diversos “ramos” do direito. O regime especial é a parte desse regramento global fixando o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”.

Desse modo, é possível que um empreendimento possa ser excluído do regime tributário especial, ao passo que poderá simultaneamente estar enquadrado como MEEPP para todos os demais aspectos do Enmeapp.

Entre as diversas áreas englobadas pelo Enmeapp, destaca-se, para os interesses deste trabalho, a tributária, que, disposta no inciso I, do artigo 1º da norma, garante tratamento diferenciado, mediante regime especial, que abrange: a apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

O Enmeapp foi constituído na forma de norma nacional, incluindo regras gerais relativas a apuração e recolhimento de tributos dos entes federados brasileiros, mediante um sistema único de arrecadação e obrigações acessórias (FABRETTI, 2007).

A definição legal do SIMPLES Nacional é aquela contida no artigo 12 da chamada Lei Geral da microempresa: “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”.

Contudo, Santiago (2011) destaca que, dada a natureza “compartilhada” do regime, a definição mais correta deveria ter sido “[...] regime especial unificado e compartilhado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos”, face ao disposto no inciso IV, § único, art. 146 da CF/88 e ao próprio espírito da lei. Por sua vez Marins e Bertoldi (2007) conceituam o Simples-N como um

[...] regime especial de tributação por estimativa objetiva, constituindo em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.

Cabe lembrar que a promulgação da LC nº 123/2006 implicou na revogação dos regimes simplificados estaduais e o federal, dando lugar ao novo regime especial, nacional, que unificou no mesmo sistema de pagamentos tributos federais, estaduais e municipais (LAVIERI, 2007). Observamos, portanto, que a Emenda Constitucional 42/2003 modificou questões constitucionais-tributárias, em especial no que se refere ao tratamento diferenciado das MEEPP, pois através dessa emenda a União avocou para si poderes ao promulgar uma lei

nacional transferindo a capacidade tributária de outros entes para si, ao introduzir um regime que unifica a arrecadação de tributos estaduais e municipais sem anuência direta dos respectivos entes.

Alguns autores, como (QUEIROZ, 2006), consideraram que o SIMPLES-N não atingiu o pacto federativo, por estar em acordo com a Emenda Constitucional que o autorizou. Contudo, pensamos como muitos outros autores que consideram a constitucionalidade da própria Emenda duvidosa, por ferir o princípio federativo, ao macular a competência dos demais entes, como apontou Aguiar (2008).

O entendimento de Barreirinhas (2006) sobre a questão é que o Congresso Nacional, ao exercer o poder constituinte derivado, optou por centralizar a regulamentação legal do tratamento diferenciado a ser atribuído às MEEEPP. Desse modo, ao deixar de fomentar o modelo de associação por convênio entre os entes políticos e extinguir expressamente os seus sistemas tributários simplificados, relegou para si a exclusiva competência para instituir regime tributário único.

Ao tomar esse caminho da concentração de poder pelo governo central, o novo modelo legal adotado na reforma constitucional, segundo Barreirinhas (2006, p. 46), visava “à unificação dos regimes simplificados, ou mesmo incentivar as políticas estaduais e municipais em favor dos pequenos empreendimentos”. Contudo, essa opção, para o autor, ainda que tenha por parte do constituinte um fim nobre (favorecer as micro e pequenas empresas.) adotou um meio injustificável: “ceifando-se substancialmente as competências dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, agredindo suas autonomias financeiras e, conseqüentemente, o pacto federativo”.

Para Carrazza (2007), a LC n.º 123 não pode ter o poder de alterar a divisão constitucional de competência tributária entre os entes federados, tampouco de impor-lhes regras de observância obrigatória no que tange ao regime único de arrecadação, pois, de acordo com a melhor técnica legislativa à lei complementar cabe tão somente

[...] definir normas gerais, ou seja, declarar o perfil constitucional da competência tributária, dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ao mesmo tempo, cabe à lei ordinária (das pessoas políticas, de acordo com suas competências) a instituição, majoração, extinção, exoneração dos tributos a ela deferidos pela Constituição.



Considerando que não há qualquer divergência doutrinária acerca da autonomia dos entes federados como elemento essencial da Federação Brasileira e em sendo essa autonomia princípio basilar da Federação, aí incluída a capacidade do ente produzir suas próprias normas, de se autorregular e, no campo tributário, de exigir prestações compulsórias dos particulares para gerar os recursos necessários ao Estado, Barreirinhas (2006, p. 46-47), como muitos outros autores, entende que a Emenda Constitucional nº 42/2003 seria inconstitucional por tendência a abolir a forma federativa do Estado. Explica o autor que tendência a abolir a forma federativa do Estado pode ser entendida como “qualquer emenda que fira algum dos elementos característicos da Federação Brasileira. “Não é necessário que tal emenda fira de morte a Federação, basta que tal medida legislativa prejudique o pacto federativo, mesmo que, simplesmente, reduzindo o alcance de algum de seus princípios norteadores”.

LOUBET (2007), por sua vez, entende que não haveria inconstitucionalidade total da EC nº 42/2003, pois há pontos da norma, como a autorização para atuação conjunta dos Fiscos, que são incontestemente legais. O problema residiria na interpretação dada à Emenda Constitucional, distorcendo-a ao ponto de se tolerar arbitrariedades ao pacto federativo, pois “instituir um regime simplificado e centralizado de arrecadação de tributos não implica colocar a União no polo ativo da relação jurídica tributária de competência estadual, distrital ou municipal”.

Cunha (2010) complementa esse pensamento explicando que o enunciado original da CF/88, como o que outorgou a competência tributária aos entes, não poderia sofrer limitações do legislador reformador, por ir de encontro à *clausula petrea* que impede que qualquer proposta de emenda constitucional tenda a abolir a forma federativa de Estado.

Os controversos poderes concedidos pela EC nº 42/2003 à União, quando da análise da constitucionalidade do Projeto de Emenda Constitucional que deu origem à norma, pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara, foi objeto de voto pela sua inconstitucionalidade pela Deputada Denise Frossard, por esse mesmo entendimento quanto à “tendência em abolir a forma federativa de Estado”, como previsto no I do § 4º, do art. 60 da CF/88, como podemos observar em fragmentos de seu discurso arquivado na Câmara dos deputados:

Convenci-me de que a proposta, como um todo, padece do vício a que se comina a sanção de inconstitucionalidade. E isto se dá exatamente por sua tendência em abolir a forma federativa de Estado. [...] O sistema tributário foi organizado pela Assembléia Constituinte com base na forma federativa

de Estado. Trata-se de repartição de competência entre União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios. A reforma pelo Congresso Nacional, implicará em invasão da competência tributária dos Estados e dos Municípios. A competência integra a autonomia dos entes federativos. A partir da promulgação da Constituição, ficaram estabelecidas as regras do poder de tributar em nível federal, estadual e municipal, configurando o modelo federativo. Essa é a forma federativa criada pelo poder constituinte originário e que ficou incluída entre as cláusulas pétreas. Essa configuração não pode ser alterada pelo Poder Constituído, que somos nós, ou seja, o Congresso Nacional, sem que isso tipifique atentado contra a federação brasileira real, como transgressão dos limites estabelecidos na Constituição (art. 60 § 4º inciso I).[...] Assim, com o máximo respeito ao Eminent Relator e aos meus dignos pares, ousou divergir e votar pela inadmissibilidade da Proposta de Emenda Constitucional. Sala da Comissão, em 28 de maio de 2003, Juíza Denise Frossard, Deputada Federal.

Loubet (2007) explica que o comando seria melhor cumprido se o que tivesse sido criado fosse algo mais simples, como um sistema informatizado, que permitisse o uso conjunto e a expedição de guias unificadas ou pela manutenção da opção de inclusão dos demais entes federativos (como no SIMPLES Federal).

Nessa linha de pensamento, Marins e Bertoldi (2007) afirmam categoricamente que tal regime “conspira contra o pacto federativo ao permitir que o Congresso Nacional modifique, ao seu livre talante, as bases de incidência de tributos de competência Estadual, Municipal e Distrital [...]”, constituindo grave lesão à fórmula original da federação brasileira.

Para Cunha (2010), a LC nº 123/2006 amesquinhou a competência tributária e administrativa dos demais entes federados no momento em que o legislador nacional concedeu a União o poder, independentemente da anuência de estados e municípios, para determinar como e quando as obrigações principais e acessórias serão cobradas, limitando a autonomia financeira de tais entes federativos.

Assim, como destaca Farrache (2008), o SIMPLES-N difere do SIMPLES-F, principalmente pelos estados não mais poderem definir plenamente suas próprias políticas tributárias e fiscais de incentivo às MEEPP, como ainda por alcançar as prefeituras, integrando cadastros, e sincronizando os dados entre os entes federados.

Entre os defensores do regime, e sua constitucionalidade, Santiago (2011), ex-presidente do Comitê Gestor do SIMPLES Nacional, destaca que a promulgação da LC nº 123/2006, com base na EC nº 42 de 2003, teria sido um marco na história das MEEPP no Brasil, por integrar em um único documento legal todos os assuntos que envolvem a vida

normativa desse segmento, definido desde o conceito legal de ME e EPP; limites e vedações de ingresso ao regime; condições diferenciadas e favorecidas à sua abertura, registro, funcionamento e baixa, acesso a mercados, vendas ao poder público, sujeição à fiscalização pública, dentre outras.

Não podemos deixar de reconhecer que a EC nº 42/2003 explicitou conteúdos antes apenas implícitos na seara constitucional, trazendo ao ordenamento jurídico mais do que alterações de cunho formal e material, mas também trouxe por outro lado, em especial, “repercussões sobre a isonomia dos entes tributantes e a segurança jurídica dos contribuintes” (SOTTO, 2007, p.16).

Lange e Gonçalves (2007) reforçam essa discussão ao explicar que a despeito da EC nº 42/2003 ter entre seus objetivos a operacionalização da norma do artigo 179, da CF/88, e, para tanto, ter modificado o artigo 146 da CF/88, introduz a disposição que “cabe à lei complementar: I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. A Lei Complementar promulgada, segundo os autores, aparenta gerar, ao contrário do que se propunha, conflitos de competência em diversos de seus artigos.

Um desses conflitos, como apontam Lange e Gonçalves (2007, f.1), foi o de a União, “avocar para si a tarefa de legislar em nome dos estados e municípios da federação, em franca oposição às prerrogativas constitucionais dessas entidades, partindo do falso pressuposto de que tem autorização constitucional para fazê-lo”.

Considerando que no polo ativo da obrigação tributária, o SIMPLES-N concedeu poderes à União sobre a competência de estados e municípios, Brami-Celentano e Carvalho (2007) afirmam que a reforma tributária, implementada pela EC nº 42/2003, manteve a estrutura tributária injusta, ao tornar o sistema ainda mais regressivo, colocando o peso maior da arrecadação via tributação indireta sobre os mais pobres e sobre os assalariados.

Diversos autores debateram o alcance da norma, e mesmo sua necessidade, frente o SIMPLES-F, bem como sua própria constitucionalidade. Se de um lado defendeu-se a uniformização dos regimes regionais em um único regime nacional como condição *sine qua non* para que se cumpra a ordem constitucional que determina a simplificação das obrigações tributárias (SOTTO, 2007) em sentido oposto doutrinadores apontaram que o comando do

artigo 179, da CF/88 não previa ou permitia tamanha integração entre entes federados (LOUBET, 2007).

Se até a promulgação EC nº 42/2003, cada ente, a seu modo, dispensou tratamento especial às MEEPP, após a referida emenda, foi determinada uma integração que a despeito dos seus aspectos positivos pode resultar, em verdade, na centralização da atividade fiscalizadora dos tributos incluídos no SIMPLES-N pela União, nas mãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (LOUBET, 2007).

Nesse sentido, Silva (2006, p.3 e 4) critica a mera imposição de um sistema federalizado e autoritário de arrecadação de tributos de forma simplificada, pois, em seu entendimento, o sistema anterior poderia ter sido aprimorado para atrair estados e municípios, sem ter de ir de encontro ao federalismo vigente na atual constituição. Silva (2006) prossegue indicando que a promulgação da LC nº123/2006 fundamentou-se em uma presunção errônea que o art. 146 (III, “d”) da Constituição de 1988 teria permitido ao legislador estabelecer

[...] novas hipóteses de incidência tributária e novas formas de tributação, excluindo-as da incidência e do regime estatuído pelas leis tributárias estaduais e municipais. Isto é, a norma constitucional teria autorizado à lei complementar federal a criação de um regime único de tributação.

Nesse ponto, Silva (2006) explica que o que a constituição havia previsto foi a possibilidade de instituir um regime único, mas em nenhum momento previra que esse regime deveria submeter as suas regras aos entes federados. O autor complementa afirmando que a adesão dos demais entes federados deveria, assim como os contribuintes, ser voluntária, como era no SIMPLES-F.

Lange e Gonçalves (2007, f. 6) entendem que a extinção dos regimes especiais dos estados e municípios, através da inserção do artigo 94 nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, por intermédio da EC 42/2003, viola o Pacto Federativo ao ir de encontro aos artigos 1º, 18, 30, 60, 145, 151, 155 e 156 da CF/88. Ademais, seguindo o pensamento de Silva (2006) para os autores, a EC 42/2003 apenas permitiria que a Lei Complementar se concentrasse na definição do significado do tratamento diferenciado e favorecido às ME e EPP, como para “Estabelecer regras gerais para a instauração de um regime unificado de arrecadação [...]”.

Uma outra crítica apresentada por Silva (2006) é a imposição aos entes federados de um regime único de tributação, em lugar de um regime único de arrecadação, o qual não encontraria guarida na seara constitucional. Para o autor, em última instância, criou-se efetivamente uma espécie de imposto único, com regra de repasse para os entes federados e totalmente em desacordo com os princípios federativos instalados na Carta Magna vigente.

No mesmo sentido das críticas apresentadas, Silva (2006), Sotto (2007, p.66) expõem que a alteração do art. 146 na CF/88 foi decorrente de pressão política, que acabou instituindo “um instrumento de livre intromissão da União nos demais entes políticos, à revelia dos primados da isonomia das pessoas constitucionais, do federalismo e da autonomia dos municípios”.

Lange e Gonçalves (2007) criticam duramente o SIMPLES-N, afirmando que o regime não trouxe a festejada simplificação às MEEPP, ao contrário, revogou integralmente a Lei nº 9317/96, que, nos seus 31 artigos, era de linguagem simples, objetiva e em total conformidade com a CF/88.

Lange e Gonçalves (2007, f. 2) seguem indicando que a nova norma “nada tem de simples, tem tudo de supercomplexo, de superconfuso, de supermarketing”. Avançando nas críticas, os autores apontam que sua denominação “usa esta designação quase como um deboche aos pequenos empresários, e à diminuição de tributos em relação ao SIMPLES-F (Lei 9317/96) pode até ter ocorrido em alguns casos, mas em outros, principalmente na prestação de serviços, houve aumento da carga tributária”.

Recrudescendo suas críticas, Lange e Gonçalves (2007, f. 2) não poupam nem a imprensa, uma vez que em seu entendimento a lei foi divulgada sem nenhum exame crítico, apenas reproduzindo o discurso estatal. Os autores finalizam atestando que “[...] a vítima maior deste estelionato será, novamente, o pequeno empresário nacional”.

Tratando da forma federativa de Estado, e lembrando que esta é uma das cláusulas pétreas da Carta Política, portanto imutável, Barbosa (2009) lembra que a distribuição de competências constitucionais poderia ser revista; contudo, para tanto, far-se-ia necessária a manutenção da União Federal e garantida a autonomia das unidades federadas. Nesse sentido, o autor aduz que não é suficiente a mera divisão de competências para se implantar o federalismo fiscal, pois é necessário que seja mantido o equilíbrio entre a arrecadação das unidades federadas e suas respectivas responsabilidades.

Contudo, o SIMPLES-N, segundo Barbosa (2009), mesmo assim usurpou parte da competência constitucionalmente atribuída aos estados; por exemplo, entre outras ações, ao permitir a federalização da representação judicial da fazenda na cobrança dos débitos oriundos do regime simplificado, excluído com isso os procuradores de estados e municípios.

Devemos reconhecer que a EC nº 42/2003 possibilitou o avanço do SIMPLES-N para a criação da LC nº 123/2006, que instituiu o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, estabelecendo e consolidando-o. Por outro lado, o SIMPLES-F por si já constituía uma relevante inovação legislativa do governo federal, pois instrumentalizara no campo tributário a previsão de tratamento diferenciado previsto na CF/88. Apesar de ser alvo de críticas, englobava tributos apenas do governo federal, e a adesão por parte dos demais entes era optativa. Além disso, servira de inspiração para construção dos regimes estaduais e municipais instaurados em consonância com as peculiaridades locais e as políticas públicas instauradas.

O SIMPLES-N, por sua vez, apesar de ter consolidado o tratamento diferenciado e favorecido a ser concedido aos pequenos negócios, previsto pela norma maior do país, por outro lado avançou sobre competências de outros entes, bem como passou a congregiar tributos de natureza distintas, sem levar em consideração suas características intrínsecas.

Dada as controversas medidas impostas pela LC nº 23 de 2006, a mesma foi objeto de Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal. Até o momento, contudo, a União tem prevalecido seu ponto de vista na defesa da constitucionalidade do SIMPLES-N.

Cabe, no entanto, destacar que a Confederação Nacional dos Dirigentes Lojistas (CNDL) promoveu a Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 4384 junto ao STF, apontando a inconstitucionalidade da cobrança da diferença de alíquota do ICMS interestadual, um dos pontos centrais da discussão trazida por este trabalho, e ainda sem decisão por parte do Judiciário.

Contudo, mesmo acreditando que a LC nº 123 de 2006 padeça de certos vícios quanto à sua legalidade, não é o nosso papel julgar a constitucionalidade da norma, e, até a mudança de posicionamento por parte do STF, devemos assumir sua plena legalidade.

De todo modo, temos de concordar com Aguiar (2008), quando ele afirma que a sistemática simplificada de arrecadação e recolhimento de tributos assume clara conotação extrafiscal, pois a concessão desse tratamento diferenciado e favorecido constitui intervenção estatal sobre o domínio econômico, com objetivos econômicos e sociais. A grande questão é se a forma como foi construído o regime permitirá que o SIMPLES-N alcance seus objetivos.

## 2.6 REGIME SIMPLIFICADO NACIONAL E SUAS CARACTERÍSTICAS

A Lei Complementar nº 123, de 2006, como descrito em seu artigo primeiro, estabelece as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte por todos os entes federados abrangendo três grandes áreas: a primeira envolve a apuração e recolhimento dos impostos e contribuições; a segunda, o cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias; e a terceira, o acesso a crédito e ao mercado.

No que se refere à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições, a partir do SIMPLES-N passou a ser possível recolher mensal e conjuntamente uma nova gama de tributos, incluído nesse rol tributos das três esferas de governo: a) **federais**: 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) para a Seguridade Social; b) **estadual**: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; c) **municipal**: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

As MEEPP, optantes pelo SIMPLES Nacional, foram, ainda, dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, “inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo” (art.13, § 3º). E, isentas do IRPJ na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário dos valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da MEEPP optante, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados (art. 14).

Como os tributos envolvidos no SIMPLES-N são *numerus clausus*, excluem-se da arrecadação conjunta, devendo ser recolhidos à parte todos os demais tributos de competência da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios não relacionados nos incisos do art.13, da LC nº 123/2006.

A necessidade de administrar o regime integrado criado pelo Estatuto Nacional da microempresa e Empresa de Pequeno Porte acarretou na necessidade de implementação de um novo modelo de gestão para o regime, razão pela qual foram instituídos órgãos com competência para gerir os aspectos da norma carentes de regulamentação.

### **2.6.1 CARACTERÍSTICAS DO SIMPLES-N: GESTÃO COMPARTILHADA**

Os órgãos criados para gerir o Enmepp foram o Comitê Gestor do Simples Nacional, o Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e o Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios.

Ao Comitê Gestor do Simples Nacional, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por quatro representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, dois representantes dos estados e do Distrito Federal e dois representantes dos municípios, foram concedidos poderes para tratar dos aspectos tributários do Enmepp. Sua competência se estende para a regulamentação da opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime (§ 6º, art.2º, LC nº 123/2006).

Ao Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios, vinculado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, composto por representantes da União, dos estados e do Distrito Federal, dos municípios e demais órgãos de apoio e de registro empresarial, foi designada a competência para tratar do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas, regulamentando a inscrição, cadastro, abertura, alvará, arquivamento, licenças, permissão, autorização, registros e demais itens relativos à abertura, legalização e funcionamento de empresários e de pessoas jurídicas de qualquer porte, atividade econômica ou composição societária (§ 7º, art.2º, LC nº 123/2006).



Por fim, ao Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com a participação dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor, presidido e coordenado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, foi incumbido tratar das questões remanescentes que não seja da alçada dos dois primeiros.

Como a LC n° 123/2006 não abrangeu a execução plena de todo seu conteúdo, restou a regulamentação da aplicabilidade dessa norma a esses órgãos gestores, comandados diretamente pelo governo federal brasileiro. Observa-se, portanto, uma centralização excessiva de um sistema que se diz integrado, o que tem sido objeto de críticas por diversos setores.

O SIMPLES-N previu em sua normatização uma grande integração de ordem legislativa, administrativa e operacional entre todos os entes federados, envolvendo o interesse de cerca de 5.591 unidades federativas. Essa integração, segundo o então Secretário Executivo do SIMPLES-N (órgão da RFB) e Presidente do Comitê Gestor do SIMPLES Nacional Santiago (2011), impôs uma série de obstáculos a serem transpostos pelo CGSN num exíguo espaço de tempo, trazendo consigo um dos maiores desafios a ser superado pelo Comitê Gestor do SIMPLES-N.

Santiago (2011), a partir da perspectiva de gestor do regime simplificado, destaca que as dificuldades à implantação do regime foram de toda sorte, desde limitações sobre a infraestrutura física, como tecnológica, mas especialmente no que tange à conciliação de interesses das unidades federadas. O gestor prossegue enumerando as questões que considerou cruciais sobre essa integração e o modo, como em seu entendimento, foram eliminadas.

- 1) A ordem jurídico constitucional: em função da competência tributária plena dos entes federados, teria sido necessário realizar uma emenda à onstituição que permitisse a construção do SIMPLES -N, incluindo a questão do compartilhamento de cadastros, de arrecadação, de cobrança e de fiscalização.
- 2) A autonomia federativa: a gestão compartilhada através da instituição de um Comitê Gestor (CGSN) possibilitou, no entendimento de Santiago (2011), a manutenção de uma competência legislativa residual, com a permissão, por exemplo, de adoção de sublimites e pela manutenção de uma autonomia operacional.

- 3) A capilaridade territorial e geográfica: a dificuldade em reunir a arrecadação de tributos de todos os entes do Brasil pôde ser superada pela manutenção de uma mesma plataforma tecnológica para arrecadação dos tributos (portal do simples nacional) para todos os entes.
- 4) A segurança e acessibilidade: ainda que todos os entes passassem a acessar os dados compartilhados, os acessos foram delimitados por cada ente federado.

Segundo Santiago (2011), a maior vantagem trazida pela integração das Fazendas teria sido o compartilhamento de dados, permitindo uma fiscalização ampla, por qualquer ente federado, em benefício de todos. Para o gestor, a referida integração trazida pelo regime manteve, em seu entendimento, a autonomia operacional de cada unidade federada, pois cada uma teria permanecido com poderes para atuar junto aos empreendimentos sob sua jurisdição, para decidir sobre os pedidos de ingresso, realizar atos de ofício (exclusão) e fiscalização, entre outros.

Nesse sentido, Santiago (2011) aponta como exemplo bem sucedido da gestão compartilhada do SIMPLES-N, o fato de mesmo a Receita Federal do Brasil tendo manifesto interesse em manter o SIMPLES-N com a sistemática de arrecadação via Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF); ou seja, com o trânsito dos recursos pela Secretaria do Tesouro Nacional, para posterior redistribuição aos entes. Foi negociada entre as unidades federadas a implantação de uma nova sistemática de gestão, que, segundo o gestor, resultou na substituição do DARF, para o SIMPLES-N, por um sistema novo o DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), associado a um aplicativo que permitiria ao contribuinte alimentar os dados para confecção do DAS, permitindo o repasse do Banco do Brasil diretamente aos entes em dois dias após o pagamento.

A despeito do posicionamento do gestor do SIMPLES-N, que indica haver uma gestão compartilhada do regime, devemos ressaltar que em nosso entendimento o que é efetivamente compartilhado são os dados fiscais, pois a gestão em si tem amplo controle por parte da União. Ainda que a maior parte das questões legais que envolvem o SIMPLES-N tenha sido resolvida no judiciário, e haja incontestes vantagens administrativas em concentrar o poder decisório em um pequeno grupo, esse modelo não respeita as Competências Tributárias dos entes federados, tampouco permitiu uma relação equilibrada na administração do regime pelas esferas políticas existentes. Isso porque, ainda que no âmbito do CGSN haja algum espaço

para negociação, como é peculiar em qualquer relação política, o modelo adotado, em última instância, delega toda e qualquer decisão acerca do Enmeep e o SIMPLES-N aos agentes do governo central. O modelo adotado para a gestão do Enmeep sequer possibilita a transição sazonal da presidência dos comitês e fóruns.

Nesse sentido, há muitas críticas ao modo como a gestão do SIMPLES foi estruturada. Os críticos desse sistema, como expõe Cunha (2010, f. 324), apontam para o excesso de poderes concedidos a esses órgãos, como por exemplo no caso do CGSN, que apesar de dever possuir um caráter multilateral, acabou assumindo verdadeiro papel de órgão administrativo do Poder Executivo da União, atuando, mesmo sem possuir “qualquer Competência Legislativa e sem qualquer natureza convalidadora da lesão ao Princípio Federativo”.

Cunha (2010, f. 257) destaca que os poderes concedidos ao CGSN constituem verdadeira delegação anômala da atividade legislativa, cujos atos normativos seriam “despidos de força de lei e, portanto, dotados de mero caráter regulamentar”. Mas mesmo assim, enquanto mero órgão administrativo da União, “possui preeminente papel na regulamentação em todos os aspectos atinentes ao SIMPLES Nacional. Estados-membros, Distrito Federal e Municípios pouco podem fazer em algumas questões; nada podem, na maioria delas”.

Sotto (2007), por sua vez, segue afirmando que existem atribuições ao CGSN que são de duvidosa constitucionalidade e violam o princípio da estrita legalidade tributária. Pensando nesse mesmo sentido, Loubet (2007) afirma que não apenas o CGSN mas o Fórum Permanente padece de problemas semelhantes, pois além de responsáveis por “gerir” o tratamento diferenciado e favorecido, tais órgãos podem tomar providências administrativas para dar concretude às previsões normativas da lei. Tais incumbências do CGSN e do Fórum não seriam compatíveis com a rigidez do sistema constitucional brasileiro, que determina que tão somente a Lei pode criar direitos e deveres aos cidadãos, sobretudo no campo tributário.

No entanto, Farache (2008, f. 18) entendeu que a criação desse comitê representou “um avanço no aspecto de integração dos três poderes”; por outro lado demonstrou como a União prepondera sobre os demais entes, pois a ela coube a presidência do Comitê e mais quatro dos seus oito representantes, restando apenas dois representantes aos estados e mais dois para os mais de cinco mil municípios brasileiros.

Um conjunto de normas como o Enmeapp não poderia ter todo seu conteúdo subsidiário relacionado na sua Lei Complementar matriz, tampouco poderia ser delegado ao legislador o papel de normatizar comandos regulamentares ao fiel cumprimento da norma, sem que isso acarretasse na inviabilização do regime, por uma eventual rigidez exacerbada da norma. Contudo, reiteramos que não podemos concordar que os órgãos responsáveis pela regulamentação de um conjunto de regras de competências distintas possa atuar sob a batuta de um único ente federado, pois isso, mais do que contraria os preceitos da política pública a ser desenvolvida, vai de encontro aos princípios constitucionais que regem a federação. Se a União possuísse o mínimo interesse em construir um sistema verdadeiramente compartilhado, poderia, entre tantas outras medidas, ao apresentar a Lei, ao menos dispor sobre a instituição de um sistema rotativo para a cadeira da presidência do CGSN.

As controvérsias acerca das novas regras trazidas pelo SIMPLES-N não se limitam às questões federativas; pairam ainda dúvidas e questionamentos sobre questões mais basilares que remontam ao SIMPLES-F, como por exemplo as regras limitadoras à opção pelo regime simplificado e à própria classificação do que constitui uma MEEPP.

## **2.6.2 CARACTERÍSTICAS DO SIMPLES-N: CRITÉRIOS DE DEFINIÇÃO PARA MEEPP.**

O critério definidor da condição de micro ou pequeno empreendedor é conflituoso, pois, como indica Viol e Rodrigues (2000, p. 7), qualquer escolha será arbitrária, por depender de um corte a ser feito em determinado indicador. Pois, na prática, segundo os autores, “define-se um número discricionário abaixo do qual as empresas são consideradas 'pequenas'. Além disso, esse corte, não importa onde seja feito, introduz uma transição brusca entre o universo das pequenas e o das grandes empresas”.

Voltando à definição desses critérios definidores do conceito de MEEPP, os indicadores mais utilizados têm sido o número de empregados, o nível de faturamento, o total de ativos líquidos e a estrutura de propriedade da empresa (VIOL e RODRIGUES, 2000). Nesse sentido, Puga (2000) afirma que “não existem um padrão e critério únicos para determinar o porte de tais unidades produtivas. As empresas, em geral, são classificadas segundo o número de empregados ou a receita bruta anual. Contudo, também existem países que classificam as empresas em função do valor do capital realizado”.

Na OCDE o número de empregados é o indicador mais utilizado (VIOL e RODRIGUES, 2000)<sup>19</sup>. Adotam esse critério número de empregados, como aponta Karkache (2009), países como o México, Irlanda, Alemanha, Suíça, Irã e Austrália. Por outro lado, utilizam o critério faturamento anual, Uruguai, Venezuela, Estados Unidos, Dinamarca, Espanha, Itália e Israel.

A União Europeia, por exemplo, conceitua as MEEPP, como explica Mulhern (1998, p. 64), pelo critério número de empregados, no qual se estabelecem como sendo o conjunto de empresas que possuem até 500 empregados, subdividindo-se em três níveis: “*las microempresas, que comprenden aquellos establecimientos industriales que emplean de 1 a 9 trabajadores; las pequeñas empresas con un empleo entre 10 y 99 personas y las medianas empresas con un mínimo de empleados entre 100 y 499*”. Como critério adicional utiliza-se o critério faturamento, no qual as MEEPP são definidas como:

*[...] el grupo de empresas que tienen un capital menor de 75 millones de ECUs y que no tienen más de un tercio de su capital en manos de una empresa grande. El 99,9% de los 17 millones de empresas de la UE caen dentro de la categoría PYMI. El 93,1% caen en la categoría de micro empresa, dejando menos de un 7% perteneciente a los sectores de pequeña y mediana industria. Solamente el 0,1% de las empresas corresponden a la categoría de las grandes empresas (MULHERN, 1998, p. 64).*

No Brasil, a competência para estabelecer o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, ou seja, as definições positiva (o que é) e negativa (o que não é), que formam o conceito de ME e EPP (CUNHA, 2010), foi conferida ao legislador infraconstitucional pela CF/88.

Contudo, historicamente, no Brasil, cada órgão governamental tem eleito os distintos critérios definidores do que constitui uma ME ou EPP (receita, o capital, empregados), em razão dos seus próprios objetivos e metas a serem perseguidos, havendo, como afirma Viol e Rodrigues (2000), estatísticas que se baseiam tanto no número de empregados quanto no faturamento da empresa, dependendo da finalidade da classificação e do órgão responsável pela informação.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e o Serviço Brasileiro de Assistência às Micro e Pequenas Empresa, por exemplo, adotava como critério definidor da condição de

<sup>19</sup> “definindo-se small and medium-sized enterprises - SME como aquelas que possuem menos que 500 empregados. Contudo, há países, incluindo os da União Européia, onde o ponto de corte é 250 empregados” (VIOL e RODRIGUES, 2000).

micro ou pequena empresa o número de pessoas ocupadas, o que, segundo FARRACHE (2008), teria o demérito de não determinar o nível de produtividade da empresa, por não levar em conta o nível tecnológico utilizado em suas atividades.

O Ministério da Fazenda e a Receita Federal, por sua vez, vêm elegendo desde a década de 1960 o critério faturamento, para estabelecer a concessão de benefícios fiscais às sociedades empresárias em geral.

Rattner (1985, apud FARRACHE, 2008) critica a eleição de critérios como número de empregados ou valor de faturamento, bem como a escolha de índices baseados em capital social, patrimônio líquido e investimento em ativos fixos, porque, em seu entendimento, esses critérios são insuficientes para o estabelecimento de categorias adequadas. Nesse sentido, o autor aponta que

[...] a pequena unidade não representa ou reproduz as características de uma grande, e esta tampouco é a somatória de muitas pequenas unidades, somos levados a admitir que a passagem de uma dimensão para outra (pequena – média – grande) implica em mudança quantitativa na estrutura da empresa e num aperfeiçoamento da divisão de trabalho, técnica e social, na unidade produtiva. (RATTNER, 1985, apud FARRACHE, 2008)

A despeito das deficiências dos critérios existentes para classificação, como apresentados, Farache (2008) entende que, apesar das deficiências que qualquer categorização apresenta, ao menos a classificação pelo número de pessoas ocupadas consegue determinar de modo mais coerente o tamanho da empresa do que o critério estabelecido pelo Ministério da Fazenda, a faixa de faturamento bruto anual. Pois, para o autor, empresas de base tecnológica têm capacidade de gerar um grande faturamento com poucos funcionários, ao passo que a criação de faixas limites de faturamento, pelo governo, como critério de enquadramento no SIMPLES-N, pode contrariar a proposta de incentivo da Lei, ao restringir o crescimento das MEEPP.

Contudo, sendo o Ministério da Fazenda o principal órgão do governo federal responsável pela política tributária do governo, o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte reiterou o critério faturamento bruto, já adotado pelo SIMPLES-F e nas legislações federais, desde a década de 1960.

Casarin (2007) aponta que a partir da LC N° 123 o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, antes disperso em diversos diplomas legais foi unificado, para fins das

políticas governamentais. Desse modo, o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte consolidou-se como derivado das disposições do artigo 3º, “caput” e §§ 4º e 5º do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte:

Para os efeitos desta Lei Complementar, **consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário** (grifo nosso) a que se refere o art. 966 da Lei nº 10406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Assim, o primeiro dos critérios estabelecidos, e principal definidor da condição de MEEPP, foi o econômico, a receita bruta, assim definido, como aponta Gozzi (2007), nos termos da LC nº 123 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”.

O limites estabelecidos foram máximo de R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) para a condição de ME e 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) para ainda ser considerada uma EPP. Esses limites seriam alterados em 2011, pela LC 139 de 2011, que estabeleceu novos tetos limites, nos quais consideram-se

[...] microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Contudo, eleito o faturamento bruto como critério definidor da condição de microempresa e empresa de pequeno porte, esperava-se que esse parâmetro fosse o bastante para garantir todos os benefícios da norma àqueles que o suprissem, incluindo, portanto, o regime tributário, em respeito ao Princípio da Igualdade Tributária (art. 150, II, CF/88).

O legislador, porém, estabeleceu condições subsidiárias para que os empreendimentos pudessem se beneficiar das benesses tributárias do Enmeep. Assim, o segundo critério posto, e eliminatório, mesmo para os empreendimentos já enquadrados sob o critério faturamento, envolveu a situação jurídica-societária do empreendimento. Assim, o legislador considerou indesejável, para merecer o benefício, os empreendimentos com as características abaixo descritas:

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

Além dos critérios jurídicos-societários, foi estabelecida mais uma barreira à opção de ingresso ao regime. Focando no ramo de atividade dos empreendedores, foi estabelecida uma lista de atividades impedidas de optar pelo SIMPLES-N; portanto, de receber especificamente os benefícios do regime tributário, independentemente de possuir pequeno faturamento ou de sua forma societária, conforme arrolamento no artigo 17, que determina que:

**Art. 17.** Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); II - que tenha sócio domiciliado no exterior; III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; V - que possua débito com



o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa; VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros; VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica; VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas; IX - que exerça atividade de importação de combustíveis; X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; b) bebidas a seguir descritas: 1 - alcoólicas; 2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; 3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado; 4 - cervejas sem álcool; XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios; XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra; XIII - que realize atividade de consultoria; XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis. XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de serviços tributados pelo ISS; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011) XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011) § 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.

O entendimento de Aguiar (2008, f. 200) nesse sentido é que a definição de ser uma empresa de micro ou pequeno porte, nos termos da Lei Complementar, depende da análise pura e simples da receita bruta auferida ao longo do ano-calendário. Por outro lado, assim caracterizada a empresa pelo seu faturamento, seu ingresso em qualquer regime simplificado depende, ainda, da observância de certas condições: “Isto significa que eventuais condições fixadas para o acesso ao regime único de arrecadação e recolhimento de tributos, por exemplo, não podem ser “importadas” por outro subsistema normativo para condicionar a empresa à fruição dos benefícios que fixe”.

Observamos, portanto, que a opção pelo regime simplificado é condicionada ao cumprimento de determinados critérios estabelecidos pelo legislador e órgãos com competência regulamentar. O primeiro desses critérios é o critério pessoal; ser um micro ou pequeno empresário como definido pelo seu faturamento bruto. O segundo é a forma de

constituição da pessoa jurídica. O terceiro é o exercício de atividade não impedida (art.17). O quarto é o critério espacial, delimitando o alcance da norma aos empreendimentos situados em todo o território nacional. E por fim, o quinto critério é o temporal, que estabelece o lapso de tempo a ser considerado para os mencionados limites (anual).

Essas vedações ao ingresso no SIMPLES-N, impedimento à opção pelo regime de pequenos empreendedores que atuam como profissionais liberais, por exemplo, para Karkache (2009, f. 201), não estão conformes com os Princípios da Igualdade Geral e da Isonomia Tributária, pois nesse caso, ainda que possuidores de um porte de faturamento compatível “a natureza de suas atividades é reputada inadequada para usufruir do tratamento favorecido [...]”.

Nesse sentido, Coelho (2007) aponta que tal exclusão afrontaria o Princípio da Isonomia Tributária, uma vez que o critério de *discrímen* seria inadequado e irracional, uma vez que esses profissionais dividem condições semelhantes de trabalho, com as mesmas peculiaridades e dificuldades, estando em situação jurídico-tributária equivalente. Prosseguindo nessa linha de raciocínio, BASSOLI e ZANLUCHI (2006) indicam que o único critério de discriminação admitido pela CF/88 seria o porte da empresa, de acordo com o seu faturamento, não havendo outros critérios admissíveis. Tavares (2006), por sua vez, indica que

[...] as empresas que se encontrarem na situação jurídica de microempresas e empresas de pequeno porte, tendo em vista o único critério legítimo para assim as qualificar, farão jus ao tratamento jurídico constitucional especial, e qualquer outro critério por meio do qual se pretenda retirar de alguma parcela dessas empresas esse direito será certamente imposto ao arrepio da vontade constitucional. As microempresas e empresas de pequeno porte só podem ser assim definidas, por comando constitucional expresso, em razão de sua potencialidade financeira. Não há outros critérios admissíveis. Nesse sentido, Gutierrez (2000:356) afirma: ‘Com efeito, o que define se uma empresa é de pequeno porte não é a atividade a que ela se dedica, mas sim o seu tamanho. Pode-se afirmar, sem medo de errar, que há pequenos, médios e grandes consultórios médicos ou odontológicos. O que irá conceituar uma empresa como pequena, média ou grande é o seu nível de faturamento, jamais o tipo de serviço que presta [...].’

O direito à opção pelo regime já era bem restrito desde o SIMPLES-F, mas uma grande surpresa advinda do SIMPLES-N, em comparação ao seu antecessor, foi a ampliação do rol de atividades que não possuem permissão para adotar o regime especial, conforme arrolamento do artigo 17 da norma, ou seja, menos categorias de empreendimentos têm

permissão para se enquadrar no novo regime simplificado, a despeito do acréscimo no rol de tributos abarcados pelo SIMPLES.

No estatuto há inclusive a possibilidade dos Estados-membros aumentarem ainda mais a quantidade de excluídos do regime, ao conceder a estes a possibilidade, dependendo de suas respectivas participações no Produto Interno Bruto brasileiro, de adotarem um teto limite de ingresso (faturamento) ainda menor para efeito de recolhimento do ICMS na forma do SIMPLES-N em seus respectivos territórios (art. 19).

Art. 19. Sem prejuízo da possibilidade de adoção de todas as faixas de receita previstas nos Anexos I a V desta Lei Complementar, os Estados poderão optar pela aplicação de sublimite para efeito de recolhimento do ICMS na forma do Simples Nacional em seus respectivos territórios, da seguinte forma: I - os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de até 1% (um por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 35% (trinta e cinco por cento), ou até 50% (cinquenta por cento), ou até 70% (setenta por cento) do limite previsto no inciso II do caput do art. 3º; II - os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de mais de 1% (um por cento) e de menos de 5% (cinco por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 50% (cinquenta por cento) ou até 70% (setenta por cento) do limite previsto no inciso II do caput do art. 3º; e III - os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja igual ou superior a 5% (cinco por cento) ficam obrigados a adotar todas as faixas de receita bruta anual. § 1º A participação no Produto Interno Bruto brasileiro será apurada levando em conta o último resultado divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ou outro órgão que o substitua. § 2º A opção prevista nos incisos I e II do caput, bem como a obrigatoriedade prevista no inciso III do caput, surtirá efeitos somente para o ano-calendário subsequente, salvo deliberação do CGSN. § 3º O disposto neste artigo aplica-se ao Distrito Federal.

Ou seja, a LC nº 123/2006 permitiu aos estados com participação de 1% (um por cento) a 5% (cinco por cento) do PIB nacional, deixar de atribuir os tetos de faturamento bruto estipulados para as MEEPP, substituindo essa escala por outra com limites de receita bruta de R\$1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) e R\$1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais), respectivamente.

Nesse sentido, os estados que adotaram o sublimite de receita bruta de até R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) foram o Acre, Amapá, Alagoas, Maranhão, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe e Tocantins. Por sua vez os estados do Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará e Pernambuco adotaram o sublimite de receita bruta de até R\$ 1.800.000,00 (um milhão e

oitocentos mil reais). Já os estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Bahia, Santa Catarina, Paraná e no Distrito Federal adotaram todas as faixas de receita bruta anual.

Cabe destacar que a adoção dos sublimites por esses estados impõe aos municípios localizados em seu território o mesmo teto para opção e arrecadação de tributos no SIMPLES-N, o que representa mais uma intromissão sobre competências tributárias dos entes federativos permitidos pelo regime simplificado.

Art. 20. A opção feita na forma do art. 19 desta Lei Complementar pelos Estados importará adoção do mesmo limite de receita bruta anual para efeito de recolhimento na forma do ISS dos Municípios nele localizados, bem como para o do ISS devido no Distrito Federal. § 1º A empresa de pequeno porte que ultrapassar os limites a que se referem os incisos I ou II do caput do art. 19 estará automaticamente impedida de recolher o ICMS e o ISS na forma do Simples Nacional, a partir do mês subsequente ao que tiver ocorrido o excesso, relativamente aos seus estabelecimentos localizados na unidade da Federação que os houver adotado, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 13 do art. 3º. § 1º-A. Os efeitos do impedimento previsto no § 1º ocorrerão no ano-calendário subsequente se o excesso verificado não for superior a 20% (vinte por cento) dos limites referidos. § 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica na hipótese de o Estado ou de o Distrito Federal adotarem, compulsoriamente ou por opção, a aplicação de faixa de receita bruta superior à que vinha sendo utilizada no ano-calendário em que ocorreu o excesso da receita bruta. § 3º Na hipótese em que o recolhimento do ICMS ou do ISS não esteja sendo efetuado por meio do Simples Nacional por força do disposto neste artigo e no art. 19 desta Lei Complementar, as faixas de receita do Simples Nacional superiores àquela que tenha sido objeto de opção pelos Estados ou pelo Distrito Federal sofrerão, para efeito de recolhimento do Simples Nacional, redução na alíquota equivalente aos percentuais relativos a esses impostos constantes dos Anexos I a V desta Lei Complementar, conforme o caso. § 4º O Comitê Gestor regulamentará o disposto neste artigo e no art. 19 desta Lei Complementar.

Devemos lembrar que além das MEEP existe ainda a figura do Microempreendedor Individual (MEI), que, pelas suas características não interessa ao objeto deste trabalho. Contudo, cabe ressaltar que inserido na sistemática de apuração do SIMPLES-N, não se confunde com a ME ou EPP, pois o MEI, enquanto empresário individual, é pessoa jurídica criada pelo Código Civil de 2002, em seu artigo 966, definindo como: “empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais). Ao optar pelo regime simplificado de tributação, o MEI recolhe os impostos e contribuições abrangidos pelo regime simplificado em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês.

Retornando à questão do critério definidor da condição de MEEPP, e a exclusão dos regime especial nacional, alguns autores, como Karkache (2009, f. 90), ressaltam que a multiplicidade de leis ordinárias federais, estaduais, distritais e municipais, resultantes da existência de diversos regimes simplificados e favorecidos, que, por sua vez, previam múltiplas obrigações e condições específicas para cada assunto, comprometia a “simplificação” das obrigações às MEEPP, pois havia a possibilidade de “uma empresa [...] se enquadrar em tratamento favorecido tributário num Estado, mas não em certo Município deste Estado; [...]”, ou, por outro lado, “uma empresa, optante do regime simplificado tributário federal [...] dispensada de suas obrigações com o ICMS e o ISS (em certo Município e Estado), mas, se prestasse serviços no Município (ou no Estado) vizinho, poderia estar sujeita a outras obrigações diferentes”, implicando em um grau de complexidade incompatível com o mandamento constitucional ao agravar o “custo burocrático” das MEEPP.

Porém, deve ser destacado que, em razão da extinção compulsória dos regimes estaduais por força da LC nº 123/2006 e pelo aumento de vedações ao ingresso pelo critério ramo de atividades, empreendimentos antes passíveis à opção pelo SIMPLES “estadual” (Simbahia, Paraíbasim, etc), regularmente inscritos em seus respectivos regimes estaduais, foram impedidos de migrar ao novo regime unificado, ao passo que perderam todo e qualquer tratamento tributário especial antes concedido, mesmo dentro da faixa de faturamento estipulada.

Portanto, a “complexidade” de múltiplos regimes, em nosso entendimento, era mais benéfica ao contribuinte do que o modelo imposto pelo SIMPLES-N, pois enquanto sob a sistemática anterior o contribuinte poderia simultaneamente se enquadrar em um regime municipal, estadual ou federal, recebendo de cada ente os respectivos benefícios, poderia ainda, na medida em lhe fosse conveniente, optar ou não por cada um deles individualmente considerados. Atualmente, no SIMPLES-N, a exclusão, ou impedimento à opção, por parte de qualquer um dos entes implica na exclusão total do regime tributário nacional para todos os entes, não havendo portando a possibilidade de opção parcial, ampliando com isso uma desassistência às MEEPP.

Barjud (2007) aponta que a LC nº 123/2006 ficou longe de atender aos anseios do empresariado ao manter uma série de vedações ao sistema, enquanto o que se esperava “é que todas as atividades passassem a poder aderir ao sistema”, o que poderia ter sido feito à

semelhança do sistema adotado para cobrança do imposto sobre a renda através da sistemática do lucro presumido.

Nesse sentido, Farrah (2008) acrescenta que em seu papel regulamentar o Conselho Gestor do SIMPLES Nacional apresentou novas resoluções impondo ainda mais exclusões à opção, por critérios unicamente tributários, uma vez que há serviços e atividades autônomas (consultoria, engenharia, arquitetura, fisioterapia, dentre outros) que deveriam receber incentivos, mas foram excluídas.

A maioria das proibições eleitas ao enquadramento no SIMPLES ocorreu simplesmente em face da inépcia do fisco em realizar auditorias sobre determinadas atividades. Assim, para coibir uma temida evasão fiscal, e com isso uma eventual queda na arrecadação, limitou-se a adesão ao regime de empreendimentos que deveriam ser incentivados, que sofrem uma injusta punição, contrariando princípios constitucionais e intrínsecos à própria norma.

Ainda que possamos considerar justificável a possibilidade de algumas exclusões ao regime, como por exemplo para as MEEPP cujos sócios detenham participação em grandes empreendimentos, a grande maioria dos autores, como, por exemplo, Marins e Bertoldi (2007); Harger (2001); Zanluchi (2006) e Sotto (2007) criticam a restrição de acesso ao regime por área ou espécie de atividade, por gerarem uma inidônea discriminação que ofendem os princípios da livre iniciativa e capacidade contributiva.

Nesse sentido, Cunha (2010) ressalta que a única justificativa aceitável para tal sorte de discriminação seria quando a vedação decorre de atividade a ser desencorajada por critérios de extrafiscalidade, tais como a venda de fumígenos, armas de fogo, explosivos e bebidas alcoólicas, entre outras.

Sotto (2007) aprofunda a questão apontando que, além de inidôneas, as restrições impostas afrontam os princípios constitucionais, como o princípio da livre iniciativa, isso porque, ainda que controversamente tenha sido eleito o critério receita bruta anual para discriminar a situação isonômica dos contribuintes, enquadrando esses empreendimentos sob o regime simplificado, o critério ramo de atividade torna-se inadequado para representar a sua capacidade econômica.

Assim, não bastasse a adoção de um critério determinante tal qual o faturamento bruto, mesmo existindo outros critérios que poderiam ser ponderados de modo a ampliar o acesso a

mais empresas, tais como número de empregados, tamanho das instalações e tipo de organização (KARKACHE, 2009; CASTRO 2006), o governo, ao contrário, optou por cercear ao máximo a disposição desses direitos, pois, aplicou critérios excludentes subsidiários, tais como segmento de atividade, o que vai de encontro aos princípios estabelecidos pela CF/88 para a proteção às MEEPP (art. 150, II, da CF/88), em vista de garantir pura e simplesmente um critério que deveria ser o menos significativo para o caso, o uso do regime simplificado com viés arrecadatório, com o fito de encher as alforjas do erário.

Sob a luz do princípio da isonomia (art. 150, II, CF/88) e da capacidade contributiva, observa-se que a restrição de opção pelo regime simplificado, para as MEEPP, pelo critério ramo de atividade, vai de encontro a tudo o que foi pensando no sentido de proteger os pequenos empreendedores em razão de temores de evasão fiscal. Entretanto, entendimento a respeito dessa discriminação já foi firmado nas cortes supremas do país.

Quando instadas a se manifestar acerca da inconstitucionalidade da discriminação de contribuintes por ramo de atividade no SIMPLES federal, as turmas do STJ e o pleno do Superior Tribunal Federal (STF) decidiram que “a lei tributária pode discriminar, por motivo extrafiscal, entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável, como na hipótese vertente, derivada de uma finalidade objetiva e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria” (SOTTO, 2007, p.87).

Como apontou Barjud (2007), ficou evidente que o Governo Federal, ao invés de buscar uma solução legal que permitisse ao empreendedor participar do sistema simplificado, manteve o sistema de vedações, devido ao seu temor pela queda de arrecadação.

A instituição de um regime unificado como o SIMPLES-N, ainda que tenha sido do anseio de alguns segmentos, não alcançou inúmeras atividades econômicas, além de ter excluído tantas outras, antes presentes no regime federal; exclusão essa realizada não pela capacidade econômica dos contribuintes, mas por critérios de facilidade ou dificuldade para a fiscalização. Contudo, ainda que legal, essa segmentação, elegendo atividades passíveis de opção, baseou-se eminentemente em critérios fiscais, ou seja, assenta-se nos interesses do Estado e não nos princípios que orientam a proteção aos empreendedores. Ademais, como discutiremos na próxima seção, essa segmentação acirrou ainda mais os efeitos perversos do regime.

### **2.6.3 A TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA E O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

Uma das peculiaridades da tributação brasileira sobre o valor agregado, como lembram Viol e Rodrigues (2000, p. 24), é a existência de dois tributos: o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que impõem aos contribuintes manter, separadamente, “controles específicos de créditos e débitos, além de acompanhar a complexa legislação que envolve os dois tributos”.

Ainda que o IPI tenha implicações próprias quando na base de cálculo do SIMPLES-N, dado os critérios eleitos para a nossa pesquisa, o nosso interesse recai especificamente sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, norma de competência dos estados, mas com vigência nacional e sem sombra de dúvida uma das regulações jurídicas mais complexas da legislação brasileira.

O ICMS é constituído por um emaranhado legal que envolve desde a Constituição de 1988 a pormenorizadas normas infraconstitucionais, tais como a Lei Complementar 87 de 1996 (Lei Nacional), mais de duas dezenas de Leis Complementares estaduais, seus respectivos regulamentos, mais uma infinidade de Leis ordinárias, resoluções, decretos, portarias, instruções normativas, ajustes e convênios interestaduais.

A inclusão do ICMS (assim como do ISS) à base de um regime unificado, segundo Karkache (2009), decorreria de supostos benefícios que seriam advindos pela simplificação de uma legislação complexa, através da manutenção de uma só hipótese e base imponible, prazos e demais obrigações acessórias associados à existência de uma só legislação, em detrimento da manutenção de uma gama de leis esparsas no ordenamento jurídico:

A legislação desses tributos, por sua vez, apresenta um grau natural de complexidade, em face de sua forma peculiar de incidência (sobre operações). As múltiplas operações de uma mesma empresa são, em tese, fatos geradores destes tributos, o que multiplica as variáveis (e suas respectivas obrigações). Outro fator é a grande incidência de regimes especiais. No ICMS, por exemplo, tem-se o regime de não-cumulatividade (o que, por si, é um sistema de administração complexa). Há ainda inúmeras isenções, benefícios fiscais, presunções legais, casos de responsabilidade e de substituição que, sujeitos a autonomia legislativa dos diversos entes, descortina um universo complexo até mesmo aos especialistas. (KARKACHE, 2009, f. 233)



Contudo, em nosso entendimento, o SIMPLES-N, enquanto norma nacional, veio aumentar exponencialmente as implicações legais do ICMS sobre a vida dos contribuintes, seja qual for seu regime tributário, pois com o recolhimento integrado do ICMS para optantes, junto à base de cálculo do SIMPLES-N, o núcleo jurídico do tributo foi alterado, acarretando modificações no seu fato gerador, sua hipótese de incidência e conseqüentemente no impacto desse tributo sobre a economia.

O mecanismo de apuração simplificado do ICMS e do IPI, inicialmente introduzido no ordenamento jurídico através de regimes estaduais e federal, para Viol e Rodrigues (2000), trouxe uma importante mudança no conceito de cálculo do imposto sobre o valor agregado, pois permitiu sua apuração com base no faturamento. Na prática, substituindo o conceito de agregação para o de cascata. O que por um lado trouxe para o contribuinte a facilidade de adimplir um imposto com base em um percentual do faturamento, em detrimento a realizar a apuração de créditos e débitos em um sistema de valor agregado. Facilidades significantes para um intrincado sistema tributário como o brasileiro que, além de possuir forte descentralização federativa

[...] acabou por permitir a existência de dois impostos sobre o valor agregado cobrados por governos distintos (IPI e ICMS). Diferentemente do padrão internacional, esses impostos não têm base ampla, possuindo inúmeras isenções, reduções de base de cálculo, diferimento de pagamento, etc., concedidos, autonomamente, por cada Estado ou Município. As alíquotas, por sua vez, variam amplamente, sendo que um mesmo produto pode ter alíquotas distintas, dependendo do local de produção ou de destinação do produto (VIOL e RODRIGUES, 2000, p. 46).

Por outro lado, essa mesma simplificação pode, segundo Viol e Rodrigues (2000, p. 46), “gerar, paradoxalmente, complicações para algumas empresas; isso porque, ao optar pelo SIMPLES, elas perdem o direito de transferir e receber o crédito do imposto (que existiria no caso do valor agregado)”.

Nesse sentido, Cunha (2010) explica que a base de cálculo do ICMS para o optante ao SIMPLES transforma-se na receita bruta auferida, decorrente por sua vez do faturamento pela venda de mercadorias. Criou-se, portanto, uma nova correlação entre a riqueza medida e a norma de competência constitucional, gerando, no entendimento do autor, uma nova hipótese tributária ficta. A opção por um regime especial, como assevera o autor, sujeita o contribuinte ao recolhimento conjunto de tributos, através de uma ficção tributária, submetendo-o a uma

nova sistemática, o que impõe uma nova hipótese de incidência em relação aos oito tributos contidos no regime.

Essa opção ao recolhimento de tributos, que, originalmente, incidem sobre o valor agregado, em regimes que adotam como sistemática de base de cálculo o faturamento bruto, tem severas implicações para os contribuintes, que são merecedoras de atenção, para que não haja, ao contrário do proposto pela política de incentivo, prejuízo aos optantes, pois, como apontam Viol e Rodrigues (2000, p. 47), nesses sistemas de apuração, como o SIMPLES-F, há a seguinte questão:

Assim, para empresas que não são vendedoras a consumidores finais, existe a quebra da cadeia do IVA, o que pode gerar problemas. Caso uma empresa optante pelo SIMPLES venda a uma não-optante, não será possível a essa última creditar-se do imposto, o que gera uma vantagem comparativa para empresas não enquadradas no regime simplificado. O poder econômico de grandes empresas no meio da cadeia é capaz de fazer a empresa optante a desistir do SIMPLES ou a abaixar seus preços no mesmo montante de crédito que seria concedido à empresa não-optante, caso a empresa do SIMPLES tivesse no sistema normal de tributação. Caso se pretenda que o regime simplificado não discrimine o contribuinte em razão de sua posição dentro do processo produtivo, há que se empenhar em encontrar uma solução para o problema da transferência do crédito tributário. Entretanto, tal solução não deve introduzir complexidades na apuração, fiscalização e controle do imposto, que desvirtuem a essência do sistema. O que se constatou é que o SIMPLES foi desenhado, na verdade, para atender a empresas que destinem suas vendas a consumidor final e, por isso, apresenta deficiências quando aplicado a empresas intermediárias que vendem a não-optantes.

Cunha (2010) prossegue esse ponto explicando que, como consequência normativa do critério pessoal de ingresso ao regime, o sujeito passivo dos oito tributos individualmente considerados torna-se o sujeito passivo da norma de incidência do SIMPLES. Ao passo que o Sujeito ativo torna-se a União Federal, que toma o lugar dos respectivos entes federados, que tão somente passam a ter o papel de receber o repasse dos valores arrecadados. O critério material da norma, por sua vez, forma, para o autor, uma obrigação por parte do sujeito passivo de entregar parcela da riqueza auferida ao sujeito ativo da obrigação tributária, delimitando sob o critério espacial o local dessa arrecadação a rede bancária conveniada, devendo, sob o critério temporal, fazê-lo nos prazos estabelecidos pelo CGSN. A Regra-Matriz Normativa do novo regime simplificado configura-se, segundo Cunha (2010, f. 311), da seguinte forma:

Hipótese: Dado o fato de uma sociedade microempresária ou empresária de pequeno porte cuja opção pelo SIMPLES Nacional foi deferida, auferir

receita bruta, no território nacional, no último átimo de tempo de cada mês; Consequente: Deve ser a relação jurídica em que tal optante recolha em favor da União o montante pecuniário encontrado após a aplicação de uma das alíquotas previstas nas tabelas dos anexos da LC nº 123/2006 sobre o total da receita bruta auferida no mês, com as exclusões e adições previstas na mesma lei, em banco integrante da rede arrecadadora do SIMPLES Nacional, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente.

Nesse sentido, por força de lei complementar nacional, no entendimento de Cunha (2010), houve transferência da capacidade tributária ativa de tributos estaduais e municipais (ICMS e ISS), em favor da União, o que acarreta fortes implicações ao pacto federativo.

Ainda que concordemos com o entendimento de Cunha (2010) acerca dos indícios de inconstitucionalidade da norma, entendemos que os governos subnacionais não tiveram sua participação na gestão do ICMS/ISS-SIMPLES limitada a meros agentes arrecadadores, pois seus agentes continuam realizando as atividades operacionais de fiscalização. Porém, não há dúvidas que a partir da LC Nº 123 de 2006 e da instituição do CGSN houve severas limitações ao exercício da competência tributária por parte dos governos subnacionais.

A despeito da discussão acerca da constitucionalidade do SIMPLES-N com a supressão da competência tributária de estados e municípios, com a atração do ICMS e ISS para a órbita de atuação da União, a discussão acerca dessa legalidade não é objetivo do presente trabalho, mas do julgamento a ser proferido nos tribunais superiores.

Porém, as implicações dessa sistemática de apuração passarão a ser tratadas na próxima sessão, onde será discutido como o ICMS, um tributo complexo que inter-relaciona uma gama gigantesca de normas que regulam operações de naturezas completamente distintas e peculiares, se relaciona com o regime simplificado.

#### **2.6.4 A CARGA TRIBUTÁRIA DO ICMS NO SIMPLES-N**

O SIMPLES-N tem sua expansão impulsionada em grande parte pela propaganda oficial, reproduzida pelos meios de comunicação, exaltando tanto a pretensa simplicidade das normas a serem obedecidas, como a diminuição de carga tributária oferecida pelos governos para diminuição de tributos nos planos federais, estaduais e municipais.

Porém, dada a complexidade da LC nº 123/2006, sua perfeita compreensão pelos destinatários da norma tem sido limitada, como afirmam Marins e Bertoldi (2007). A compreensão da carga tributária do Regime Simplificado Nacional, seja pelos contribuintes, seja pelos especialistas não é tarefa tão fácil como a propaganda oficial quer fazer crer, pois as regras se desdobram a minúcias de atuação e característica de cada segmento e empreendimento.

A análise da carga tributária do SIMPLES-N, *vis a vis* a carga que seria auferida fora do regime, é tarefa ainda mais árdua, pois seus correspondentes fora do regime congregam hipóteses de incidências de oito tributos, cada qual possuidor de fatos geradores próprios e comandos normativos que atenuam ou majoram os valores a serem recolhidos de acordo com a característica de cada empreendimento, tais como faturamento, quantidade de empregados, valor da folha de pagamento, espécie de mercadoria vendida ou serviço prestado.

Ao longo de sua ainda breve existência, o SIMPLES-N foi objeto de poucos estudos pela Academia. Desses estudos poucos se atrelaram à questão da carga tributária, em sua grande maioria exaltando e reiterando a propaganda oficial sobre os extensos benefícios concedidos pelo Governo. Contudo, esse cenário tem mudado com a quebra do paradigma realizada por alguns estudos mais críticos acerca do Regime Simplificado.

Entre os mencionados estudos podemos destacar como exemplo, o artigo produzido por Bravo (2011), que, ao discutir os incentivos do regime sobre a tributação, no caso específico do IRPJ, percebeu que o Simples Nacional, em termos de ônus tributário, não é necessariamente o regime mais favorecido para todos os contribuintes.

Com base na aplicação de um modelo matemático por ele construído, Bravo (2011) comparou o ônus tributário no Simples Nacional face ao Regime Geral de Tributação do IRPJ, descrevendo, analiticamente, quais são as variáveis críticas, de natureza econômica ou legal, que favorecem o Regime Geral e o Simples Nacional. Para tanto, utilizou-se como referência a legislação tributária vigente em 31/12/2010, e os tributos incluídos pelo regime simplificado, tais como o IRPJ, a CSLL, o PIS/Pasep, a Cofins, a CPP, o ICMS e o ISS. O modelo matemático proposto por Bravo (2011), no intuito de simplificar os cálculos, considerou fixos, em 2010, as grandezas receita bruta mensal e o percentual das despesas e custos sobre a receita. Ademais, a manipulação das outras variáveis críticas aplicadas em casos reais possibilitou o cálculo dos pontos de equilíbrio entre o SIMPLES-N e o Regime

Geral, possibilitando a aferição das consequências, em termos da variação do ônus tributário, sob o IRPJ no Simples Nacional, no Lucro Presumido e no Lucro Real.

Em sua pesquisa, Bravo (2011) analisou a tributação sobre operações internas de contribuintes sujeitos ao recolhimento do ICMS e buscou identificar qual seria o ponto de equilíbrio que definiria qual seria o melhor regime de tributação a ser adotado. A partir das alíquotas do SIMPLES-N, estabelecidas pelas disposições do art. 18 e ss da LC nº 123/2006 e suas tabelas anexas, que atribuem alíquotas específicas e progressivas para cálculo do tributo por segmento de atividade e nível de faturamento (Anexo I, comércio; Anexo II, indústria; Anexos III a V, prestação de serviços) e alíquotas do ICMS "normal", determinadas de acordo com a Lei Complementar 87/96 (lei Kandir) e legislações estaduais, Bravo (2011, p. 35) encontrou um ponto de equilíbrio para Empresas de Pequeno Porte, para os seguimentos que estudou, a partir da margem bruta de vendas, utilizando-se da alíquota mais comum do ICMS (17%) face a maior alíquota do SIMPLES-N (3,95%), como apresentado no exemplo abaixo:

ICMS no Simples Nacional (R\$ 200.000,00 x 3,95 % = R\$ 7.900,00); ICMS no Regime Geral = (R\$ 200.000,00 - Aquisições/mês) x 17%; Ponto de Equilíbrio: (ICMS no Simples Nacional = ICMS no Regime Geral); substituindo (R\$ 7.900,00) = (R\$ 200.000,00 - Aquisições/mês) x 17% Aquisições/mês = R\$ 153.529,41); resultado (margem bruta de 30,3%)<sup>20</sup>.

Essa pesquisa concluiu que, para empresas na faixa de faturamento de 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento) de ICMS, com margem bruta de venda das mercadorias superior a 30,3% (trinta vírgula três por cento), o ônus do Simples Nacional relativo ao ICMS será mais vantajoso. Contudo, considerou que ainda devem ser levadas em conta variáveis legais que influenciam o favorecimento do Regime Geral em detrimento ao SIMPLES-N.

As variáveis legais por estado devem ser consideradas porque vinculam-se ao ICMS "normal" benefícios fiscais peculiares, não estendidos aos optantes do Simples Nacional, tais como: alíquotas diferenciadas em função da seletividade da mercadoria (até alíquota 0%, como podemos observar na Figura 1); imunidades; isenções; créditos presumidos; reduções de base de cálculo; apuração por substituição tributária; diferimento, dentre outros que

<sup>20</sup> Observamos que os cálculos de Bravo (2011) não podem ser conjugados com operações sujeitas a alíquotas distintas de 17%; substituição tributária; diferimento; antecipação; redução de base de cálculo; isenção; imunidade; crédito presumido ou crédito relativo à aquisição de bens para o imobilizado.

tornam, em muitas situações, o ônus tributário do Simples Nacional, ao menos, idêntico ao do Regime Geral<sup>21</sup>.

Um dos resultados dessa pesquisa de campo exploratória, em que foram aplicados questionários aos escritórios contábeis responsáveis pela escrituração das empresas do Rio Grande do Sul<sup>22</sup>, identificado por Bravo (2011), foi que, em seu universo, 7,6% (sete vírgula seis por cento) das empresas estudadas obtiveram maior carga tributária ao adotar o regime simplificado.

Apesar de entre seus pesquisados menos de 10% (dez por cento) dos optantes terem sido prejudicados pelo regime, Bravo (2011, p. 9) entendeu que o comando constitucional que determina tratamento diferenciado não foi plenamente satisfeito, e continuará não o sendo, até que a opção pelo Simples Nacional “implique, necessariamente, no menor ônus tributário existente em nosso ordenamento jurídico”.

Pesquisas realizadas pela rede Sebrae também trazem dados alarmantes, como a do Sebrae-SP em 2008<sup>23</sup>, acerca dos impactos do Enmeapp sobre os empreendimentos brasileiros, nas quais aponta-se que em um universo de 3.097 empresas brasileiras, apesar de 85% (oitenta e cinco por cento) terem conhecimento da aprovação da Lei, mesmo depois de quase dois anos de sua aprovação, pouco se sabia sobre o seu conteúdo. Dentre esses pesquisados, mesmo assim, 72% (setenta e dois por cento) optaram pelo regime simplificado, ainda que 27% tenham indicado de algum modo ter percebido aumento na carga tributária total)<sup>24</sup>.

Por sua vez, Giongo e Morello (2008), ao analisar as características do SIMPLES-N frente os extintos SIMPLES Gaúcho (Lei nº 12.410 de 22.12.2005)<sup>25</sup> e SIMPLES-F,

---

<sup>21</sup> Podendo haver até casos de tributação negativa para o ICMS "normal", como no caso da imunidade do ICMS nas saídas destinadas à exportação, associada à apuração de saldos credores acumulados na escrita fiscal.

<sup>22</sup> Que levantou primeiramente o quantitativo de empresas não favorecidas pelo Simples Nacional em 2010, segundo avaliação do próprio contador. Numa segunda fase, as empresas consideradas desfavorecidas pelo entrevistado enviou informações econômicas e fiscais para que fosse confirmado através do modelo matemático a efetiva ocorrência de ônus tributário mais ou menos favorecido ao Lucro Presumido ou ao Lucro Real

<sup>23</sup> Disponível em <<http://www.sebraesp.com.br>>

<sup>24</sup> O Sebrae Minas aponta que em seu universo de pesquisa 28% das MEEPP optantes pelo SIMPLES-N em minas tiveram aumento de encargo

<sup>25</sup> O sistema simplificado de pagamento do ICMS das microempresas, microprodutores rurais e das empresas de pequeno porte, denominado de simples gaúcho, isentava do ICMS as empresas com faturamento mensal de até R\$ 20.979,00 (vinte mil novecentos e setenta e nove reais) e estabelecia a alíquota de no máximo 2,9% para empreendimentos com faturamento mensal entre R\$ 20.979,00 (vinte mil novecentos e setenta e nove reais) e R\$ 124.875,00 (cento e vinte e quatro mil oitocentos e setenta e cinco reais).

buscaram verificar o impacto tributário gerado pela norma nacional, verificando quais tributos e em quais atividades econômicas ocorreram diferenças monetárias em relação aos respectivos regimes. Para tanto, os autores realizaram três simulações de cálculos, a partir de uma amostra de 73 (setenta e três) empresas para as quais aplicaram alíquotas sobre uma mesma base de cálculo, qual seja o faturamento mensal em 2007:

Simulação 1: ano 2007 tributado integralmente pela lei 9.317/96 (simples federal) e a lei estadual 12.410/05 (simples gaúcho), situação que ocorreria caso não houvesse sido implantado o simples nacional em 2007. Simulação 2: ano 2007 tributado integralmente pela LC nº 123/06 (simples nacional). Simulação 3: situação real ocorrida em 2007, ou seja, de janeiro a junho tributado pela lei 9.317/96 (simples federal) e a lei estadual 12.410/05 (simples gaúcho) e o restante do ano tributado pela LC nº 123/06 (simples nacional). (GIONGO e MORELLO, 2008, p. 7)

A análise realizada por Giongo e Morello (2008) identificou, quanto ao comportamento tributário das empresas participantes da pesquisa, que o impacto tributário do novo regime difere de acordo com a atividade desenvolvida e o faturamento bruto anual dessas entidades. Contudo, afirmam os autores, a revogação do simples gaúcho, que pautava a apuração do ICMS, contribuiu sobremaneira para a elevação do dispêndio tributário das empresas com menores faturamentos, implicando para indústrias e comércios na elevação do ônus tributário em relação ao sistema anterior em até 33% (no caso das microempresas).

Nessa análise, considerando o comportamento dos tributos individualmente, Giongo e Morello (2008, p. 15) perceberam que a redução da carga tributária sobre tributos federais foi compensada por um aumento na carga sobre o ICMS, pois, ao tempo que os tributos de competência federal apresentaram redução (atingindo, por exemplo, 40% no caso da CSLL), esse benefício, para o segmento comercial e industrial, “foi anulado em virtude do acréscimo verificado no ICMS”, pois

[...] com a revogação do regime especial vigente no Rio Grande do Sul, as microempresas, anteriormente isentas, e a grande maioria das empresas de pequeno porte apresentaram aumento significativo no montante devido relativo a esse tributo. Além disso, algumas empresas que gozavam de determinadas isenções passaram a não usufruir mais o benefício por falta de regulamentação específica do estado do Rio Grande do Sul a esse respeito (GIONGO e MORELLO, 2008, p. 15).

---

Giongo e Morello (2008, p. 10), são categóricos em afirmar que “o ICMS foi o tributo determinante para a elevação da carga tributária do simples nacional para as empresas de menor faturamento, especialmente para as microempresas”. Nesse sentido, prosseguem explicando que:

Toda a redução verificada nos tributos federais foi anulada pelo ICMS fazendo, ainda, com que a tributação aumentasse vertiginosamente para as microempresas. No estado do Rio Grande do Sul vigorava, antes da LC nº 123/06, o simples gaúcho o qual foi revogado pela referida lei. O sistema estadual tornava as ME e as EPP até determinado faturamento isentas desse imposto. Além disso, o sistema de alíquotas progressivas adotadas pela fazenda estadual apresentava três alíquotas efetivas: 1,3%, 2,2% e 2,9%. No simples nacional as microempresas são tributadas nas alíquotas de 1,25% e 1,86% (no simples gaúcho a alíquota era 0%) enquanto nas EPPs as alíquotas variam de 2,33% a 3,95%. Dessa forma observa-se que o aumento das alíquotas foi significativo em todas as faixas, especialmente para as microempresas. (GIONGO E MORELLO, 2008, p. 10).

Já o estudo realizado por Nascimento e colaboradores (2008) apresentou dados ainda mais alarmantes, pois apontam um aumento ainda maior da carga tributária no Estado de Minas Gerais. Em sua pesquisa foi calculada a carga tributária de três microempresas comerciais de São João Del Rei/MG (Alfa, Beta e Gama), optantes pelo SIMPLES-N.

Para tanto, Nascimento e colaboradores (2008) produziram um estudo de caso múltiplo, mediante o uso de análise documental dos livros fiscais de entrada e saída dos anos de 2006 e 2007, nos quais constava o faturamento e compras das empresas. A partir dos dados contábeis dessas empresas, seus custos tributários e as suas variações mensais para o período de 2007 compararam os resultados que seriam obtidos mediante aplicação associada das regras existentes somados os dois extintos regimes simplificados, o federal (SIMPLES-F) e estadual (SIMPLES-Minas) *vis-a-vis* o SIMPLES-N.

Analisando a carga tributária do regime simplificado em Minas, Nascimento e colaboradores (2008) primeiro apontaram que o regime simplificado estadual, o SIMPLES-Minas, apresentava características similares ao SIMPLES-F, porém a base de cálculo utilizada para o recolhimento desse tributo consistia na receita real ou receita presumida. Assim a apuração dividia-se em dois segmentos, de modo que se apurava tomando por base a receita real as empresas que tinham estabelecimento prestador de serviço de transporte ou de comunicação; as empresas industriais e os estabelecimentos comerciais vinculados a outro industrial. Ao passo que as empresas, cuja atividade fosse exclusivamente comercial, tinham a apuração com base no lucro presumido, sobre o qual aplicava-se uma Margem de Valor



Agregado (MVA) para auferir a base de cálculo do tributo (NASCIMENTO e Colaboradores, 2008)

Como resultado, Nascimento e colaboradores (2008) identificaram que para qualquer uma das empresas investigadas o SIMPLES-N resultou em aumento de carga tributária. Os aumentos nos custos tributários foram na ordem de 33,33% (trinta e três vírgula trinta e três por cento) para a ALFA; 2,65% (dois vírgula sessenta e cinco por cento) para a BETA; e 17,67% (dezessete vírgula sessenta e sete por cento) para a GAMA.

Os mencionados autores concluíram ao final que o objetivo do governo com a implementação do Simples Nacional está inconsistente. Pois, face a majoração da carga tributária *vis-a-vis* o regime anterior, os empreendimentos que deveriam ser beneficiados estão se prejudicando, podendo, em seu entendimento, até mesmo diversamente do quanto pretendido, ocasionar o encerramento das atividades ou transição delas para informalidade.

Já outra pesquisa realizada por Carvalho e Neto (2010) questionou se o tratamento tributário diferenciado instituído pelo Enmeapp constituiu um instrumento efetivo para a promoção do desenvolvimento econômico e social que contribuísse para a formalidade e para o desenvolvimento desses empreendimentos. Questionou ainda se houve benefícios de fato, se esses benefícios coadunam com a CF/88 e se há a percepção dos mesmos por parte dos empreendedores.

Comparando a carga tributária imposta entre os regimes de lucro real, presumido e SIMPLES-N, Carvalho e Neto (2010) obtiveram dados comprovando que a tributação pelo SIMPLES para uma MEEPP que exerça atividade de comércio pode ser maior do que a apurada pelo lucro real. O motivo seria em razão da tributação incidente sobre a receita bruta não ser adequada a empreendimentos com baixa margem de lucros, por não levar em consideração o custo e as despesas.

Entre os seus entrevistados (contadores e proprietários), muitos responderam que não houve indistinta redução da carga tributária no SIMPLES, sendo a mesma dependente de fatores, como a média de faturamento, o custo e a representatividade da folha de salários. Alguns dos respondentes apontaram, inclusive, que a tributação tende a ser mais onerosa no SIMPLES-N a partir de determinadas faixas de faturamento, como expôs um dos seus entrevistados:

[...] quando atinge 100 mil de faturamento e não tem um determinado número de funcionários, a opção pelo SIMPLES pode ficar desvantajosa... podemos dizer que se tiver de 10 funcionários para baixo e passou de 100 mil, pode fazer conta pois como o percentual da tabela do SIMPLES é progressivo, então, as vezes, eu estou pagando 10% no SIMPLES e tenho uma folha de pagamentos de 6, 7 mil reais, sendo que se eu estiver no lucro presumido eu vou pagar 5, 93 e mais o ICMS, mas eu posso ser a empresa de serviços e aí pago o ISS. Então pode ser desvantajoso estar no SIMPLES, como nós verificamos em alguns estudos que fizemos aqui no escritório. (CARVALHO e NETO, 2010)

O Limite de faturamento nesse sentido, para Carvalho e Neto (2010), é considerado de extrema importância para a obtenção do efetivo benefício fiscal, uma vez que as alíquotas do SIMPLES-N são progressivas. Por conseguinte, explica o autor, essa tributação progressiva influencia diretamente o custo da mercadoria, impactando também no seu preço. Por isso, alguns dos seus respondentes indicaram não ter havido, na prática, a diminuição da carga tributária através do SIMPLES, havendo, por outro lado, em algumas situações, aumento do ônus tributário.

[...] na realidade não reduziu carga tributária depois que eles mudaram para o SIMPLES Nacional. O SIMPLES anterior ao SIMPLES Nacional era mais vantajoso em termos de impostos, pagava-se menos impostos. Dizem que não, mas aumentou sim. Agora aumentou com as novas tabelas [...] (ENTREVISTADO B). (CARVALHO e NETO, 2010)

Carvalho e Neto (2010) apontam que alguns dos empresários e contadores entrevistados citaram como um dos motivos para a não opção pelo regime simplificado a impossibilidade da transferência integral do crédito do ICMS, pois entre outras repercussões as grandes redes varejistas não estariam aceitando sequer negociar a compra de produtos de seus produtos, pelo fato de serem optantes do SIMPLES.

Quanto à simplificação das obrigações tributárias trazidas pelo EMEEPP, Carvalho e Neto (2010) identificaram no discurso de contadores e contribuintes que o SIMPLES-N tornou a legislação mais complicada do que seu regime anterior, ao introduzir novas obrigações aos optantes e por estar associada à mudança de paradigma introduzida pela Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Perceberam, ainda em seu estudo, que o SIMPLES tende a ser mais benéfico desonerando mais os empreendimentos com menor faturamento, bem como as empresas que demandam utilização intensiva de mão de obra, (em função da diminuição do INSS incidente sobre os salários e isenção de contribuições sociais).

Essas pesquisas revelaram aspectos relevantes da tributação do SIMPLES Nacional que vão de encontro ao discurso oficial de diminuição da carga tributária e simplificação das obrigações acessórias, como:

- a) - O desestímulo ao crescimento dos empreendimentos face o efeito da progressividade das alíquotas sobre o faturamento, causando diminuição de lucratividade.
- b) - A inadequação do regime aos negócios com reduzidas margens de lucro e custos, em face da consideração do faturamento como o critério máximo para a obtenção do tributo devido.
- c) - O aumento da complexidade da legislação trazida pelo SIMPLES-N como sucessor dos regimes federal e estaduais.
- d) - A percepção que nem toda empresa optante é beneficiada pelo regime, havendo a possibilidade de aumento de carga tributária de acordo com o segmento de atuação.
- e)) - Por fim, e mais importante, o aumento de carga tributária do SIMPLES-N, vis-a-vis a cobrança via soma de extintos regimes estaduais ao federal.

Como mencionado, os resultados obtidos pelos autores supracitados foram de grande relevância para a compreensão da carga tributária no SIMPLES-N; contudo, a despeito dos enormes esforços analíticos empreendidos, os autores, devido ao recorte epistemológico adotado, muito provavelmente decorrente da escolha de empreendimentos situados na região industrializada do país, deixaram de estender seus trabalhos pelos efeitos advindos das exceções impostas, especialmente no que se refere à realização de operações interestaduais, as quais traremos à baila adiante. Ademais, os referidos trabalhos, apesar de apontar para a consequência, o efeito aumento de carga tributária, não dissecam a causa desse aumento, ou seja, a forma de apuração do SIMPLES-N. Pontos que passamos a tratar a partir da próxima seção.

### **2.6.5 MODALIDADES DE RECOLHIMENTO DE ICMS PARA CONTRIBUINTE DO SIMPLES-N (ICMS-SIMPLES):**

O regime do SIMPLES-N prevê, como regra geral, que o valor dos tributos devidos seja o produto da aplicação de uma alíquota específica, de acordo com o ramo de atividade e limite da Receita Bruta Anual (RBA), sobre uma base de cálculo (faturamento bruto), o que formaria o valor a ser adimplido no mês subsequente.

As alíquotas para os optantes do SIMPLES N, em sua origem, para a gama de tributos que envolve, eram calculadas tomando por base a aplicação de alíquotas que variavam “de 4% até 17,42% sobre a receita bruta da empresa, conforme o ramo de atividade – comércio, indústria e serviços –, definidos nas Tabelas anexas à Lei Complementar nº 123/2006” (DENARI, 2008).

A partir de 2010, como aponta Cunha (2010), esse percentual já alcançava 22,90% (Anexo V do Estatuto). O SIMPLES-N, após sua última modificação, passou a congrega ao menos, doze tipos diferentes de tributação sobre as espécies tributárias sob sua tutela, quais sejam:

a) para atividades comerciais, em que se aplica a tabela do Anexo I da lei complementar (art. 18, “caput”); b) para atividades industriais, sendo aplicável a tabela do Anexo II (art. 18, § 5º); c) para atividade de locação de bens móveis, com a aplicação da tabela do Anexo III, deduzindo-se o percentual relativo ao ISS ali previsto (art. 18, § 5º-A); d) para determinadas atividades de prestação de serviço (chamá-las-emos de “tipo 1”), a aplicação da tabela do Anexo III (art. 18, § 5º-B, cumulado com o § 5º-F); e) para outros tipos de prestação de serviço (“tipo 2”), com a aplicação da tabela do Anexo IV (art. 18, § 5º-C, cumulado com o § 5º-F), sem inclusão da Contribuição Patronal Previdenciária; f) para os serviços de “tipo 3”, com a aplicação da tabela do Anexo V (art. 18, § 5º-D, cumulado com o § 5º-F); g) para os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, com a aplicação da tabela do Anexo III, deduzido o percentual referente ao ISS, e com a inclusão do percentual referente ao ICMS previsto na tabela do Anexo I; h) para as atividades com incidência de IPI e ISS, com a aplicação da Tabela do Anexo II, deduzido o percentual referente ao ICMS e acrescido o percentual referente ao ISS previsto na tabela do Anexo III (art. 18, § 5º-G); i) para os casos de substituição tributária, monofásica e de antecipação tributária com encerramento de tributação, no caso do ICMS, e, por fim, as decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior (art. 18, § 4º, incisos IV e V), com a discriminação das receitas em industriais, comerciais ou de prestação de serviço nos termos dos Anexos I a V (art. 18, § 13), com as redução prevista no caso de revenda de mercadorias (art. 18, § 14, inciso D), nos termos do art. 18, § 12; j) para os casos de substituição tributária, monofásica e de antecipação tributária com encerramento de tributação, no

caso do ICMS, e, por fim, as decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior (art. 18, § 4º, IV e V), com a discriminação das receitas em industriais, comerciais ou de prestação de serviço nos termos dos Anexos I a V (art. 18, § 13), com a redução prevista no caso de venda de mercadorias industrializadas pelo próprio contribuinte (art. 18, § 14, II), nos termos do art. 18, § 12; k) para os casos em que, na forma definida pelo CGSN, Estados, Distrito Federal e/ou Municípios estabelecerem valores fixos mensais para o ICMS ou ISS, observados os limites previstos no § 19 do art. 18, o que é permitido para as MEs com receita bruta de até um determinado patamar e é obrigatória no caso do § 22-A; ou ainda, concederem isenção, na forma prevista no art. 18, § 20-A, em que haverá a redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma a ser prevista pelo CGSN (art. 18, §§ 18 a 20-A e 22-A); e l) o MEI, tributado através de valores fixos mensais, independentemente da receita bruta auferida no mês (art. 18-A). (CUNHA, 2010, f. 251)

Essas regras somam-se a diversas regras específicas para cada caso, previstas ao longo da LC n° 123 e legislação esparsa, motivo pelo qual concordamos com Cunha (2010, f. 250), quando aponta que tratar exaustivamente do “funcionamento do sistema simplificado, que, em verdade, não é tão simplificado”, abarcando com isso toda forma de tributação a que estão sujeitas as MEEPP, seria tarefa hercúlea, pois além de existir uma grande quantidade de enunciados prescritivos constantes da LC n° 123, introduzindo novas regras e dezenas de exceções, que remetem a tantas outras normas jurídicas diversas, haveríamos de levar em consideração as constantes modificações no texto legal. Por essa razão, tendo em vista nosso objeto de estudo, concentraremos nosso foco nas regras atinentes à tributação do ICMS sobre o comércio, constantes no anexo I, da LC n° 123.

Inicialmente devemos observar que nos termos do artigo 18 do Enmeep o valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, é determinado mediante aplicação das Tabelas anexas à Lei Complementar.

A faixa de alíquota a ser aplicada depende do quanto apurado pelo empreendimento de receita bruta acumulada (RBA) nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração, ou, no caso de início de atividade, a partir da estimativa da RBA a partir da proporção do quanto apurado durante o período de atividade. No caso do comércio a tabela é a demonstrada no quadro n° 1:

Quadro 1: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/ Pasep	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Anexo I da Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006 (vigência: até 31/12/2011)

A partir de janeiro de 2012, a faixa de alíquota a ser aplicada foi atualizada de modo a comportar a expansão do teto limite do SIMPLES-N até R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). A ampliação do teto trouxe como aspecto positivo a diminuição de alíquotas por faixa de tributação, implicando nesse sentido numa diminuição indireta da carga tributária como podemos observar na tabela abaixo.

Quadro 2: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio com vigência a partir de 01.01.2012

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%

De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23 %	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32 %	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42 %	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51 %	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61 %	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Anexo I da Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006 (vigência: 01/01/2012)

Contudo, a implantação do ICMS no SIMPLES-N construiu um verdadeiro amálgama tributário, pois deixou a simplicidade ao associar tantas exceções ao regime simplificado que a forma de arrecadar o ICMS transformou o sistema simplificado em um híbrido, que, destoando da sua concepção original, impôs desvantagens aos optantes sem a respectiva compensação dada quando do recolhimento do mesmo tributo em seu regime nativo. Pior, transfere a carga do benefício (quando há) para outros contribuintes e em última instância ao consumidor final, como demonstraremos adiante.

A LC nº 123/2006 dispôs no parágrafo primeiro do artigo 13 os aspectos do ICMS que não seriam abrangidos pelo simples, portanto cobrados a parte do recolhimento mensal

realizado pelo contribuinte sobre suas vendas. Esse recolhimento mensal, núcleo do regime, chamaremos por conveniência de SIMPLES Nacional mensalmente recolhido (SNm)<sup>26</sup>:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: [...] § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: [...] XIII – ICMS devido: a) **nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária**; b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente; c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização; d) por ocasião do desembaraço aduaneiro; e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal; f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; g) **nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal**: 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar; 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor; h) **nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual [...]** (LC nº 123, de 2006) (grifos nossos)

A primeira leitura nos permite compreender que existe uma gama de operações realizadas pelo optante sobre o recolhimento do ICMS que não estará acobertada pelo regime. Contudo, o mais importante é saber quais serão as implicações advindas dessa carência. Para tanto, precisamos discutir um pouco sobre a natureza dessas exceções, pois será demonstrado como essas exclusões limitam o alcance da norma em benefício da arrecadação e prejuízo dos contribuintes.

<sup>26</sup> Foram ainda expurgados do regime os seguintes tributos federais e municipais: **Federais**: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF; Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II; Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE; Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - IPTR; Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável; Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente; Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF; Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador; Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual; Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas; Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços. **Municipais**: ISS devido: a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte; b) na importação de serviços.



### 2.6.5.1 RECOLHIMENTO DE ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO SIMPLES

Iniciemos a discussão sobre as exclusões impostas pelo SIMPLES-N pela substituição tributária, que é uma modalidade de sujeição passiva indireta, prevista no Código Tributário Nacional e na LC n° 87 de 1996, que atribui expressamente a responsabilidade pela satisfação do crédito tributário à terceira pessoa.

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (grifo nosso)

(art. 128, CTN). Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (art.6 LC n° 96 de 1996).

No que tange à substituição tributária, como explica Santiago (2011), há duas figuras-chave, o substituto e o substituído. De um lado há o substituto tributário, ou seja, aquele a quem a lei atribui a responsabilidade pelo recolhimento do tributo de outro contribuinte; do outro lado, o substituído, que é o contribuinte que foi desonerado do recolhimento do tributo, uma vez que já foi recolhido por terceiro.

A lei estipula que a substituição pode-se realizar através de três modalidades distintas: a) sobre operações anteriores (diferimento); b) sobre operações concomitantes ; c) sobre operações futuras .

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. § 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado. (art. 6, LC 96 de 1996)

Uma vez que os tributos recolhidos por responsabilidade de terceiros (ST) estão excluídos da base do SIMPLES-N, esses valores, quando retidos por empreendimentos “normais” em operações de venda a optante do SIMPLES Nacional, ou cobrados diretamente a esses optantes pelo fisco, quando não houver recolhimento prévio, não levam em

consideração a carga tributária específica do regime e seus contribuintes, uma vez que o arbitramento do valor devido não leva em consideração qualquer benefício especial.

Assim, quando uma mercadoria está sujeita à tributação por substituição tributária, o substituto recolhe, em nome de todos os substituídos, o valor do ICMS que seria devido, sem considerar qualquer diferenciação de regime, ou seja, não há para o optante a possibilidade de qualquer espécie de compensação futura.

Ainda que não haja retenção prévia da substituição tributária, mesmo assim, o optante do SIMPLES-N, na posição de Substituído, ver-se-á obrigado a recolher os tributos que deveriam ter sido pagos originalmente pelo Substituto, independentemente de qualquer condição especial a ele deferida.

Nesse sentido, Santiago (2011) questiona até que ponto essa tributação apartada, “com recolhimento do ICMS diretamente ao Estado, poderia representar carga tributária relativa ao ICMS em patamar superior àquele ao qual a empresa optante está sujeita no Simples Nacional”. Essa questão não nos parece difícil, pois nessa hipótese sempre a carga tributária será mais prejudicial ao optante, pois superior àquelas que seriam devidas na base do SNm.

No caso da retenção antecipada por substituição tributária do imposto municipal incidente sobre serviços (ISS), Santiago (2011) recorda que até a promulgação da Lei Complementar n° 128, de 2008, que alterou o SIMPLES Nacional, padecia de problema semelhante.

Nesse caso em específico, era imposto ônus excessivo aos optantes, ao possibilitar que terceiros retivessem tributos a partir de alíquotas do ISS, em patamar superior ao que a empresa estava sujeita no SIMPLES-N, sem direito a qualquer restituição. Com as alterações realizadas no regime, a retenção passou a respeitar a carga tributária correspondente à situação do contribuinte do ISS optante pelo regime especial.

Art. 21. [...] § 4º A retenção na fonte de ISS das microempresas ou das empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional somente será permitida se observado o disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e deverá observar as seguintes normas: I – **a alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ISS previsto nos Anexos III, IV ou V desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da prestação** (grifo nosso); [...] III – na hipótese do inciso II deste parágrafo, constatando-se que houve diferença entre a alíquota

utilizada e a efetivamente apurada, caberá à microempresa ou empresa de pequeno porte prestadora dos serviços efetuar o recolhimento dessa diferença no mês subsequente ao do início de atividade em guia própria do Município; IV – na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte estar sujeita à tributação do ISS no Simples Nacional por valores fixos mensais, não caberá a retenção a que se refere o caput deste parágrafo; V – na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que tratam os incisos I e II deste parágrafo no documento fiscal, aplicar-se-á a alíquota correspondente ao percentual de ISS referente à maior alíquota prevista nos Anexos III, IV ou V desta Lei Complementar [...]

A Resolução do CGSN de nº 94, de 2011, ao regular os dispositivos da Lei Complementar, reiterou essas garantias para a contenção da carga tributária dos contribuintes optantes do ISS-SIMPLES, quando em operações com retenção prévia do tributo

**Art. 27.** A retenção na fonte de ISS da ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, somente será permitida se observado, cumulativamente: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 4º); I - o disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 2003; II - **a alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ISS previsto nas tabelas dos Anexos III, IV ou V para a faixa de receita bruta a que a ME ou EPP estiver sujeita** (grifo nosso) no mês anterior ao da prestação, assim considerada:

Contudo, para nossa surpresa, tratamento “diferenciado” foi estendido àqueles que operam com a transferência de bens e mercadorias, ou seja, que atuam com o recolhimento de ICMS. Mas, nesse caso, a diferenciação tem um viés negativo, pois se deu pela não extensão dessas garantias aos optantes do SIMPLES, adquirentes de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária.

No que se refere à cobrança do ICMS sobre produtos sujeitos à substituição tributária, o CGSN, no exercício de seus poderes disciplinadores, ao definir a forma e as condições desse recolhimento, defendendo os interesses dos tesouros estaduais, atribuiu ao tributo sobre consumo tratamento diverso daquele cedido ao imposto municipal sobre serviços, desconsiderando qualquer característica do regime simplificado, impondo o mesmo mecanismo de cálculo atribuído aos não optantes, como podemos observar dos artigos 28 e 29 da Resolução 94 do CGSN.

**Art. 28.** Na hipótese de a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional se encontrar na condição de substituta tributária, as receitas relativas à operação própria decorrentes: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 18, § 3º) I - da revenda de mercadorias sujeitas à substituição tributária deverão ser incluídas nas receitas segregadas na forma da alínea "a" do inciso I do art. 25 II - da venda de mercadorias por ela industrializadas sujeitas à substituição tributária deverão ser incluídas nas

receitas segregadas na forma da alínea "a" do inciso II do art. 25. [...] § 2º Em relação ao ICMS, no que tange ao disposto no § 1º, o valor do imposto devido por substituição tributária corresponderá à diferença entre: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 6º, inciso I) I - o valor resultante da aplicação da alíquota interna do ente a que se refere o § 1º sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou sugerido pelo fabricante, ou sobre o preço a consumidor usualmente praticado; e II - o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário. § 3º Na hipótese de inexistência dos preços mencionados no inciso I do § 2º, o valor do ICMS devido por substituição tributária será calculado da seguinte forma: imposto devido = [base de cálculo x (1,00 + MVA) x alíquota interna] - dedução, onde: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 6º, inciso I) I - "base de cálculo" é o valor da operação própria realizada pela ME ou EPP substituta tributária; II - "MVA" é a margem de valor agregado divulgada pelo ente a que se refere o § 1º; III - "alíquota interna" é a do ente a que se refere o § 1º; IV - "dedução" é o valor mencionado no inciso II do § 2º. § 4º Para fins do caput, no cálculo dos tributos devidos no Simples Nacional não será considerado receita de venda ou revenda de mercadorias o valor do tributo devido a título de substituição tributária, calculado na forma do § 2º. (grifos nossos) (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 6º, inciso I)

**Art. 29.** Na hipótese de a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional se encontrar na condição de substituída tributária, as receitas decorrentes: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 18, §§ 4º, inciso IV, 12, 13 e 14) I - da revenda de mercadorias sujeitas à substituição tributária deverão ser segregadas na forma da alínea "b" do inciso I do art. 25; II - da venda de mercadorias por ela industrializadas sujeitas à substituição tributária deverão ser segregadas na forma da alínea "b" do inciso II do art. 25.

Desse modo, quando o optante tiver de recolher o ICMS de mercadoria sujeita à substituição tributária, o imposto devido não será cobrado dentro do regime especial, com base no faturamento bruto (art.18), mas nos termos do artigo 28 e 29 da LC nº 123. Para tanto será aplicado o produto da diferença de alíquota sobre o preço máximo de venda a varejo; ou sugerido pelo fabricante; ou sobre o preço ao consumidor usualmente praticado; ou sobre o valor da operação; ou da prestação própria do substituto tributário; ou pela aplicação da fórmula genérica [base de cálculo x (1,00 + MVA) x alíquota interna] – dedução. Por fim, quando do cálculo dos tributos devidos mensalmente no Simples Nacional (SNm), quando da revenda dessas mercadorias, essa receita será segregada da base faturamento bruto (referente ao artigo 18).

Alguns autores, como Farache (2008), também perceberam que as cobranças apartadas do SIMPLES-N causam distorções na cadeia produtiva. Nesse sentido, o autor observou que, no caso da tributação de produtos enquadrados na regra de Substituição Tributária, a impossibilidade de dedução desses impostos já recolhidos pelo contribuinte substituto

constitui ponto conflitante da Lei Geral aos princípios que orientaram a construção do regime simplificado, pois desestimulam a opção pelo regime de empreendimentos industriais, por exemplo<sup>27</sup>.

Uma outra questão relevante envolvendo a cobrança da Substituição Tributária é a competência dos estados para estender o já extenso rol de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. O benefício, quando houver, em ser optante ao SIMPLES-N pode ser completamente anulado pelos governadores.

Como exemplo ilustrativo, podemos destacar as ações promovidas pelo Estado de Pernambuco, que, após a vigência do SIMPLES-N estendeu, unilateralmente, em sua base territorial, o rol de produtos tradicionalmente sujeitos à Substituição Tributária do ICMS, incluindo bens das mais diversas categorias tais como: Colchões, box e travesseiros e suportes elásticos para cama (Decreto nº 35.655, de 07.10.2010); Bicicletas (Decreto nº 35.656, de 07.10.2010); Brinquedos (Decreto nº 35.657, de 07.10.2010); Cosméticos e artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador (Decreto nº 35.677, de 13.10.2010); Material de construção, acabamento, bricolagem ou adorno (Decreto nº 35.678, de 13.10.2010); Material Elétrico (Decreto nº 35.680, de 13.10.2010); Eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos (Decreto nº 35.701, de 19.10.2010).

Observamos que o benefício fiscal em ser optante do regime especial, quando existente, torna-se reduzido para os empreendimentos que atuem com operações sujeitas ao ICMS-ST, havendo implicações mais graves se pormenorizarmos todas as especificidades do ICMS-ST, como a aplicação sobre a base de cálculo do tributo, pelo Estado, de preços mínimos e margens de valor agregado (MVA), que aumentam a base de cálculo, de modo a estimar o

---

<sup>27</sup> Farrache (2008, f. 112) destaca que, no caso da Suframa, em razão do benefício específico dessa região, as empresas não têm interesse na aquisição de produtos oriundos de optantes do SIMPLES-N, por se beneficiar de “isenção de ICMS, IPI e PIS/Confins em percentuais que podem variar de 7% a 31,25%”. A reflexão feita por Farrache (2008) pôde ser constatada em campo, através de entrevista a dois Auditores Fiscais Tributários do Estado da Paraíba, que atuam na Fiscalização de Mercadorias em Trânsito e pediram para não ser identificados. Os servidores revelaram que durante uma operação de fiscalização de rotina foram consultados informalmente sobre o tema, pelos contribuintes auditados, proprietários de estabelecimento panificador. Os contribuintes questionaram se eles eram obrigados por Lei a repassar descontos na ordem de 17% (dezessete por cento) para seus clientes, em função do não destaque de créditos, como demandava uma grande rede de supermercados nacional. No supracitado caso, a rede distribuidora, mesmo sabendo que não havia obrigação de qualquer ordem para alterações de preços, passou a utilizar do seu poder econômico ameaçando deixar de adquirir produtos desse fornecedor caso não fosse concedido o desconto em função de não haver destaque de ICMS. Da análise da situação dos referidos empresários, o mais grave, no que se refere à sua estrutura de custos, é que sua principal matéria-prima é a farinha de trigo, mercadoria sujeita a tributação sob regime de substituição, portanto com os impostos recolhidos sob o regime "normal" de ST pelo moageiro (e portanto embutidos nos preços), relativo a todas as fases de tributação sem considerar qualquer especificidade dos regimes especiais. Caso semelhante ao que ocorre com o Suframa.

valor que o produto terá ao final da cadeia produtiva; estimativa essa que varia de acordo com os interesses dos governos sobre a sua base de arrecadação.

Como visto, o ICMS-ST possui severas implicações sobre o SIMPLES-N; e apesar de haver inúmeras outras críticas a serem tecidas sobre essa sistemática apartada de apuração do tributo, optamos por avançar pelas demais exceções à sistemática de recolhimento do SIMPLES-N sob a forma mensal, como, por exemplo, a decorrente das aquisições de bens e mercadorias oriundos de estados da federação diversos ao do domicílio do contribuinte, as chamadas operações interestaduais.

#### 2.6.5.2 RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

As chamadas operações interestaduais entre contribuintes do ICMS também não foram abrangidas pelo SIMPLES Nacional, devendo esses valores serem pagos à parte pelo optante do regime simplificado, como se fossem do regime “normal” de recolhimento.

No caso do ICMS, a LC nº 128 também veio reiterar e ratificar as limitações e exceções impostas à arrecadação do tributo, em benefício dos interesses arrecadatários dos estados, e, conseqüentemente, em prejuízo dos contribuintes, ao permitir a cobrança de tributos em um patamar que a princípio não lhes seria próprio, e, pior, sem os mesmos direitos estendidos aos contribuintes não optantes aos SIMPLES (“normais”).

[...] § 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional. (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008) § 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional: (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008) I – disciplinará a forma e as condições em que será atribuída à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional a qualidade de substituta tributária; e (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008) II – poderá disciplinar a forma e as condições em que será estabelecido o regime de antecipação do ICMS previsto na alínea g do inciso XIII do § 1º deste artigo. a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária; g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal: 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar; 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será

cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor; (art. 13, LC nº 123, de 2008)

Essa cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual (Difal) têm sido uma das grandes polêmicas resultante do SIMPLES Nacional. Isso porque, segundo Santiago (2011), foi imposto aos optantes adquirentes em operações interestaduais, o pagamento, nos chamados postos fiscais estaduais de divisa, da diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual. Essa cobrança foi posta com a justificativa de equalizar a carga tributária, contudo sem discutir as implicações decorrentes dessa suposta equalização, tais como a disponibilidade da mercadoria no mercado interno ou mesmo a possibilidade jurídica dessa cobrança.

Para a perfeita compreensão da extensão da carga tributária do ICMS devemos primeiro lembrar que as operações interestaduais “normais” com mercadorias destinadas ao comércio acarretam divisão do produto do ICMS “normal” entre estados de origem e destino, através do mencionado sistema de alíquotas interestaduais.

Nesse sistema, os contribuintes do ICMS "normal" quando da venda da mercadoria escrituram o valor do seu débito de ICMS, ao passo que destacam esse valor na Nota Fiscal, constituindo o quantum devido ao estado de origem e um crédito contra o estado de destino. Por outro lado, os estados destinatários determinam o registro dessas notas fiscais quando da passagem dessas mercadorias pelos Postos Fiscais de “fronteira”, nas divisas dos estados.

Deve ainda ser levado em consideração que a maioria dos estados também implementou, a partir da década de 1990, a cobrança antecipada dessa diferença de alíquota do ICMS, associada ao momento do registro dessas notas nos postos fiscais, referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ou seja, o Difal nada mais é do que a aplicação do produto da diferença entre a alíquota interna (no geral 17%, ou 25%, dependendo da essencialidade do produto) sobre a interestadual 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), dependendo da origem do produto (como disposto na Figura 2). A alíquota interestadual, no ICMS “normal”, destacada pelo emitente, constituirá na operação subsequente crédito do adquirente em razão do pagamento do imposto pelo vendedor.

Diferença de alíquota = Alíquota interna – Alíquota interestadual

Essa cobrança nos Postos Fiscais, aos contribuintes, gera valor a ser pago imediatamente ou até no mês subsequente, dependendo da natureza do produto e do regime de faturamento concedido pelo Estado ao contribuinte.

No caso do contribuinte do ICMS “normal”, quando da venda da respectiva mercadoria na operação subsequente, ele será novamente tributado sobre o valor da alíquota interna para o produto (17% ou 25%, por exemplo) ou entre contribuintes do ICMS (12%). Mas dada a sistemática da não cumulatividade do tributo, o valor a ser pago será deduzido dos créditos existentes, ou seja, dos tributos já recolhidos quando da cobrança pelos postos fiscais no momento da entrada das mercadorias no Estado, devido ao adimplemento prévio de parte do tributo que deve ser recolhido apenas após esse momento da venda.

Por outro lado, para o optante do SIMPLES-N, quando da realização de operações interestaduais o regime especial causa distorções ao sistema como um todo, por motivos diversos. Pois, quando essa operação se origina em um empreendimento optante do SIMPLES-N, não há em verdade o sistema de repartição de tributos entre estados de origem e destino, pois na origem a cobrança pelo SIMPLES se dá em sua integralidade, mas a depender da espécie de operação, o tratamento a ser dado sofrerá graves variações.

Por exemplo, o optante do SIMPLES, ao vender uma mercadoria adimplirá ao estado de origem (produtor) tão somente os valores estipulados para o Regime Especial, mensalmente devidos para sua faixa de faturamento dentro do regime (SNm). Não há, portanto, que se falar em alíquota interestadual na origem para SIMPLES-N. Contudo, no momento da entrada da mercadoria no Estado de destino (consumidor), a depender do tipo de operação, os adquirentes sofrem sorte distinta; no entanto, em qualquer hipótese há forte impacto sobre a carga tributária do adquirente.

Numa hipótese “A” de operação interestadual, originada em empreendimento SIMPLES-N e destinada a adquirente não optante (“normal”), não há alteração para a tributação na origem, que recebe todos os tributos que seriam devidos por uma operação interna para o regime simplificado. Mas, no que tange à tributação no destino, uma vez que no SIMPLES-N não há plena transferência do crédito, o adquirente paga o percentual correspondente à alíquota interna ao destino. Essa alíquota, uma vez que o crédito é zerado, corresponde à alíquota interna cheia, que é de 17% (dezessete por cento), ou 25% (vinte e



cinco por cento), dependendo da essencialidade do produto, acarretando no incremento da arrecadação do estado “consumidor”, devido à transferência de carga tributária para o adquirente.

Na operação descrita acima, ao tempo que o vendedor, no estado “produtor”, se beneficia da redução de alíquota do SIMPLES-N na saída, e seu estado recebe na integralidade todo o tributo que lhe seria devido, o comprador, no estado “consumidor”, fica obrigado a recolher tributo antecipadamente (na divisa) e em patamar superior, sob a forma de alíquota interna, ao que seria normalmente devido, aumentando com isso seus custos tributários, financeiros e operacionais na medida em que aumenta a receita tributária do estado destinatário, que, por sua vez, recebe tanto a parcela que normalmente lhe seria devida, como recebe o ICMS em valores que a princípio não lhe seria devido, pois correspondem a benefício concedido pelo estado produtor ao optante na origem e, por conseguinte, à cadeia produtiva como um todo.

Não havendo pleno direito ao crédito fiscal, os não optantes (“normais”) são instados a pagar, na operação interestadual, o correspondente a toda a alíquota interna, independentemente do quanto já recolhido pelos empreendimentos optante ou não em suas operações anteriores<sup>28</sup>.

Já numa hipótese “B” de uma operação a ser realizada a partir de um vendedor “normal” destinado a um adquirente SIMPLES, considerando a exclusão da operação da base de arrecadação do SNm, o optante será responsável pelo adimplemento da diferença de alíquota correspondendo a uma alíquota de 5% (cinco por cento) ou 10% (dez por cento), para uma alíquota interna de 17% (dezessete por cento) (vide Figura 2), ou mesmo 13% (treze por cento) ou 18% (dezoito por cento), para uma alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento) (dependendo da essencialidade do produto, Figura 1).

---

<sup>28</sup> A partir da LC 128 de 2008, art.23, foi permitido aos empreendimentos “normais”, que transacionam com empreendimentos optantes creditarem-se de ICMS no valor correspondente na faixa de alíquota que o empreendimento SIMPLES recolhe o ICMS mensal, ou seja, de 1,25% a 3,95%, desde que o emitente optante destaque na nota fiscal a alíquota a que está sujeito. Ainda que essas alterações tenham sido resultado do reconhecimento da desvantagem sofrida pelos empreendimentos “normais”, a sistemática adotada ainda acarreta alguns problemas. Mesmo que tenha sido concedida a possibilidade do empreendimento “normal” deduzir do imposto devido, como se fosse crédito os percentuais de 1,25% a 3,95%, ainda assim haverá uma injusta transferência de carga tributária para o contribuinte “normal”, aumentando a arrecadação do estado de destino, pois seu crédito deveria ser de 7% a 12%. Por outro lado, mesmo o pequeno crédito ficto não é sequer garantido, pois fica condicionado a declaração do optante, o que em geral não têm ocorrido pela falta de informação dos envolvidos. Por fim, os contribuintes optantes do SIMPLES-N continuaram sujeitos a cobrança concomitante do Difal e do SNm.

No caso de o empreendimento produtor/vendedor “normal” recolher, os tributos normalmente devidos pelo ICMS “normal” para uma operação interestadual ao estado de origem (produtor), a cadeia de créditos e débitos será quebrada, pois não haverá aproveitamento pelo optante, tampouco em operações futuras, o que resulta na acumulação dessa carga tributária ao longo da cadeia produtiva, por meio dos custos do bem transacionado, implicando em subsequentes aumentos do ICMS a ser recolhido.

Já numa hipótese “C”, quando o empreendimento optante adquire, em outro estado, mercadoria oriunda de produtor/vendedor também optante, ele será obrigado a pagar por uma suposta diferença de alíquota interestadual. Suposta, porque em verdade, como identificamos nesse caso, formalmente não há qualquer alíquota interestadual na saída, pois a cobrança na origem foi integral. Mesmo assim, devido ao posicionamento do CGSN, há a cobrança sobre o adquirente pelo adimplemento do Difal através do SIMPLES Fronteira (Denominação dada pelo Estado da Paraíba para cobrança do diferencial de alíquota aos optantes do SIMPLES)

No caso das operações interestaduais entre optantes, considera-se um crédito sobre uma alíquota interestadual, que na verdade inexistente, mas em contrapartida cobra-se o valor que seria devido pela suposta “diferença de alíquota”. Diferença essa equivalente a uma alíquota interna “normal” (para a maioria dos produtos na ordem de 17%), o que impõe a cobrança do ICMS sobre uma alíquota de 5% (cinco por cento), se oriundo do Norte ou Nordeste e 10% (dez por cento), se oriundo do Sul, Sudeste ou Centro-Oeste (podendo chegar a 18%, dependendo da essencialidade do produto, caso a alíquota interna seja de 25%), como se fosse uma operação entre contribuintes do ICMS “normal”.

Desse modo, nessas operações interestaduais todos os contribuintes adquirentes, em estados “consumidores”, sob quaisquer regimes, são prejudicados, pois são obrigados a pagar mais, e, pior, antecipadamente a uma carga tributária que não lhes dizem respeito.

Como ressalta Santiago (2011, p.87), esse recolhimento do ICMS não abrangido pelo SIMPLES-N, conforme disposição do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Geral, é polêmico na medida em que garante aos estados uma ferramenta para excluir da base do SIMPLES-N tantos quantos fatos jurídico-tributários lhes convier “podendo vir a neutralizar, na prática, a inclusão do referido imposto no Simples Nacional”.

Devemos reiterar que a legislação pertinente ao SIMPLES, como posta, é extremamente injusta na medida que impõe uma carga elevada aos seus optantes e não transfere créditos

presumidos aos não optantes que com eles negociem, quando da apuração do ICMS sobre qualquer modalidade não acobertada pelo regime simplificado. Isso porque impõe-se a submissão às regras do ICMS-“normal” no que tange aos deveres, mas não disponibiliza cobertura em igual medida no que tange aos direitos pertinentes ao regime “normal”, sob a justificativa de não poder ampliar prerrogativas no sistema apartado.

Portanto, a carga tributária imposta ao optante do SIMPLES-N, não é tão “simples” assim, pois, deve ser considerado que, além de pagar o SIMPLES-N sobre o faturamento mensal, o optante se vê obrigado a responder por operações tributárias, a princípio estranhas ao regime, tais quais a substituição tributária, a diferença de alíquota e o ICMS antecipado.

Essa cobrança, além de não levar em conta a alíquota a qual o contribuinte estaria sujeito, impõe um outro agravamento na carga tributária do optante. Após a cobrança de uma pretensa alíquota interestadual, quando das operações subsequentes, os valores faturados compõem os valores que formaram também a própria base de cálculo do SIMPLES, cobrado mensalmente (SNm).

Associa-se a essa questão um problema ainda maior: o impacto da cumulatividade nas operações entre SIMPLES e, principalmente, entre cadeias produtivas mistas, que envolvam optantes e não optantes, especialmente sobre essas operações interestaduais destinadas a estados “consumidores”. Pois essas aquisições interestaduais na entrada não recebem o benefício do SIMPLES-N, pagando a tributação no mínimo semelhante à “normal”, mas na saída, mesmo já tendo sido pago os tributos devidos pelas entradas, o valor da respectiva venda volta a compor a base de cálculo do SNm, que, sem direito ao crédito, acaba onerando ainda mais esses contribuintes.

Como uma questão secundária, porém associada a essa relação, podemos indicar, como explica Farache (2008), que os empreendimentos tributados sob o regime do Lucro Real ou Presumido, trabalhando, portanto, sob o regime de recolhimento “normal” de ICMS, escrituram créditos e débitos de modo a apurar o *quantum* devido, enquanto as empresas optantes não geram crédito fiscal. Assim, quando as não optantes realizam operações com optantes, as empresas sob regime “normal”, dado seu poder de barganha, acabam exigindo um desconto nos preços para compensar o crédito fiscal não disponibilizado, na ordem “de 7% a 21,25%; o que implica na redução da margem de lucro e nas possibilidades de ganhos superiores das MPEs” (FARACHE, 2008, f. 36).

Caso sejam os empreendimentos industriais os optantes pelo regime, esses acabam sendo forçados a reduzir preços na proporção dos impostos não destacados, ao tempo que adquirem seus insumos “com todos os impostos inclusos, muitos deles na estrutura de cascata, isto é, na compra, as MPEs têm o mesmo preço que qualquer empresa, tendo que internamente alterar este custo na estrutura produtiva enxuta e controle financeiro, econômico e contábil exemplar” (FARRACHE, 2009, f. 115).

Além das aquisições para a venda, recebem tratamento semelhante as operações interestaduais destinadas a ativo permanente, uso ou consumo, para SIMPLES, pois também cobra-se o ICMS sobre a diferença de alíquota. Por essa razão, Farrache (2008) reforça que “a MPE optante do Simples Nacional, quando de sua abertura ou na aquisição de máquinas e equipamentos, pagará o mesmo imposto que um Banco ou uma multinacional de grande porte” (FARRACHE, 2008).

As implicações dessa cobrança do ICMS em apartado ao SIMPLES-N continuarão a ser discutidas em seus pormenores na próxima seção, ao tratarmos da quantificação dos valores devidos.

### 2.6.5.3 QUANTIFICAÇÃO DO ICMS-SIMPLES

De modo a facilitar a visualização dos dispositivos legais impostos pelo Enmeep e CGSN, que impõem uma cobrança híbrida quando da apuração do ICMS na base do SIMPLES-N, ou mesmo fora dela, construímos essa seção para subsidiar a discussão sobre a carga tributária no SIMPLES-N. Para tanto, demonstraremos como se forma essa cobrança construindo fórmulas que representam como, em nosso entendimento, a partir das determinações legais, é realizado o cálculo do ICMS a ser recolhido pelos optantes do SIMPLES-N e sua respectiva carga tributária.

Como já observado, a regra básica da incidência tributária do SIMPLES-N está disposta no artigo 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, que prevê que o valor devido mensalmente pela MEEPP comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado “mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar. [...] § 3º Sobre a receita

bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do *caput* e dos §§ 1º e 2º deste artigo [...]”.

Portanto, a LC n° 123, de 2006, determina que o tributo devido (**T**) no período do mês, seja encontrado pelo produto da alíquota do SIMPLES-N (**Asn**), estabelecida de acordo com o Faturamento Bruto nos últimos 12 meses (encontrado no anexo 1 da LC n° 123), pela base de cálculo (**B**), que é a receita bruta auferida no próprio mês, assim:

$$T = B \times Asn$$

ou;

$$SNm = B \times Asn$$

Onde,

Asn = alíquota Simples Nacional;

B = faturamento bruto mensal;

SNm = Simples Nacional devido mensalmente;

A “simplicidade” desse cálculo diminui, contudo, a partir do momento que devemos considerar a série de exceções inseridas para cada tributo da base do SIMPLES-N, previstas na Lei, como o ICMS e ISS com substituição tributária. Pois, ainda que o valor devido mensalmente pela MEEPP optante ao Simples Nacional seja inicialmente determinado pela aplicação de alíquotas (constantes nas tabelas de cálculo anexas a LC. n° 123, de 2006) sobre o faturamento mensal, o contribuinte precisa aplicar uma série de outros acréscimos e deduções legalmente estabelecidos.

Como observamos neste trabalho, dadas as diversas exceções legais, os contribuintes optantes ao SIMPLES-N, sujeitos ao recolhimento do ICMS, acabam obrigados em determinados momentos a adimplir tributos sob a forma do ICMS mercantil “normal”, especialmente em toda operação cuja mercadoria seja sujeita à sistemática da Substituição Tributária ou se origine de outra unidade da federação.

Desse modo, inicialmente devemos considerar que os valores retidos, ou recolhidos, sob a forma da substituição tributária somam-se ao montante devido pelo faturamento mensal. Contudo, são recolhidos em separado e segregados quando da apuração dos valores mensalmente recolhidos. Considerando a inserção da substituição tributária no modelo original, a fórmula se amplia da seguinte forma:

$$T = (SNm) + (ST)$$

Os valores recolhidos sob a forma de substituição tributária (**ST**), como observamos nos artigos 28 e 29 da Resolução 94, de 2011, do CGSN, são obtidos, em geral<sup>29</sup>, pela seguinte fórmula aplicada a todo e qualquer contribuinte do ICMS, optante ou não pelo SIMPLES-N:

$$ST = Vm \times (1 + MVAst) \times Ast - Cst$$

Onde,

Ast = alíquota substituição tributária;

Cst = crédito substituição tributária;

MVAst = margem de valor agregado subst. Tribut.;

ST = Substituição Tributária devida

Vm = valor da mercadoria;

Mas além da ST, somam-se como tributos a serem recolhidos o ICMS referente às operações de compra oriundas de outros estados da federação, a diferença entre a alíquota interna do ICMS “normal” e a interestadual, que denominaremos aqui de SIMPLES Fronteira “SF”. Assim, devemos incluir um novo termo à equação:

$$T = (SNm) + (ST) + (SF)$$

Ocorre que o Simples Fronteira, na Paraíba, ainda subdivide-se em dois. Assim, há produtos sujeitos apenas à diferença de alíquota “Sda”, sem margem de agregação (LC nº 123, de 2006, art. 13.; § 1; XIII; h), e aqueles sujeitos ao regime de antecipação do recolhimento do imposto nas aquisições em outros estados e Distrito Federal, sem encerramento da tributação “Sant”, como a carne e o açúcar, por exemplo, em que há margem de agregação (LC nº 123, de 2006, art. 13.; § 1; XIII; g; 2). Assim temos para o Simples Fronteira a seguinte fórmula:

$$SF = (Sda) + (Sant)$$

Detalhando os termos da equação SF temos:

$$SF = [(Vm \times Ada) - Cda] + \{[Vm \times (1 + MVAnt) \times Ada] - [Cda]\}$$

<sup>29</sup> Existem outras sistemáticas de recolhimento do ICMS-ST, que, devido a suas especificidades, não cabem ser colocadas neste trabalho.

Onde,

Ada = alíquota interna “normal” para cálculo da diferença de alíquota interestadual;

Cda = crédito alíquota interestadual;

MVAnt = margem de valor agregado antecipado;

SF= Simples Fronteira devido;

Vm = valor da mercadoria;

Contudo, as regras do SIMPLES-N, ratificadas pela LC nº 128, de 2008, que impõem a cobrança do SIMPLES Fronteira (que nada mais é do que a diferença de alíquota interestadual para o contribuinte “normal”), ao contrário da sistemática da substituição tributária, têm uma peculiaridade que agrava a Carga Tributária sofrida pelos contribuintes do ICMS.

No caso do Simples Fronteira, o mesmo não é segregado dos valores mensalmente recolhidos; portanto, além de constituir um tributo recolhido à parte do SIMPLES-N, compõe também a própria base de cálculo do SIMPLES-N quando da sua cobrança apurada sob o faturamento mensal, correspondente ao momento da venda da referida mercadoria. Não há, nesse caso, direito a qualquer crédito ou abatimento, uma vez que não há previsão de sua segregação pelo não encerramento da fase de tributação. Assim, cobra-se o SIMPLES-N (SNm) sobre mercadorias que já tiveram recolhido o SIMPLES-Fronteira, portanto:

$$SNm = [(Bsn \times Asn) + (Bsf \times Asn)]$$

Onde,

Asn = alíquota Simples Nacional;

Bsf = valor das mercadorias com dif. Alíq. recolhido;

Bsn = valor das mercadorias sem dif. Alíq. Recolhido;

SNm = Simples Nacional devido mensalmente;

Sabendo que a totalidade do tributo devido pelo optante constitui o resultado da operação:  $T = (SNm) + (ST) + (SF)$ , substituindo os termos da equação, teremos:

$$\begin{aligned} T = & [(Bsn \times Asn) + (Bsf \times Asn)] \\ & + [Vm \times (1 + MVAst) \times Ast - Cst] \\ & + [(Vm \times Ada) - Cda] \\ & + \{[Vm \times (1 + MVAant) \times Ada] - [Cda]\} \end{aligned}$$

Onde,

Ada = alíquota interna “normal” para cálculo da diferença de alíquota interestadual;

Asn = alíquota do SIMPLES Nacional;

Ast = alíquota substituição tributária;

Bt = base de cálculo total mercadorias SN e SF (Bsn + Bsf);

Bsf = valor das mercadorias com dif. Alíq. recolhido;

Bsn = valor das mercadorias sem dif. Alíq. Recolhido;

Cda = crédito alíquota interestadual;

Cst = crédito substituição tributária;

MVAnt = margem de valor agregado antecipado;

MAVst = margem de valor agregado Subst. Trib.

Vm = valor da mercadoria;

T = Tributo devido

Essa sistemática, ao final, se assemelha ao modo como se tributa o ICMS para os contribuintes “normais”, mas apresenta uma singela porém significativa diferença. Quando do recolhimento do imposto devido sobre a venda da mercadoria, o contribuinte “normal” terá direito ao abatimento dos impostos já pagos na fronteira, mediante o sistema de escrituração de créditos. Por outro lado, no regime especial o contribuinte optante perderá todo e qualquer valor pago na barreira fiscal (salvo a Substituição Tributária que é segregada), devendo, contudo, pagar novamente o SIMPLES sobre as vendas mensais. Deste modo, além do prejuízo individual, os eventuais subseqüentes contribuintes “normais”, que venham a adquirir mercadorias, tampouco poderão aproveitar quaisquer créditos decorrentes dessa cadeia econômica.

Há portanto nessa sistemática imposições perversas. Primeiro a cobrança da substituição tributária sob uma carga tributária própria dos contribuintes “normais” (o que não mais ocorre com o ISS). Segundo, a cobrança de uma controversa diferença de alíquota, quando da aquisição da mercadoria, cujo produto irá posteriormente retornar para formar a base de cálculo para cobrança de outro tributo (SNm), quando da venda da mesma mercadoria.

Essas distorções são causadas pela inobservância do legislador aos princípios constitucionais e tributários, e geram uma espécie de bitributação, que não causa problemas tão somente ao optante, mas se desdobra em toda cadeia econômica, pois sua natural inserção na cadeia produtiva causa implicações para o sistema como um todo por um motivo em especial, o SIMPLES-N ainda é cumulativo.



#### 2.6.5.4 A CUMULATIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA NO SIMPLES-N

Como já observado, diversamente do ICMS em sua sistemática “normal”, o ICMS-SIMPLES constitui uma modalidade de tributação cumulativa, pois, devido às limitações originalmente impostas pelos artigos 23 e 24 da LC nº 123 os tributos pagos em cada operação não poderiam ser deduzidos da operação subsequente:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Para compreendermos plenamente os efeitos do ônus tributário decorrente da cumulatividade do SIMPLES-N sobre cadeias produtivas, entendemos necessário a construção de quadros, que intentam demonstrar o efeito multiplicador exercido pelo regime especial sobre a atividade econômica.

Assim, a título de exemplo, para construirmos nossos quadros, de modo a comparar a carga tributária do ICMS-“normal” ao ICMS-SIMPLES, atribuímos valores a partir das alíquotas mais comuns do ICMS-“normal”. Essas alíquotas importam, para uma operação de circulação interna nos estados do Nordeste, em duas alíquotas distintas, uma para o contribuinte do ICMS-“normal”, ou seja, o comerciante e qualquer membro de sua cadeia econômica (incluindo a indústria), na ordem de 12% (doze por cento), e outra para um não contribuinte, ou seja, o consumidor final, normalmente de 17% (dezessete por cento). Para fins de exemplo desconsideramos as alíquotas que envolvem a seletividade do produto, ou seja, aquelas acima e abaixo de 17% (dezessete por cento) ou 12% (doze por cento), como produtos da cesta básica (incentivados) e bebidas e cigarros (desincentivados).

O quadro 3 demonstra qual seria a carga tributária individual e acumulada decorrente de 10 operações internas, para uma alíquota de 12% (doze por cento), entre contribuintes “normais” do ICMS, cada uma importando no aumento de 20% (vinte por cento) no preço de venda em cada operação sobre a anterior. Nesse exemplo não há a operação de venda a consumidor final e cada operação demonstra o efeito da sistemática da não cumulatividade do ICMS-“normal” sobre operações subsequentes.

Quadro 3: ICMS devido para contribuintes “normais”

Contribuinte	ICMS "normal"	Valor da operação (R\$) (MVA 20%)	ICMS destacado 12% (R\$)	ICMS devido (12%- Crédito) (R\$)
A	Operação 1	100	12	12
B	Operação 2	120	14,4	2,4
C	Operação 3	144	17,28	2,88
D	Operação 4	172,8	20,74	3,46
E	Operação 5	207,36	24,88	4,15
F	Operação 6	248,83	29,86	4,98
G	Operação 7	298,6	35,83	5,97
H	Operação 8	358,32	43	7,17
I	Operação 9	429,98	51,6	8,6
J	Operação 10	515,98	61,92	10,32
<b>Acumulado na cadeia econômica</b>		<b>2595,87</b>	<b>311,5</b>	<b>61,92</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir das regras estabelecidas na LC nº123/06

No exemplo acima foram realizadas dez operações internas entre contribuintes do ICMS em um mesmo estado. Inicialmente devemos perceber que existem duas colunas referentes ao ICMS; uma demonstra o ICMS que é destacado no documento fiscal, a outra o ICMS que é efetivamente recolhido pelo contribuinte após a dedução dos tributos recolhidos nas operações anteriores.

A sistemática de cálculo do ICMS recolhido funciona para uma operação interna entre contribuintes do ICMS do seguinte modo: cada vendedor ao emitir a nota fiscal de saída é obrigado a destacar na nota o valor correspondente ao tributo devido; no caso, sob uma alíquota de 12% (doze por cento), que será escriturada para composição do ICMS que lhe será posteriormente cobrado pela Fazenda do estado arrecadador. Assim, um adquirente (B) dará entrada em sua contabilidade, os créditos de ICMS destacados pelo vendedor (A). Ao realizar a próxima operação de venda sobre a referida mercadoria para o próximo participante da cadeia (C), o comerciante (B) será obrigado, como seu antecessor (A), a novamente destacar, sobre uma alíquota de 12% (doze por cento), o ICMS no documento fiscal. Contudo, assim como seu antecessor a obrigação tributária de (B) junto a fazenda estadual será o resultado da aplicação da alíquota de 12%, sobre a base de cálculo que é o valor da venda, deduzidos dos valores escriturados referente aos tributos destacados pelo emitente (A).

Portanto, dada a sistemática da não cumulatividade, o aumento do valor de venda da mercadoria não implica em aumento cumulativo de carga tributária, pois em cada operação realizada o contribuinte do ICMS “normal” credita-se de valores anteriormente recolhidos e os deduz quando contabilizada a operação seguinte. Portanto, ainda que tenha havido um destaque de ICMS acumulado no montante de R\$ 311,50 (trezentos e onze reais e cinquenta

centavos) pelas 10 operações, efetivamente tão somente R\$61,92 (sessenta e um reais e noventa e dois centavos) viriam a ser recolhidos aos cofres estaduais. Ou seja, como o sistema é não cumulativo, o valor total da carga para a cadeia econômica equivale ao valor destacado na última operação.

Contudo, como as operações realizadas por optantes do SIMPLES são cumulativas, a despeito da sua alíquota ser significativamente menor, o recolhimento acumulado de ICMS pode implicar numa carga tributária muito superior àquela obtida por empreendimentos “normais”.

No quadro 4, comparamos a diferença resultante das 10 (dez) operações apresentadas anteriormente para contribuintes do ICMS-“normal” (não cumulativo), face operações entre optantes do ICMS-SIMPLES cumulativo. Considerando a necessidade de utilizarmos uma das alíquotas do ICMS-SIMPLES (comércio) em nossos cálculos, em um universo de vinte alíquotas (até 01.01.2012) e que a média aritmética dessas vinte alíquotas é de 3,1% (três vírgula um por cento), para fins didáticos, de modo a facilitar a observação do fenômeno da cumulatividade, optamos por arredondar esse percentual, em benefício do regime, para uma alíquota de 3% (três por cento), a qual passaremos a adotar para os fins de nossos cálculos.

Quadro 4: ICMS devido para contribuintes “normais” e “SIMPLES”

Contribuintes	ICMS	Valor da operação (MVA 20%)	ICMS Destacado “normal” (12%)	ICMS devido “normal” (12% - Crédito)	ICMS devido “SIMPLES” 3%
A	Operação 1	100	12	12	3
B	Operação 2	120	14,4	2,4	3,6
C	Operação 3	144	17,28	2,88	4,32
D	Operação 4	172,8	20,74	3,46	5,18
E	Operação 5	207,36	24,88	4,15	6,22
F	Operação 6	248,83	29,86	4,98	7,46
G	Operação 7	298,6	35,83	5,97	8,96
H	Operação 8	358,32	43	7,17	10,75
I	Operação 9	429,98	51,6	8,6	12,9
J	Operação 10	515,98	61,92	10,32	15,48
<b>Acumulado na cadeia econômica</b>		<b>2595,87</b>	<b>311,5</b>	<b>61,92</b>	<b>77,88</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir das regras estabelecidas na LC nº123/06

No quadro acima, exemplifica-se como, em função da sistemática cumulativa de operações, uma cadeia econômica sujeita a uma alíquota média de 3% (três por cento) no SIMPLES-N pode ter uma carga tributária individual e acumulada muito superior à alíquota “normal” de 12% (doze por cento) do ICMS-“normal”, pois, enquanto na sistemática

“normal” deduz-se o quanto devido dos valores anteriormente pagos, no SIMPLES esses valores somam-se formando uma progressão.

No exemplo anterior observa-se que a partir da segunda operação os valores individualmente devidos já superam os custos tributários aos quais se submetem os contribuintes do regime regular, demonstrando assim os efeitos negativos da cumulatividade para uma cadeia econômica homogênea. Contudo, ao tratamos de uma cadeia de operações mista a disparidade fica mais clara ainda.

Ao buscar o ponto de equilíbrio para essa cadeia econômica, apenas considerando operações internas, dada a alíquota média de 3% (três por cento) para o SIMPLES-N e 12% (doze por cento) para ICMS “normal”, percebemos que assim como foi identificado por Bravo (2011), a adesão ao SIMPLES-N é menos onerosa do que o regime “normal” apenas a partir de uma margem bruta de agregação na ordem de 30,3% (trinta vírgula três por cento).

Contudo, ainda assim, os valores individualmente recolhidos a partir da segunda operação serão sempre superiores. Deve ainda ser considerado que mesmo apresentando semelhantes valores a serem arrecadados, cabe lembrar que ao optar pelo SIMPLES-N o contribuinte ainda perde o direito de usufruir qualquer outro benefício fiscal inerente ao ICMS “normal”.

Quadro 5: Ponto de equilíbrio entre contribuintes “normais” e “SIMPLES”

Contribuintes	ICMS	Valor da operação (MVA 30,3%)	ICMS Destacado “normal” (12%)	ICMS devido “normal” (12% - Crédito)	ICMS devido “SIMPLES” 3%
A	Operação 1	100	12	12	3
B	Operação 2	130,3	15,64	3,64	3,91
C	Operação 3	169,78	20,37	4,74	5,09
D	Operação 4	221,22	26,55	6,17	6,64
E	Operação 5	288,26	34,59	8,04	8,65
F	Operação 6	375,6	45,07	10,48	11,27
G	Operação 7	489,4	58,73	13,66	14,68
H	Operação 8	637,69	76,52	17,79	19,13
I	Operação 9	830,91	99,71	23,19	24,93
J	Operação 10	1082,68	129,92	30,21	32,48
<b>Acumulado na cadeia econômica</b>		<b>4325,84</b>	<b>519,1</b>	<b>129,92</b>	<b>129,78</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir das regras estabelecidas na LC nº123/06

Identificamos através dos quadros 4 e 5, que apresentam margem de valor agregado de 20% (vinte por cento) e 30,3% (trinta vírgula três por cento), que, para operações internas, os efeitos negativos da cumulatividade são inversamente proporcionais à margem de valor agregado ao produto. Ou seja, para diminuir, em termos relativos, à carga a qual foi

submetido, o micro e pequeno empresário é obrigado a aumentar cada vez mais o valor de venda dos seus produtos. Comportamento fomentado pela sistemática cumulativa que vai de encontro aos princípios formadores do regime.

Nos próximos dois quadros (6 e 7), utilizando os mesmos parâmetros anteriores, incluímos mais uma coluna, congregando os dados de operações sujeitas ao ICMS “normal”, alternada com uma operação SIMPLES-N e comparamos como os valores dos tributos seriam individualmente devidos para uma cadeia mista (operações internas), ou seja, que possui contribuintes optantes e não optantes (alternadamente), bem como o acumulado na cadeia econômica.

Quadro 6: – ICMS devido por contribuintes “normais” e “SIMPLES” e Cadeia “mista”.

Contribuintes	ICMS "normal"	Valor da operação (MVA 20%)	ICMS Destacado “normal” 12%	ICMS devido “normal” 12%	ICMS devido “SIMPLES” 3%	ICMS devido Cadeia “mista”	
A	Operação 1	100	12	12	3	“normal”	12
B	Operação 2	120	14,4	2,4	3,6	SIMPLES	3,6
C	Operação 3	144	17,28	2,88	4,32	“normal”	17,28
D	Operação 4	172,8	20,74	3,46	5,18	SIMPLES	5,18
E	Operação 5	207,36	24,88	4,15	6,22	“normal”	20,74
F	Operação 6	248,83	29,86	4,98	7,46	SIMPLES	7,46
G	Operação 7	298,6	35,83	5,97	8,96	“normal”	35,83
H	Operação 8	358,32	43	7,17	10,75	SIMPLES	10,75
I	Operação 9	429,98	51,6	8,6	12,9	“normal”	51,6
J	Operação 10	515,98	61,92	10,32	15,48	SIMPLES	15,48
<b>Acumulado na cadeia econômica</b>		<b>2595,87</b>	<b>311,5</b>	<b>61,92</b>	<b>77,88</b>	<b>179,92</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor a partir das regras estabelecidas na LC n°123/06

No quadro 5, podemos observar que para o nosso exemplo, após dez operações subsequentes, com uma agregação de 20% em cada operação, o valor do ICMS a recolher em uma cadeia homogênea diferencia-se da cadeia “normal” em 126% (cento e vinte e seis por cento) em desfavor da cadeia de contribuintes optantes.

Porém, há uma diferença de 191% (cento e noventa e um por cento) quando se alternam contribuintes sob regime de apuração distintos, elevando o valor a ser recolhido pela cadeia de R\$61,92 (sessenta e um reais e noventa e dois centavos) para R\$179,92 (cento e setenta e nove reais e noventa e dois centavos) de ICMS acumulado, como podemos observar no quadro 6.

Essa elevação da carga tributária, demonstrada no quadro 6, é resultante da distorção causada já a partir da segunda operação, quando a cadeia de créditos e débitos é interrompida por ordem da legislação do SIMPLES. Podemos observar que, apesar dos prejuízos impostos

aos empreendimentos optantes ao regime, são os empreendimentos “normais” os grandes sacrificados por essa sistemática. Assim, a mera introdução de apenas um empreendimento simplificado em uma cadeia é capaz de introduzir perdas irreparáveis à economia, mas, mais uma vez, em benefício dos cofres dos estados.

Contudo, no caso das cadeias mistas, ao contrário das homogêneas, a elevação da margem de valor agregado em cada operação, ao invés de compensar, para os empresários individualmente considerados, os efeitos da cumulatividade, imprime um ônus ainda maior aos contribuintes, causando severas distorções à formação de custos e preços.

Quadro 7: – ICMS Cadeia “mista” x ponto de equilíbrio.

Contribuintes	ICMS "normal"	Valor da operação (MVA 30,3)	ICMS Destacado "normal" 12%	ICMS devido "normal" 12%	ICMS devido "SIMPLES" 3%	ICMS devido Cadeia "mista"	
A	Operação 1	100	12	12	3	"normal"	12
B	Operação 2	130,3	15,64	3,64	3,91	SIMPLES	3,91
C	Operação 3	169,78	20,37	4,74	5,09	"normal"	20,37
D	Operação 4	221,22	26,55	6,17	6,64	SIMPLES	6,64
E	Operação 5	288,26	34,59	8,04	8,65	"normal"	34,59
F	Operação 6	375,6	45,07	10,48	11,27	SIMPLES	11,27
G	Operação 7	489,4	58,73	13,66	14,68	"normal"	58,73
H	Operação 8	637,69	76,52	17,79	19,13	SIMPLES	19,13
I	Operação 9	830,91	99,71	23,19	24,93	"normal"	99,71
J	Operação 10	1082,68	129,92	30,21	32,48	SIMPLES	32,48
<b>Acumulado na cadeia econômica</b>		<b>4325,84</b>	<b>519,1</b>	<b>129,92</b>	<b>129,78</b>	<b>298,83</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor a partir das regras estabelecidas na LC n°123/06

No quadro 7 observamos que após dez operações subsequentes, com uma agregação de 30,3% ( trinta vírgula trinta por cento) em cada operação, apesar do valor do ICMS a recolher para cadeias homogêneas estar em equilíbrio, quando há alternância de contribuintes sob regime de apuração distinto, o valor a ser recolhido por cada contribuinte é incrementado pela quebra da cadeia de créditos, elevando o total do ICMS acumulado em cerca de 230% (duzentos e trinta por cento).

Deve ser destacado que nesse caso, devido à cumulatividade, além de uma transferência indevida do ônus tributário aos contribuintes do ICMS “normal”, a carga tributária é desmedidamente elevada, impondo severos prejuízos a empresários e consumidores.

A questão da cumulatividade do ICMS, e os problemas a ela associados, torna-se ainda mais severa quando tratamos de operações interestaduais. Para tornar a questão mais clara, construímos, a título de exemplo, quadros resumo da carga tributária do ICMS, para uma única operação, destinada a um estado consumidor do Nordeste, variando contudo a origem e

espécie de operação realizada de modo a demonstrar como a carga tributária oscila em função do SIMPLES, de modo a expor os efeitos da sistemática de apuração do SIMPLES-N em estados “consumidores”.

Para os exemplos a seguir expostos, foi calculada a carga tributária referente ao ICMS devido já na entrada do estado consumidor, referente à diferença de alíquota em uma operação interestadual, tendo como base de cálculo atribuída R\$100,00 (cem reais) e alíquota interna mais comum para o ICMS em 17% (dezessete por cento) e SIMPLES-N em toda sua variação de 1,25% (um vírgula vinte e cinco por cento) a 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento).

Como resultado, apresentam-se as receitas tributárias auferidas pelos estados de origem e destino para a operação, com a correspondente divisão da arrecadação, bem como a correspondente carga tributária total apenas para a entrada da mercadoria no estado consumidor.

Quadro 8 – Carga tributária (em R\$ e %): operações sujeitas a ICMS x alíquota correspondente

Operação	Espécie de operação	Alíquota ICMS (mais comum)	ICMS Origem (a cada R\$100,00)	ICMS Destino (a cada R\$100,00)	Carga de ICMS total em (R\$) e (%)
A	Op. interna “normal”	17,00%	R\$17,00	-	R\$ 17,00
B	Op. Interestadual Origem e destino “normal” do Sul-Sudeste para o Nordeste <b>tributação na origem</b>	7,00%	R\$ 7,00	-	(B+C) R\$ 17,00 (ou 17%)
C	Op. Interestadual Origem e destino “normal” Do Sul-Sudeste para o Nordeste <b>tributação no destino</b>	10,00%	-	R\$ 10,00	
D	Operação Interestadual “normal” demais estados para o Nordeste <b>tributação na origem</b>	12,00%	R\$ 12,00	-	(D+E) R\$ 17,00 (ou 17%)
E	Operação Interestadual “normal” Sul-Sudeste para o Nordeste <b>tributação no destino</b>	5,00%	-	R\$ 5,00	
F	Operação interna “SIMPLES”	1,25 a 3,95%	-	-	R\$1,25 a 3,95 (ou 1,25% a 3,95%)
G	Operação Interestadual origem “normal” Sul-Sudeste x destino SIMPLES para o Nordeste <b>tributação na origem</b>	7,00%	R\$ 7,00	-	(G+H) R\$17,00 (ou 17%)
H	Operação Interestadual origem “normal” Sul-Sudeste x destino SIMPLES para o Nordeste	10,00%	-	R\$ 10,00	

	tributação no <b>destino</b>				
I	Operação Interestadual origem "normal" demais estados x destino SIMPLES para o Nordeste tributação na <b>origem</b>	12,00%	R\$ 12,00		(I+J) R\$ 17,00
J	Operação Interestadual origem "normal" demais estados x destino SIMPLES para o Nordeste tributação no <b>destino</b>	5,00%		R\$ 5,00	
L	Operação Interestadual origem SIMPLES Sul-Sudeste x destino "normal" para o Nordeste tributação na <b>origem</b>	1,25 a 3,95%	R\$ 1,25 a 3,95		(L+M) R\$18,25 a 20,95 (ou 18,24% a 20,95%)
M	Operação Interestadual origem SIMPLES Sul-Sudeste x destino "normal" para o Nordeste tributação no <b>destino</b>	17,00%		R\$ 17,00	
N	Operação Interestadual origem SIMPLES demais estados x destino "normal" para o Nordeste tributação na <b>origem</b>	1,25 a 3,95%	R\$ 1,25 a 3,95		(N+O) R\$18,25 a 20,95 (ou 18,24% a 20,95%)
O	Operação Interestadual origem SIMPLES demais estados x destino "normal" para o Nordeste tributação no <b>destino</b>	17,00%		R\$ 17,00	
P	Operação Interestadual origem SIMPLES Sul-Sudeste x destino "SIMPLES" para o Nordeste tributação na <b>origem</b>	1,25 a 3,95%	R\$ 1,25 a 3,95		(P+Q) R\$11,25 a 13,95 (ou 11,25% a 13,95%)
Q	Operação Interestadual origem SIMPLES Sul-Sudeste x destino "SIMPLES" para o Nordeste tributação no <b>destino</b>	10,00%		R\$ 10,00	
R	Operação Interestadual origem SIMPLES demais estados x destino "simples" para o Nordeste tributação na <b>origem</b>	1,25 a 3,95%	R\$ 1,25 a 3,95		(R+S) R\$6,25 a 8,95 (ou 6,25% a 8,95%)
S	Operação Interestadual origem SIMPLES demais estados x destino "simples" para o Nordeste tributação no <b>destino</b>	5,00%		R\$ 5,00	

Fonte: Elaborado pelo autor a partir das regras estabelecidas na LC nº123/06

A partir dos exemplos do quadro 8 podemos identificar algumas das distorções causadas pela exclusão do regime do ICMS-SIMPLES sobre operações interestaduais, pois em qualquer hipótese é possível perceber como a carga tributária é indevidamente transferida para os contribuintes dos estados "consumidores", sem onerar os estados "produtores" sempre em benefício das Fazendas estaduais do destino.

As operações "A" e "F" foram dispostas com o único intuito de expor as alíquotas referentes às operações internas, que darão base à cobrança do ICMS interestadual, sendo 17% (dezessete por cento) para o ICMS-"normal" e 1,25% (um vírgula vinte e cinco por cento) a 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento) referente ao ICMS-SIMPLES.



As operações “B”, “C”, “D” e “E” referem-se às operações entre contribuintes do ICMS-“normal” servindo do mesmo modo nesse quadro para demonstrar como são repartidas as receitas do ICMS em operações interestaduais destinadas ao Nordeste; hipótese em que é recolhido ICMS para os estados do sul e sudeste (exceto Espírito Santo) sob uma alíquota interestadual de 7% (sete por cento); enquanto para os demais estados esse recolhimento utiliza a alíquota de 12% (doze por cento), restando para os estados nordestinos a cobrança da diferença de alíquota na ordem de 10% (dez por cento) e 5% (cinco por cento), respectivamente.

Os exemplos “G”, “H”, “I” e “J”, por sua vez, demonstram a carga tributária decorrente de operações interestaduais destinadas a empreendimento SIMPLES-N e originadas de empreendimentos “normais”. Nesse caso, o contribuinte optante arcará inicialmente com carga tributária no mínimo semelhante a um empreendimento “normal”, na ordem de 17% (dezesete por cento), isso porque o emitente “normal” continua obrigado a destacar o ICMS interestadual na ordem de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), ao passo que o destinatário simples é instado a pagar a diferença de alíquota interestadual que não está incluída na base do ICMS-SIMPLES. Considerando o balanço de compras para um estado consumidor, a manutenção de uma carga tributária no mesmo patamar do ICMS “normal” por si demonstra a inadequação da forma sob a qual o regime especial instaurado para proteger e favorecer os empreendimentos optantes foi construído. Como aspecto negativo subsidiário destaca-se a perda dos créditos oriundos dos empreendimentos “normais”, que serão perdidos por eventuais membros subsequentes da cadeia econômica. Pior, como veremos adiante os empreendimentos simplificados serão instados a pagar novamente o ICMS-SIMPLES sobre as mercadorias com o Difal já recolhido (SNm).

Nos exemplos “L”, “M”, “N” e “O”, podemos identificar a carga tributária de uma operação interestadual em que o empreendimento “normal” adquire mercadorias de empreendimentos simplificados. A carga tributária individual e global decorrentes da operação aumentam significativamente, pois a legislação determina que deve ser cobrado o ICMS antecipado pela entrada no estado considerando-se a alíquota interna cheia para o adquirente, sem que seja concedido qualquer crédito presumido pela operação interestadual, fazendo com que a carga tributária total referente a apenas a operação de entrada no estado salte para até 20,95% (vinte vírgula noventa e cinco por cento). A tempo cabe ressaltar que a carga diretamente suportada pelo adquirente salta, na entrada de 10% (dez por cento) ou 5%

(cinco por cento), dependendo da origem, para em média 17% (dezessete por cento), elevando e deslocando a carga tributária para os estabelecimentos “normais” do estado consumidor<sup>30</sup>.

Já nos exemplos “P”, “Q”, “R” e “S”, representando operações entre optantes, podemos identificar que de todas as hipóteses essas são as que apresentam a menor carga tributária entre as ilustrações apresentadas. Nesse caso, impõe-se ao adquirente SIMPLES-N a cobrança pela entrada de mercadoria no estado, dos percentuais de 5% ou 10%, a título de diferença de alíquota, como se o emitente fosse um empreendimento “normal” (tratamento não estendido ao adquirente “normal” quando o emitente é SIMPLES-N).

Ainda assim, para os exemplos “P”, “Q”, “R” e “S” haverá desvantagem para o adquirente e toda a cadeia. Inicialmente porque a alíquota de entrada não respeita a carga tributária do SIMPLES, fazendo com que esta se eleve para até 13,95% (treze vírgula noventa e cinco por cento), antecipados pela entrada no estado consumidor, mas também porque mesmo pagando esse ICMS por fora do regime, referente ao diferencial de alíquota, novos valores serão cobrados no momento da apuração do SIMPLES-N mensalmente recolhido (SNm) decorrente da venda das mesmas mercadorias sem direito a qualquer dedução.

Cabe ressaltar, que mesmo a manutenção de uma carga tributária semelhante a do ICMS “normal” por si já é algo negativo, indo de encontro aos princípios constitucionais que pregam o tratamento diferenciado. Contudo, é importante notar que em todo o caso a sistemática imposta mantém certos benefícios aos estados “produtores”, enquanto sempre impõe o deslocamento do ônus tributário pelo mesmo benefício para o destinatário no estado consumidor.

Ou seja, enquanto o optante no estado produtor tem sua carga reduzida pela diminuição de alíquota ao patamar de 1,25% (um vírgula vinte e cinco por cento) a 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento) o optante no estado consumidor tem a carga elevada, fomentado o desequilíbrio econômico via tributação ao não conceder tratamento isonômico aos micro e pequenos empreendedores.

Observamos que os grandes beneficiários do regime simplificado nacional são os estabelecimentos dos estados “produtores” e a própria Fazenda dos estados “consumidores”.

---

<sup>30</sup> Para essa operação em específico, com a possibilidade de aproveitamento parcial de crédito a partir de 2009, devido à LC nº 128, essa carga pode eventualmente cair para patamares entre 13,05% (treze vírgula cinco por cento) e 15,75% (quinze vírgula setenta e cinco por cento), como será discutido mais adiante neste trabalho, contudo ainda impondo um significante aumento e deslocamento da carga tributária.

Isso porque os estados ganharam em troca da perda da plena autonomia sobre o ICMS para regimes simplificados (destinados a micro e pequenos estabelecimentos) um aumento de arrecadação devido ao aumento da carga tributária para operações em que figurem empreendimentos optantes, sejam SIMPLES na origem, agravando os impostos dos adquirentes “normais”, sejam SIMPLES no destino, pela cobrança do ICMS diferencial de alíquota fora do regime.

Não há portanto um tratamento isonômico aos contribuintes em situação equivalente, vez que se concede um incentivo fiscal para a empresa do estado “produtor”, ao passo que onera-se o adquirente, seja optante, seja “normal” no estado “consumidor”, em benefício do erário. Contudo, o maior agravante resulta dos encargos impostos às operações interestaduais associados à cumulatividade imposta ao sistema. Pois ainda que na maioria das operações a carga tributária seja ao menos semelhante àquela fora do regime, e como o tributo pago nas operações anteriores não pode ser deduzido, as próximas operações implicarão num aumento exponencial da carga tributária, acarretando em um aumento de custos e diminuição na competitividade dos estabelecimentos.

Assim, em função da cumulatividade do SIMPLES-N, quando houver uma cadeia econômica homogênea quanto à espécie de regime (optantes), a carga tributária do regime especial aumentará aritmeticamente, pois somar-se-á aos custos o tributo pago em cada operação realizada. Mas, caso a cadeia seja mista, ou seja, em que transacionam optantes e não optantes, os efeitos sobre a carga tributária serão nefastos, pois haverá quebra na linha de créditos e débitos acarretando em uma distribuição não isonômica do ônus tributário e uma carga tributária em progressão geométrica de cunho confiscatório.

Não se pode negar que o SIMPLES possui alguns aspectos positivos, mas apenas em cadeias homogêneas (optantes), com poucos atores e grande margem de lucros, de modo que a cumulatividade possa ser absorvida e compensada pela diminuição dos encargos referentes aos tributos federais. Por outro lado, a extinção dos regimes estaduais, sob o aspecto da redução da carga tributária, em nada foi benéfico, pois houve uma efetiva oneração do SIMPLES-N sobre a combinação da sistemática anterior (SIMPLES Federal + SIMPLES Estadual).

Nesse sentido, Farrache (2008) destaca que o regime especial concedido pelo SIMPLES-N estimula apenas as relações comerciais diretas entre produtor e consumidor, pois

favorece apenas as atividades desenvolvidas para o consumidor final, por reduzir custos na saída, reduzindo o pagamento de impostos da venda. Contudo, reduz também a participação desses empreendimentos na atividade industrial, em razão de não lhes ser permitido destacar crédito fiscal.

Brami-Celentano e Carvalho (2007), por sua vez, consideram que uma vez que cerca da metade da arrecadação provém do consumo, há possíveis efeitos adversos da simplicidade na arrecadação tributária. No entendimento desses autores, isso ocorre porque a despeito de haver um favorecimento sobre o controle por parte do fisco e ampliação da base de contribuintes, ao eliminar a seletividade do ICMS mediante redução da diferenciação de alíquotas, isenções e favorecimentos, na justificativa de promover o desenvolvimento econômico e social, o sistema tributário pode-se tornar ainda mais regressivo.

Seguindo a mesma linha de pensamento apresentada no presente trabalho, mas tratando dos efeitos contábeis da sistemática de recolhimento do ICMS-SIMPLES, Rodrigues (2007, p. 28) apresenta reflexões sobre como a inobservância do princípio da não cumulatividade, onera em demasia o contribuinte optante, o que iria de encontro aos objetivos que fomentaram a própria criação do regime especial. Nesse sentido, o autor, utilizando-se de conceitos e regras da ciência contábil, demonstra como o SIMPLES-N prejudica o pequeno empresário, ao forçá-lo a “arcar com um sistema de formação de preços mais complexo, além de ser punido na questão concorrencial e comercial em face de contribuintes adeptos ao regime ‘normal’”.

A partir da regra constitucional da não cumulatividade do ICMS, frente aos princípios e regras da contabilidade de custos, o ICMS recolhido nas operações intermediárias até o consumidor final, como explica Rodrigues (2007), não é considerado nem custo, nem despesa, muito menos receita para a empresa, pois, sob a sistemática “normal” de apuração do tributo, a empresa qualifica-se como simples intermediária entre o pagador final do imposto e a Fazenda Estadual. Cada real pago na compra de materiais, representa um adiantamento feito pela empresa, que, ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que recebe nem despesa ou custo o que paga<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Rodrigues (2007, p. 32) exemplifica do seguinte modo: “quando a empresa adquire a mercadoria X, paga \$ 100.000, sendo que neste montante está incluído o ICMS incidente nesta operação no valor de \$ 18.000 (trabalhar-se-á com a alíquota de 18%, tanto na compra como na venda). A mercadoria X será utilizada para

Contudo, com a introdução da LC nº 123/2006 (art. 23), como explica Rodrigues (2007), onde a não cumulatividade é anulada, a aquisição de mercadorias, seja para revenda ou industrialização, estará pagando incluso no preço o ICMS-“normal” embutido, sendo vedado o aproveitamento dos créditos por parte do optante, como a concessão créditos para a empresa adquirente, na operação subsequente, bem como devidos os valores do ICMS-Simples, a cumulatividade deve ser incorporada ao custo dessas mercadorias, como se fizesse parte integrante de seu valor. Por essa razão, como explica Rodrigues (2007), arca o optante com o ICMS da aquisição da mercadoria como sacrifício seu e repassa para a cadeia, pela composição de seus custos, ou o absorve, reduzindo sua rentabilidade<sup>32</sup>.

Por essa razão, Rodrigues (2007, p. 31) entende que “não há possibilidade de convivência harmônica no ordenamento jurídico de duas sistemáticas distintas para apuração do ICMS, uma não-cumulativa e outra cumulativa”. Isso porque, para o autor, ao tornar o ICMS cumulativo para o segmento empresarial optante pelo Simples Nacional impõe-se uma punição a esses contribuintes que serão onerados excessivamente por essa dualidade de regimes de apuração do imposto estadual: “Assim, havendo paralelamente, como hoje há, um

---

produzir um bem qualquer, ou se preferir, utilizada para revenda. Assim, posteriormente, vende a mercadoria X por \$ 200.000, nos quais encontram-se \$ 36.000 relativos ao ICMS incidente na operação de venda (18%). Aqueles \$ 18.000 pagos a título de ICMS na aquisição da mercadoria, funcionam como um adiantamento por conta do que vai cobrar posteriormente, assim, ao receber os \$ 36.000 (ICMS) proveniente da venda, considera \$ 18.000 como devolução do adiantamento realizado, e o restante, \$ 18.000, como saldo devedor junto ao Estado. Resumindo: na alienação há um saldo devedor de ICMS a pagar no valor de \$ 36.000 pela empresa, porém, como já havia adiantado \$ 18.000 na operação anterior, recebe os \$ 36.000 de seu cliente, fica com \$ 18.000 a título de devolução do adiantamento e \$ 18.000 deve ser repassado ao Fisco Estadual a título de ICMS devido na operação. Assim, não restam dúvidas de que nem os \$ 18.000 da aquisição representam uma despesa ou incorporam o custo do produto elaborado, nem os \$ 36.000 da alienação qualificam-se como receita”.

<sup>32</sup> Rodrigues (2007, p. 33) exemplifica essa operação do seguinte modo: “A empresa Simples Nacional não faz o destaque do ICMS (18% na hipótese) na nota fiscal, contudo, paga o Simples Nacional do mês no valor de \$ 8.000, sendo que \$ 2.500 (1.25%) é ICMS (conforme tabela Anexo I – Comércio, constante na LC nº 123/2006). Seguindo: os \$ 18.000 da aquisição não serão compensados, e, por via de consequência, são agregados ao custo da mercadoria e arcados pelo contribuinte, assim, tem-se que o custo da mercadoria passa de \$ 82.000 para \$ 100.000. Numa análise superficial, tem-se uma falsa impressão de que o Simples Nacional é vantajoso, ressaltando que nesta hipótese a empresa Simples Nacional venderia sua mercadoria pelo mesmo preço final da empresa regime “normal”, contudo, na prática, dada a não-concessão de crédito de ICMS, a empresa Simples Nacional não conseguirá praticar o mesmo valor de venda da empresa regime “normal”, em face da redução do lucro que este preço acarretaria na empresa adquirente. Demonstra-se tal afirmação na hipótese 2 (quadro ao lado). Fica evidente que caso a empresa Simples Nacional tente vender a mercadoria X por \$ 200.000 para empresas do regime “normal”, não conseguirá, pois será extremamente desvantajoso para elas (o lucro da empresa regime “normal” reduz em 43,9%). Assim, não resta a menor margem de dúvidas de que a cumulatividade do ICMS, mesmo que indiretamente acaba por onerar as atividades das empresas optantes pelo Simples Nacional, que ao perderem o direito a não-cumulatividade do ICMS, devem agregá-lo ao custo e modificar sua sistemática de preços de venda para manter sua competitividade no mercado. Nesta linha de raciocínio, caso a empresa Simples Nacional queira concorrer em pé de igualdade com a empresa regime “normal”, deverá reduzir sua margem de lucro, vendendo sua mercadoria por \$ 164.000, tendo em vista que não concede os \$ 36.000 de crédito de ICMS relativo à não-cumulatividade aplicável ao regime “normal””.

sistema não-cumulativo (constitucional) e um cumulativo (infraconstitucional), quebra-se a harmonia da sistemática de apuração isonômica do ICMS, acarretando que, via de regra, haverá um contribuinte prejudicado”.

Esse sistema híbrido na cobrança do ICMS x SIMPLES-N vai de encontro a própria proposta de redução da carga tributária; pior, silenciosamente transfere essa carga entre contribuintes, desrespeitando princípios constitucionais-tributários, privilegiando a própria máquina arrecadadora em detrimento daqueles que seriam beneficiários da Lei, os micro e pequenos empresários.

No intuito de diminuir o impacto dessa cumulatividade sobre a tributação dos empreendimentos optantes, e conseqüentemente para toda a cadeia econômica, novas propostas foram apresentadas ao Congresso Nacional para reverter a sistemática de arrecadação do SIMPLES-N tornando-a não cumulativa, como previsto pela LC nº 87 de 1996 (Lei KANDIR) que regulamenta a cobrança do ICMS.

Entre as dezenas de propostas de alteração à LC nº 123 apresentadas, podemos destacar aquelas diretamente ligadas à concessão de créditos presumidos de ICMS aos não optantes que transacionem com empreendimentos SIMPLES, tais como as Propostas de Lei Complementar (PLC) do ano de 2007 nº 111, do Deputado Geraldo Thadeu; nº 123 do Deputado Antônio Carlos Mendes Thame; e, nº 137, de 2007, Deputado Paulo Bornhausen.

Esses deputados reconheceram os aspectos negativos da sistemática de apuração cumulativa do ICMS-SIMPLES, e cada um ao seu modo procurou restabelecer os benefícios aos microempresendedores como podemos observar em seus projetos.

O PLC nº 111, de 2007, do Deputado Geraldo Thadeu buscou a revogação dos artigos 23 e 24, da LC nº 123, de 2006, objetivando diminuir o impacto da cumulatividade sobre a competitividade dos negócios de toda uma cadeia econômica, como podemos observar na justificativa de sua proposição:

A apresentação deste Projeto de Lei Complementar visa modificar o sistema do Simples Nacional, em especial no que tange às micro e pequenas empresas a fazerem jus da apropriação e transferência de créditos relativos a impostos e contribuições e a utilizarem e destinarem qualquer valor a título de incentivo fiscal. A minha preocupação cresceu no momento em que as quase 212.793 micro e pequenas empresas que ingressarem no Simples Nacional não poderão mais transferir às empresas, que ainda agregam na valor na cadeia produtiva, créditos de ICMS. Ressalta-se que as micro e

pequenas empresas movimentam cerca de R\$ 45,88 bilhões ao ano e transferiram R\$ 4,78 bilhões de créditos de ICMS anualmente às empresas, que ainda agregam na valor na cadeia produtiva, dados extraídos do antigo Simples Federal e divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. Ou seja, com a impossibilidade de se creditarem, as micro e pequenas empresas repassarão o valor do ICMS aos consumidores finais e, conseqüentemente, estes empresários perderão mercado em virtude do aumento do preço de seus produtos. [...] Mas gostaria de enfatizar que, com este aumento de preço, as mercadorias se tornariam menos competitivas para as micro e pequenas empresas e, por via reflexa, faz com que as empresas tributadas no lucro real e presumido não fechem mais negócios com estas que aderirem ao Simples Nacional, uma vez que estas últimas não poderão mais se creditar do ICMS quando comprarem das primeiras. O impacto aqui exposto trata-se somente de ICMS, entretanto, existe o impacto do não creditamento de IPI no cofre destas empresas, ainda não quantificado. Diversas micro e pequenas empresas que aderiram ao Simples Nacional, já estão adequando as suas contas para não terem prejuízo. Algumas estão demitindo funcionários, outras estão migrando para a tributação sob o lucro presumido, com base em estudos contábeis feitos pelos próprios contadores destas. No que tange a prestação de serviços, de um universo de 730 mil optantes do Simples Federal, apenas 450 mil terão vantagens se optarem pelo Simples Nacional. Em função do exposto neste Projeto, peço que Vossas Excelências votem pela aprovação, para autorizarem as micro e pequenas empresas a fazerem jus da apropriação e transferência de créditos relativos a impostos e contribuições e a utilizarem e destinarem qualquer valor a título de incentivo fiscal, abrangidos pelo Simples Nacional. Sala das Sessões, 18 de setembro de 2007. DEPUTADO GERALDO THADEU PPS/MG.

O PLC nº 137, de 2007, do Deputado Paulo Bornhausen, por sua vez, concederia aos optantes pelo Simples Nacional, “crédito presumido, de modo unilateral, sobre o valor dos bens ou serviços adquiridos de microempresas e empresas de pequeno porte inscritas no SIMPLES Nacional pelas pessoas jurídicas não inscritas, relativamente ao ICMS ou ao ISS”. Entre as razões de sua proposição o deputado expressou que:

Apesar dos ajustes já promovidos pelo Congresso Nacional na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, por meio da edição da Lei Complementar nº. 127, de 14 de agosto de 2007, entendemos que diversos dispositivos ainda necessitam ser melhorados: a) a Lei Complementar não prevê que as microempresas e empresas de pequeno porte possam transferir créditos presumidos de PIS e Cofins para as demais empresas que delas adquiram produtos, o que era permitido no Simples Federal e acabou não sendo previsto pelo novo Estatuto das Microempresas; b) o Anexo V é gravoso em demasia e desnecessário, visto que as empresas nele incluídas poderiam ser tributadas na forma do Anexo IV; c) a proibição de inclusão no Simples Nacional das atividades referidas no inciso X do art. 17 também é por demais ampla e gravosa, razão pela qual deve ser revogada. As referidas medidas, se é que têm algum impacto orçamentário ou financeiro, importarão aumento de arrecadação mais que suficiente para sua compensação, não havendo que se falar em impacto orçamentário ou financeiro.

Nesse sentido, a Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio, ao proferir parecer sobre o mérito econômico dessas matérias entendeu pela sua pertinência e viabilidade. Entendeu ainda que a presente discriminação seria injustificada, existente apenas devido aos interesses arrecadatórios do Estado, possuindo efeitos danosos para o sistema econômico. As notas dessa Comissão, arquivadas na Biblioteca da Câmara dos Deputados, nesse sentido apontam:

[...] Vale ressaltar, inicialmente, que as micro e pequenas empresas que aderem ao Simples Nacional desfrutam, de fato, de vantagens econômicas importantes, condizentes com a intenção de estimular o desenvolvimento do pequeno negócio e reduzir as distorções decorrentes dos elevados custos fixos associados às obrigações tributárias e aos trâmites burocráticos que incidem de forma proporcionalmente muito mais incisiva sobre as empresas com pequena escala de produção de bens e serviços, o que vem a configurar um dos maiores entraves ao sucesso econômico das mesmas. Com efeito, como cita o ilustre Autor em sua justificação, mais de 200 mil micro e pequenas empresas aderiram ao programa Simples Nacional, refletindo a capilaridade do pequeno negócio na economia como um todo e a necessidade evidente que essa classe de empresas tem de fazer uso de expedientes mais apropriados à sua escala de negócio. Não obstante as claras vantagens do programa, resta um dispositivo que nos parece carecer de fundamento econômico mais sólido que o justifique, se apoiando, a nosso ver, em objetivos nitidamente arrecadatórios. Trata-se da norma, inserta nos artigos que se pretende revogar, que proíbe a apropriação e a transferência de créditos relativos a impostos e obrigações abrangidos pelo Simples Nacional, bem como impede a utilização ou destinação de qualquer valor de incentivo fiscal por parte dessas empresas. Estas restrições são particularmente discriminatórias, porque contribuem para praticamente anular os benefícios orientados pelo Estatuto para as pequenas e microempresas (grifo nosso). Com efeito, uma das grandes opções de crescimento dessas classes de empreendimentos é a de conseguir atingir mercados maiores através da negociação de contratos de fornecimento com empresas de maior porte. Estas exigem, em contrapartida, a formalização total de sua cadeia produtiva, para poderem fazer uso dos créditos tributários, principalmente de ICMS, a que têm direito na revenda dos produtos. Neste caso, a citada restrição legal discrimina as micro e pequenas empresas, impondo-lhes perda de capacidade de competição com empresas que não estão sujeitas a esse impedimento. Ademais, as mesmas empresas, ao adquirirem seus insumos, também não podem creditar-se do tributo implícito no preço ao venderem seus produtos finais, caracterizando-se, similarmente, uma perda de competitividade via preços em relação às demais empresas não sujeitas a esta restrição. Do ponto de vista econômico, portanto, estas restrições impõem custos adicionais justamente a uma classe de empreendedores que, por sua escala de produção menor, já leva desvantagem para competir em igualdade de condições com as empresas maiores, condição esta que é justamente o que o Estatuto das Microempresas pretende corrigir. Por estas razões, entendemos que a modificação proposta pelo projeto em análise vem ao encontro dos princípios de equalização da capacidade competitiva das micro e pequenas empresas e poderá significar importante impulso ao desenvolvimento das mesmas. Diante do exposto, votamos pela aprovação



do Projeto de Lei Complementar nº 111, de 2007. Sala da Comissão, em 28 de novembro de 2007. Deputado RENATO MOLLING Relator.

O Deputado Antônio Carlos Mendes Thame, por sua vez, apresentou o PLC nº 123, de 2007, propondo que as pessoas jurídicas sujeitas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins tenham direito ao crédito presumido das referidas contribuições sobre o valor dos bens ou serviços adquiridos de microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. Ao justificar sua proposta, o Deputado aponta que o SIMPLES-N diminuiu direitos das MEEPP existentes no SIMPLES-F, e que por outro lado o Congresso nunca intentou em aumentar a carga tributária no SIMPLES-N *vis-a-vis* o regime anterior, razão pela qual deveriam ser concedidos créditos presumidos de modo a equalizar a distorção trazida pelo regime nacional.

No antigo Simples Federal, as microempresas e empresas de pequeno porte transferiam créditos presumidos de PIS e Cofins para as demais empresas que delas adquirissem produtos, o que é vedado segundo a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Tendo em vista que o Congresso Nacional em momento algum quis aumentar a carga tributária sobre as pequenas e médias empresas, é evidente que se trata, no caso, de uma distorção no novo Estatuto. Atentamos para o fato de que não há que se falar em renúncia fiscal, na medida em que são atingidas todas as empresas que se encontrem na situação descrita no projeto, ou seja, sujeitas ao PIS e à Cofins na modalidade não-cumulativa. Levando em conta que tal forma de apuração é opcional a medida pode vir a beneficiar a integralidade dos contribuintes e, dessa forma, não há que se falar em redução discriminada de tributo, como exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Sala das Sessões, em 25 de setembro de 2007.

Seguindo o entendimento anteriormente firmado sobre os créditos do ICMS para o SIMPLES Nacional a Comissão de Desenvolvimento Econômico da Câmara do Deputados, teve o seguinte entendimento:

[...] Não obstante as claras vantagens do programa, restam alguns dispositivos que nos parecem carecer de fundamento econômico mais sólido que os justifiquem, apoiando-se, a nosso ver, em objetivos nitidamente arrecadatórios. Com efeito, o dispositivo previsto no Estatuto da Microempresa que proíbe a apropriação e transferência de créditos relativos a impostos e obrigações abrangidos pelo Simples Nacional inclui-se entre eles. No entanto, no que tange às contribuições federais para o PIS e Cofins esta vedação ainda assume contornos mais nocivos às micro e pequenas empresas (grifo nosso). De fato, tal vedação impede que pessoas jurídicas contribuintes da citada contribuição no seu regime não cumulativo possam fazer uso do crédito presumido das mesmas pela aquisição de bens e serviços produzidos por microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. Isto configura, claramente, um aspecto discriminatório adicional contra essa classe de empresas, que já enfrentam desvantagens

econômicas óbvias em relação a sua menor escala de produção para concorrerem com empresas maiores, o que acarreta dificuldade substancial para sua expansão e desenvolvimento, em sentido contrário ao que pretende a própria legislação. Nesse sentido, entendemos que o projeto é meritório do ponto de vista econômico ao propor a correção de tal distorção em benefício de um objetivo maior de favorecer o desenvolvimento do microempresariado, segmento econômico reponsável por importante papel na geração de emprego e renda no país. Diante do exposto votamos pela aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 123, de 2007. Sala da Comissão, em de2008. Deputado RENATO MOLLING Relator

As diversas propostas de alteração da LC nº 123 apresentadas ao Congresso, no que tange à cumulatividade do regime especial, tiveram efeitos concretos a partir de 2009, devido às alterações promovidas pela LC nº 128 sobre o artigo 23 da LC nº 123, que tratava da proibição da utilização de créditos de ICMS. Contudo, ainda que as alterações aprovadas viessem a representar um avanço para a diminuição da cumulatividade original do SIMPLES-N, o texto final, como aprovado, limitou a extensão do benefício proposto, não permitindo a plenitude do princípio da não cumulatividade para optantes e contribuintes “normais”.

Art. 23. [...] § 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional (grifo nosso), desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições. § 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação. § 3º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos Anexos I ou II desta Lei Complementar. § 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando: I – a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais; II – a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal; III – houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação; IV – o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês. § 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo

vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias. § 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional disciplinará o disposto neste artigo.

As alterações promovidas barraram os efeitos positivos que seriam promovidos pelo fim da cumulatividade do sistema. Devemos perceber que o texto aprovado da LC nº 128 manteve as injustiças do regime, pois os empreendimentos optantes continuaram sem direito a receber créditos de ICMS nas operações internas, mantendo o SIMPLES cumulativo; além disso, quando da realização de operações interestaduais, permaneceram obrigados a se submeter à sistemática de cobrança do diferencial de alíquota do ICMS-SIMPLES, na entrada do Estado, sem direito à dedução dos valores pagos quando da cobrança do regime simplificado mensalmente recolhido (SNm).

Por sua vez, os empreendimentos “normais”, ao adquirir de optantes nas operações interestaduais, continuaram arcando com uma diferença de alíquota injusta, pois ficaram sujeitos à mera possibilidade de eventualmente conseguir parte dos créditos que lhe seriam devidos, mas de qualquer modo, ainda limitados às alíquotas aos quais os optantes-vendedores estão sujeitos pelo faturamento mensal (1,25% a 3,95%), independentemente do quanto já recolhido pela cadeia, ou mesmo pela operação de cobrança da diferença de alíquota interestadual, desde que o emitente expresse a alíquota a que está sujeito no documento fiscal.

Portanto, as aquisições por empreendimentos “normais” ainda importam na elevação da carga tributária pela aquisição de alíquotas de 10% (dez por cento) ou 5% (cinco por cento), dependendo da origem, para em média 17% (dezesete por cento). Contudo, mesmo com benefício máximo autorizado pela LC nº 128, a carga se manterá distorcida, ao se elevar a carga para patamares de 13,05% (treze vírgula cinco por cento) a 15,75% (quinze vírgula setenta e cinco por cento).

Cabe ressaltar que, por falta de informação, infelizmente, mesmo o pequeno benefício concedido pela LC nº 128 para aproveitamento de créditos, mesmo após cerca de 3 anos, não se tornou efetivo, primeiro porque limitado, mas especialmente pelo desconhecimento da autorização legal, o que faz com que quantidades insignificantes de notas emitidas por optantes e destinadas a Paraíba tenha destaque da alíquota a que estão sujeitos, impedindo desse modo o aproveitamento de créditos.

Considerando a consolidação da sistemática de apuração do ICMS na base do SIMPLES-N após LC nº 128, especialmente no que tange a cobrança do diferencial de

alíquota, a Confederação Nacional dos Dirigentes Lojistas (CNDL) arguiu, em 2010, junto ao STF ADI 4.384, a inconstitucionalidade do art. 13, 1º, inciso XIII, alínea “g”, item “2”, e alínea “h”, da Lei Complementar 123/06. Em sua petição inicial a entidade argumenta que:

A análise de tal regra enseja a construção de norma pela qual os contribuintes inscritos no Regime do Simples Nacional (hipoteticamente criado para conceder tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas), que exercerem o comércio, estão obrigados ao pagamento de ICMS, na forma de apuração de tal regime (incidente sobre o ato de vender mercadorias, que, no caso do Simples, impõe a incidência sobre a receita apurada ao final de cada período, com alíquotas de 1,25% a 3,95%), e, além disso, ao ICMS incidente sobre a aquisição de produtos de fornecedores localizados em outros Estados e sujeitas (alíneas “g”) ou não (alínea “h”) à “denominada” antecipação de pagamento, mesmo que a compra tenha ocorrido por contribuinte de ICMS, para fins de revenda (o que é ilegítimo pelas razões que serão apontadas a seguir) [...] A compreensão da falsidade da realização de uma “antecipação de pagamento”, com a demonstração de que ocorre efetivamente é a cobrança de diferença de alíquota em hipótese não permitida pela Constituição, ocorre pela análise da base de cálculo e da alíquota [...]. No caso em apreço, embora o dispositivo atacado utilize a expressão antecipação de pagamento (ou não: conforme a alínea do artigo), de fato determina que além do pagamento do ICMS na forma do Simples Nacional deverá ocorrer o pagamento da “diferença entre a alíquota interna e a interestadual”. (STF, ADI 4.384)

Segundo a CNDL (STF, ADI 4.384) as alterações trazidas pela LC nº 128 de 2008 (vigência a partir de 2009) ao SIMPLES-N, consolidou para os estados “o direito de exigir o ICMS no regime do Simples Nacional, tanto com base na receita bruta sobre o total das vendas realizadas quanto sob as aquisições de qualquer mercadoria de outros Estados, escondida ou não sob a veste da ‘antecipação’”.

Para a CNDL (STF, ADI 4.384) esse dispositivo legal criou “um desequilíbrio entre contribuintes em ‘idêntica’ situação”, pois desonera a operação interna enquanto impõe uma pagamento de diferencial de alíquota “mesmo quando esta não existir”. Cabe pontuar que não discutimos nesse trabalho a sistemática de apuração sob o critério de sua validade enquanto norma jurídica constitucional, mas sua inadequação enquanto política pública de viés intervencionista. Mas, nesse sentido, apesar de partir de perspectivas diferentes, identificamos certas similaridades entre posições defendidas por este trabalho e a entidade quanto a falta de isonomia do SIMPLES-N:

quando uma empresa paulista comprar mercadoria de Minas Gerais, a operação será tributada pelo ICMS na origem (esteja o fornecedor sujeito ou não ao Simples Nacional), e o adquirente, além de posteriormente pagar os tributos na forma do Simples Nacional (digamos, por exemplo, ICMS de

3,95%), também terá de pagar o valor correspondente à diferença de alíquota nas operações entre os Estados. Como o Senado Federal fixou a alíquota de 12% para as vendas a São Paulo, este Estado poderá exigir 6% de ICMS (diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota de São Paulo – 18%) sobre o valor da aquisição, a título de diferença de alíquota, além dos 3,95% devidos na forma do Simples Nacional, ao passo que os contribuintes que comprarem mercadorias de fornecedores do mesmo Estado de São Paulo, também sujeitos ao Simples Nacional, não estarão obrigados a tal pagamento. (STF, ADI 4.384)

Para a CNDL (STF, ADI 4.384) essa cobrança do Difal é inconstitucional pois “embora tenha utilizado a expressão ‘antecipação de pagamento’ para permitir a exigência da diferença de alíquota de ICMS em operações interestaduais, na realidade pretende constituir uma “terceira” hipótese de fato gerador não prevista na Constituição”. Para fundamentar seus argumentos junto ao Tribunal Superior a entidade de classe argumenta que:

analisando o conjunto de princípios e regras constitucionais, não é possível concluir pela constitucionalidade da LC 123/06, quando previu a incidência de obrigação de pagar a diferença de alíquota em qualquer hipótese de operação interestadual, pois a Constituição é eloquente, é clara e precisa, ao delimitar essa matéria, restringindo a hipótese da cobrança aos casos de aquisição na qualidade de “consumidor final”, garantindo a tributação na origem e também no destino. A Constituição deve ser interpretada de maneira equilibrada e harmônica, atentando para as relações estabelecidas entre suas regras e princípios, e, no caso em apreço, o art. 155, par. 2º, IV, da CRFB previu que existiriam alíquotas distintas para operações interestaduais, e que competiria ao Senado Federal fixá-las, assim como fixar alíquotas mínimas e máximas para resolver conflitos entre Estados (art. 155, par. 2º, V, “a”, e “b”) , e que o Estado destinatário só poderia exigir a diferença de alíquota se o adquirente fosse contribuinte do ICMS e tivesse realizado a operação na qualidade de consumidor final (art. 155, par. 2º, VII, “a”, e VIII, da CRFB). [...] Essa é a única maneira de integrar tal regra com os princípios da igualdade substancial, previstos nos art. 5º, I, e 150, II, da CRFB, pois permitiu que a exigência do ICMS sobre operações interestaduais seja adequada à realidade socioeconômica dos diferentes Estados e, mais do que isso, fomenta o desenvolvimento e as relações entre as diferentes regiões do País (art. 151, I, parte final, da CRFB). **Ademais, admitir a cobrança de diferença de alíquota, travestida ou não de “antecipação de pagamento”, e somente daqueles contribuintes inscritos no Simples Nacional que adquiram mercadorias de fornecedores sediados em outros Estados, e não exigir tal conduta daqueles que adquirirem mercadorias do Estado, é contrariar frontalmente o art. 152 da CRFB, que veda o estabelecimento de tratamento díspare em função da origem da mercadoria. E, pior, é querer equiparar os desiguais e retirar totalmente a efetividade das regras constitucionais que tentaram criar um mecanismo apto a atender para as distintas realidades sócio-econômicas, fomentando-as,** bem como desconsiderando que os próprios constituintes previram que caberia ao Senado Federal resolver eventuais conflitos entre os Estados, caso, efetivamente, isso ocorresse (art. 155, par. 2º, V, “a” e “b”, e, VI, da CRFB). (STF, ADI 4.384) (grifo nosso)

Cabe ressaltar que essa Ação Direta de Inconstitucionalidade permanece parada no STF aguardando julgamento desde junho de 2011, sem previsão de deslinde, portando todos os efeitos negativos do SIMPLES, tais como a cumulatividade e a cobrança antecipada do diferencial de alíquota permanecem válidos até ulterior decisão.

Identificadas e analisadas as principais questões gerais acerca do SIMPLES-N, tais quais sua gênese, cumulatividade e falta de respeito aos princípios constitucionais tributários, cabe a nós iniciarmos a última seção do presente trabalho tratando do agravamento da carga tributária trazida pelo SIMPLES-N aos contribuintes paraibanos.

### **2.6.6 O SIMPLES NACIONAL E O AGRAVAMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA VIA TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA NA PARAÍBA.**

Como já analisamos, o regime simplificado nacional, sob o discurso de simplificar e reduzir a carga tributária dos micro e pequenos empresários, revogou expressamente todos os regimes estaduais existentes, independentemente da variação positiva ou negativa da exação a ser sofrida pelos contribuintes.

Apesar da unificação da legislação representar a princípio uma evolução para a administração dos pequenos negócios, o modo como a nivelção dos benefícios foi promovida prejudicou boa parte dos contribuintes ao aumentar as alíquotas previstas para recolhimento do ICMS, como podemos observar no quadro 9 que detalha os principais benefícios concedidos pelos extintos regimes simplificados estaduais.

Quadro 9: Benefícios dos regimes simplificados estaduais (revogados)

Estado	Limite de Enquadramento mais favorecido (R\$)	Percentual ou valor fixo devido a título de ICMS
Acre (Compras)	128.000,00	5%
Alagoas	120.000,00	Isenção, ou valores entre R\$ 25,00 e R\$ 250,00
Amapá	48.000,00	3%
Amazonas	150.000,00	Isenção
Bahia	360.000,00	Isenção

Ceará	96.768,00	Isenção ou percentual 2%
Distrito Federal	120.000,00	R\$ 73,98
Espirito Santo	1.488.784,00	3% a 7% e adicional
Goiás	1.000.000,00	Dedução de até R\$ 735,00 do valor devido
Maranhão	720.000,00	1% a 7%, com pagamentos mensais de R\$ 50,00 a R\$ 3.675,00
Mato Grosso	142.514,75	Isenção ou dedução de até R\$ 351,00 do ICMS devido
Mato Grosso do Sul	Limite definido pelas Câmaras Setoriais	Isenção nas vendas internas
Minas Gerais	277.980,00	Isenção ou redução de 0,4 a 5%
Pará	300.000,00	Pagamento fixo variando entre R\$ 30,00 e R\$ 730,00
Paraná	300.000,00	Isenção
Paraíba	120.000,00	Isenção ou alíquotas de 0,5% a 1,0%
Pernambuco	420.000,00	Pagamento fixos variando entre R\$ 41,00 e R\$ 748,00
Piauí	240.000,00	Isenção sobre a produção própria e 2,4% sobre as aquisições
Rio de Janeiro	526.510,71	Pagamento fixos variando entre R\$ 71,03 e R\$ 525,65
Rio Grande do Norte	150.000,00	Pagamento fixos variando entre R\$ 30,00 e R\$ 350,00
Rio Grande do Sul	244.513,08	Isenção
Rondônia	115.000,00	Isenção
Roraima	84.545,00	Isenção
São Paulo	240.000,00	Isenção
Santa Catarina	160.000,00	25,00 ou alíquotas entre 0,5% e 5,95%
Sergipe	204.900,00	Alíquota normal sobre a base das aquisições e deduzir do resultado o ICMS destacado nas notas fiscais de compras mensais
Tocantins	120.000,00	1 a 2%

Fonte: quadro elaborado no PLC do Senado n° 2 de 2007.

A partir do quadro 9, identificamos que os estados de São Paulo, Roraima, Rondônia, Rio Grande do Sul, Paraná, Paraíba, Piauí, Minas, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Ceará, Bahia, Amazonas e Alagoas previam em suas legislações a isenção completa do ICMS para optantes pelos regimes simplificados estaduais, sob determinadas condições. Por outro lado,

havia também a possibilidade de pagamento do ICMS em valores fixos, independentemente do faturamento, como previsto nas legislações do Rio Grande do Norte, Rio de Janeiro, Pernambuco e Pará.

No caso específico do Estado da Paraíba, o regime simplificado estadual, que concedia tratamento tributário especial para o recolhimento de ICMS, vigente até a promulgação do SIMPLES-N, instituído pela Lei nº 7.332, de 2003, era denominado ParaíbaSim.

O ParaíbaSim à época de sua revogação, definia os micro e pequenos empreendimentos acompanhando as diretrizes do regime simplificado federal. Assim, considerava como microempresa os empreendimentos com faturamento bruto de anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais); e empreendimentos de pequeno porte aqueles com o teto de faturamento em R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

Contudo, assim como em outros estados, o regime paraibano apresentava vantagens sem par em relação aos regimes federal e nacional, especialmente no que tange aos critérios limitadores à opção, pois dada as características da economia local, distintamente dos regimes da União, o sistema paraibano era muito mais abrangente. O ParaíbaSim era mais receptivo, tanto no que se refere à forma jurídica de constituição do empreendimento optante, como para o seu ramo de atividade.

Quanto à forma de constituição, os impedimentos limitavam-se a três critérios, estando excluídas do direito de optar apenas empresas constituídas sob a forma de sociedade por ações cujo titular ou sócio fosse domiciliado no exterior; ou cujo titular ou sócio participasse do capital social de outra empresa de mesma atividade econômica ou atividade integrada (se a receita global conjunta das empresas ultrapassasse o limite de enquadramento).

No que se refere ao critério ramo de atividade, as limitações se davam em relação a apenas quatro atividades: o comércio distribuidor atacadista (setor que possui tratamento privilegiado específico no estado); a comercialização de veículos; a importação de produtos estrangeiros; o armazenamento ou depósito de produtos de terceiros<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Caso esses terceiros possuíssem estabelecimento fora do Estado, cujo titular ou qualquer dos sócios tenha débito na Dívida Ativa do Estado; resultante de sucessão, cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica (se no ano anterior a empresa cindida ou desmembrada tiver apresentado receita bruta superior ao limite fixado); ou que não atenda integralmente à legislação relativa a equipamento emissor de cupom fiscal - ECF.



Nesse sentido, o SIMPLES-N, ao revogar indistintamente os sistemas estaduais, sem ao menos introduzir uma regra de transição, além de ter aumentado o rol de empreendimentos impedidos de realizar a opção em comparação ao SIMPLES-F, ainda impediu que empreendimentos já beneficiados pelo recolhimento de ICMS nos estados pudessem continuar em seus respectivos regimes, deixando-os desamparados.

Além dessa limitação à permanência no regime privilegiado Paraibano, mesmo aqueles que puderam migrar para o regime nacional sofreram forte impacto no que tange à carga tributária suportada, devido à alteração da faixa de alíquotas aplicadas ao ICMS. Pois o valor do imposto devido mensalmente pelos contribuintes admitidos no PARAIBASIM, de acordo com o Decreto Estadual nº 24.431, de 2003, variavam de um máximo de 1% (um por cento) até a isenção completa do pagamento de ICMS.

Art. 21. A microempresa recolherá mensalmente, de acordo com as faixas a seguir indicadas, os valores respectivos, correspondentes ao imposto: I - 1ª faixa: **isenção** do recolhimento do imposto para os contribuintes cuja receita bruta anual não ultrapasse R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais); II - 2ª faixa: **0,50%** (cinquenta centésimos por cento) da média das compras efetivadas no exercício anterior, quando a receita bruta anual seja superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) e não ultrapasse R\$ 90.000,00 (noventa mil reais); III - 3ª faixa: **0,75%** (setenta e cinco centésimos por cento) da média das compras efetivadas no exercício anterior, quando a receita bruta anual seja superior a R\$ 90.000,00 (noventa mil reais) e não ultrapasse R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) (grifos nossos).

Art. 22. O imposto a ser recolhido mensalmente pela empresa de pequeno porte corresponderá a **1%** (um por cento) sobre o valor mensal da receita base de recolhimento, na hipótese de contribuinte cuja receita bruta anual seja superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e não ultrapasse R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) (grifo nosso).

Por outro lado, a partir do SIMPLES-N, os optantes do Estado da Paraíba passaram a sofrer com uma alíquota cuja menor faixa de recolhimento já era superior ao máximo do regime estadual, devendo os contribuintes passarem a recolher o ICMS em faixas de um mínimo de 1,25% (um vírgula vinte e cinco por cento) a um máximo de 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento).

A partir do quadro 10, ao compararmos as alíquotas aplicadas sobre qualquer faixa de faturamento, observamos que o contribuinte optante foi prejudicado pela oneração da carga tributária devido ao aumento das alíquotas, tanto pela eliminação da faixa de isenção (até R\$60.000,00), quanto pela elevação das faixas do máximo de 1% no Paraibasim para faixas

que, partindo de 1,25% (um vírgula vinte e cinco por cento), vão até 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento). Ou seja, assim como percebido por Nascimento e colaboradores (2008), em sua pesquisa no Estado de Minas Gerais, identificamos que também para os contribuintes da Paraíba o SIMPLES-N trouxe oneração tributária.

Quadro 10: Alíquotas do SIMPLES-N x Paraíbasim

<u>Receita Bruta em 12 meses (em R\$)</u>	<u>ICMS no Paraíbasim</u>	<u>ICMSno SIMPLES-N</u>	<u>Varição</u>
Até 60.000	Isento	<u>1,25%</u>	n/a
De 60.000,01 a 90.000,00	0,50%	<u>1,25%</u>	250,00%
De 90.000,01 a 120.000,00	0,75%	<u>1,25%</u>	166,67%
<u>De 120.000,01 a 240.000,00</u>	1,0%	<u>1,86%</u>	186,00%
<u>De 240.000,01 a 360.000,00</u>	1,0%	<u>2,33%</u>	233,00%
<u>De 360.000,01 a 480.000,00</u>	1,0%	<u>2,56%</u>	256,00%
<u>De 480.000,01 a 600.000,00</u>	1,0%	<u>2,58%</u>	258,00%
<u>De 600.000,01 a 720.000,00</u>	1,0%	<u>2,82%</u>	282,00%
<u>De 720.000,01 a 840.000,00</u>	1,0%	<u>2,84%</u>	284,00%
<u>De 840.000,01 a 960.000,00</u>	1,0%	<u>2,87%</u>	287,00%
<u>De 960.000,01 a 1.080.000,00</u>	1,0%	<u>3,07%</u>	307,00%
<u>De 1.080.000,01 a 1.200.000,00</u>	1,0%	<u>3,10%</u>	310,00%
<u>De 1.200.000,01 a 1.320.000,00</u>	n/a	<u>3,38%</u>	n/a
<u>De 1.320.000,01 a 1.440.000,00</u>	n/a	<u>3,41%</u>	n/a
<u>De 1.440.000,01 a 1.560.000,00</u>	n/a	<u>3,45%</u>	n/a
<u>De 1.560.000,01 a 1.680.000,00</u>	n/a	<u>3,48%</u>	n/a
<u>De 1.680.000,01 a 1.800.000,00</u>	n/a	<u>3,51%</u>	n/a
<u>De 1.800.000,01 a 1.920.000,00</u>	n/a	<u>3,82%</u>	n/a
<u>De 1.920.000,01 a 2.040.000,00</u>	n/a	<u>3,85%</u>	n/a
<u>De 2.040.000,01 a 2.160.000,00</u>	n/a	<u>3,88%</u>	n/a
<u>De 2.160.000,01 a 2.280.000,00</u>	n/a	<u>3,91%</u>	n/a
<u>De 2.280.000,01 a 2.400.000,00</u>	n/a	<u>3,95%</u>	n/a

Elaborado pelo autor a partir do Decreto Estadual da Paraíba 24.431/03 e LC nº 123/06

Porém, não bastasse a elevação da carga tributária pelo aumento direto da alíquota do ICMS-SIMPLES Nacional face o PARAIBASIM em até 310% (trezentos e dez por cento), há ainda o aumento indireto da carga decorrente da sistemática de arrecadação do SIMPLES nas compras interestaduais.

A seguir expostos cálculo da carga tributária sofrida pelo comerciante adquirente no estado consumidor até o momento da venda para o consumidor final, através de duas operações, a de aquisição interestadual e a de venda interna. Consideramos ainda que as mercadorias sujeitam-se tão somente ao diferencial de alíquota, não havendo substituição tributária.

Para tanto, reiteramos o cálculo da carga tributária já demonstrada para o ICMS devido pela entrada no estado “consumidor”, referente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, em operações, com base de cálculo atribuída de R\$100,00 (cem reais), tendo como referência a alíquota interna mais comum para o ICMS (17%) e do SIMPLES-N em toda sua variação (de 1,25% a 3,95%). Acrescentamos, nesse novo exemplo, o cálculo dos tributos devidos pela operação de venda ao consumidor final, em que há um aumento do valor da operação na ordem de 20% (vinte por cento) de modo a propiciar a visualização da carga tributária do SIMPLES-N na operação de aquisição interestadual e venda ao consumidor final.

Para efetuar o cálculo do impacto do SIMPLES-N na carga tributária do ICMS-SIMPLES, simplificamos as operações de entrada interestadual, considerando não se tratar de operações sujeitas à Substituição Tributária. Por fim, consideramos, para o caso, como determina a legislação, que o tributo devido pelo contribuinte de um estado “consumidor” não se restringe ao pagamento sobre o faturamento mensal (SNm), devendo, em razão das exceções, ser calculado pela fórmula:

$$T = [SNm] + [ST] + [SF]; \text{ ou,}$$

$$\begin{aligned} T = & [(Bsn \times Asn) + (Bsf \times Asn)] \\ & + [Vm \times (1 + MVAst) \times Ast - Cst] \\ & + [(Vm \times Ada) - Cda] \\ & + \{[Vm \times (1 + MVAant) \times Ada] - [Cda]\} \end{aligned}$$

Quadro 11 – Carga tributária em (R\$): operações sujeitas a ICMS x alíquota

Operação	Espécie de Operação	Alíquota ICMS	ICMS na Origem a cada R\$100	ICMS Dif. de aliq. No destino a cada R\$100	Carga de ICMS total pela entrada no estado	ICMS sobre a Venda a cada R\$120	Carga de ICMS total sobre a Venda R\$120	
A	Op. Interna "normal"	17,00%			R\$ 17,00	R\$3,40	R\$20,4	17,00%
B	Op. Interestadual "normal" do Sul-Sudeste para o Nordeste <b>tributação na origem</b>	7,00%	R\$ 7,00	-	(B+C) R\$ 17,00	R\$17	R\$20,4	17,00%
C	Op. Interestadual "normal" do Sul-Sudeste para o Nordeste <b>tributação no destino</b>	10,00%	-	R\$ 10,00				
D	Op. Interestadual "normal" dos demais estados para o Nordeste <b>tributação na origem</b>	12,00%	R\$ 12,00	-	(D+E) R\$ 17,00	R\$3,40	R\$20,40	17,00%
E	Op. Interestadual "normal" do Sul-Sudeste para o Nordeste <b>tributação no destino</b>	5,00%	-	R\$ 5,00				
F	Op. interna <b>SIMPLES</b>	1,25% a 3,95%	R\$1,25 a 3,95	-	-	R\$1,50 a R\$4,74	R\$2,75 a R\$8,69	2,29% a 7,24%
G	Op. Interestadual origem "normal" do Sul-Sudeste para destinatário SIMPLES no Nordeste <b>tributação na origem</b>	7,00%	R\$ 7,00	-	(G+H) R\$17,00	R\$1,50 A R\$4,74	R\$18,5 a R\$21,74	15,42% a 18,12%
H	Op. Interestadual origem "normal" do Sul-Sudeste para destinatário SIMPLES no Nordeste <b>tributação no destino</b>	10,00%	-	R\$ 10,00				
I	Op. Interestadual origem "normal" dos demais estados para destinatário SIMPLES no Nordeste <b>tributação na origem</b>	12,00%	R\$ 12,00		(I+J) R\$ 17,00	R\$1,50 a R\$4,74	R\$18,5 a R\$21,74	15,42% a 18,12%
J	Op. Interestadual origem "normal"	5,00%		R\$ 5,00				

	dos demais estados para destinatário SIMPLES no Nordeste <b>tributação no destino</b>							
L	Op. Interestadual origem SIMPLES do Sul-Sudeste para destinatário "normal" no Nordeste <b>tributação na origem</b>	1,25 a 3,95%	R\$ 1,25 a 3,95		(L+M) R\$18,25 a 20,95	R\$3,4	R\$21,65 a R\$24,35	18,04% a 20,29%
M	Op. Interestadual origem SIMPLES do Sul-Sudeste para destinatário "normal" no Nordeste <b>tributação no Destino</b>	17,00%		R\$ 17,00				
N	Op. Interestadual origem SIMPLES dos demais estados para destinatário "normal" no Nordeste <b>tributação na origem</b>	1,25 a 3,95%	R\$ 1,25 a 3,95		(N+O) R\$18,25 a 20,95	R\$3,4	R\$21,65 a R\$24,35	18,04% a 20,29%
O	Op. Interestadual origem SIMPLES dos demais estados para destinatário "normal" no Nordeste <b>tributação no destino</b>	17,00%		R\$ 17,00				
P	Op. Interestadual origem SIMPLES do Sul-Sudeste para destinatário SIMPLES no Nordeste <b>tributação no origem</b>	1,25 a 3,95%	R\$ 1,25 a 3,95		(P+Q) R\$11,25 a 14,95	R\$1,50 a R\$4,74	R\$12,75 a R\$19,69	10,63% a 16,41%
Q	Op. Interestadual origem SIMPLES do Sul-Sudeste para destinatário SIMPLES no Nordeste <b>tributação no destino</b>	10,00%		R\$ 10,00				
R	Op. Interestadual origem SIMPLES dos demais estados para destinatário SIMPLES no Nordeste <b>tributação na origem</b>	1,25 a 3,95%	R\$ 1,25 a 3,95		(R+S) R\$6,25 a 8,95	R\$1,50 a R\$4,74	R\$7,75 a R\$13,69	6,46% a 11,41%
S	Op. Interestadual origem SIMPLES dos demais estados para destinatário SIMPLES no Nordeste <b>tributação no destino</b>	5,00%		R\$ 5,00				

Fonte: Elaborado pelo autor a partir das regras estabelecidas na LC nº123/06

Novamente as operações “A” e “F” foram dispostas com o intuito de expor as alíquotas referentes às operações internas, mas também ajudam a demonstrar como a partir da introdução de uma operação adicional, os efeitos das distorções causadas pela sistemática de cobrança apartada do ICMS-SIMPLES e cumulatividade do regime especial se tornam ainda mais patentes. Inicialmente podemos perceber como as alíquotas cumulativas do SIMPLES, mesmo em poucas operações internas, agravam os custos das MEEPP, elevando a carga tributária sofrida pelos optantes, que deveria ser no máximo de 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento) em apenas uma operação, mas se transforma em até 7,24% (sete vírgula vinte e quatro por cento), um aumento de cerca de 83% (oitenta e três por cento) sobre a carga tributária aparente.

Por sua vez, as operações “B”, “C”, “D” e “E” demonstram como as operações do ICMS-“normal”, sejam interestaduais, sejam internas mantêm inalterada a carga tributária total (17%) ao deduzir, independentemente da origem e destino, os créditos das operações anteriores nas operações subsequentes.

Os exemplos “G”, “H”, “I” e “J” apontam que na entrada do estado adquirente os optantes suportam uma carga tributária indireta semelhante aos empreendimentos “normais”, porém é na operação de venda que esses contribuintes optantes são mais prejudicados. Isso ocorre porque mesmo já tendo pago o diferencial de alíquota na ordem de 5% (cinco por cento) ou 10% (dez por cento), quando venderem essas mercadorias novamente terão que pagar o ICMS, mas nesse momento sob a forma do ICMS-SIMPLES (entre 1,25% a 3,95%), sem direito às deduções legais pertinentes ao regime “normal”. Desse modo, para a operação apontada são diretamente pagos ao estado destinatário pelo destinatário SIMPLES até 10% (dez por cento) na entrada pela diferença de alíquota, e em seguida até R\$4,74 (quatro vírgula setenta e quatro reais) ou 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento) pelo faturamento mensal, totalizando uma carga direta para o contribuinte optante de 12,28% (doze vírgula vinte e oito por cento) e uma carga indireta para toda a cadeia, por apenas duas operações, de até 18,12% (dezoito vírgula doze por cento).

Nos exemplos “L”, “M”, “N” e “O”, em que há uma operação interestadual na qual empreendimentos “normais” adquirem mercadorias de empreendimentos simplificados, já havíamos identificado a elevação e deslocamento da carga tributária pela antecipação e majoração do diferencial de alíquota nos estados “consumidores”. Entretanto, devido à sistemática da não cumulatividade do ICMS-“normal”, os créditos oriundos da antecipação,

apesar de causarem custos financeiros (sobre o fluxo de caixa), ao serem deduzidos dos valores devidos pela operação subsequente evitam um novo aumento da carga tributária individual, sem compensar contudo o efeito negativo sobre a carga tributária global da cadeia.

Por fim, quanto às operações entre optantes “P”, “Q”, “R” e “S”, demonstram como a cobrança em duplicidade para o SIMPLES do diferencial de alíquota sem direito à dedução da cobrança do SNm sobre o faturamento bruto elevam a carga tributária, resultando numa carga direta para o adquirente de no mínimo de 5,04% (cinco vírgula quatro por cento), podendo chegar até 12,28% (doze vírgula vinte e oito por cento) e uma carga indireta para toda a cadeia que pode chegar em até 16,41% (dezesesseis vírgula quarenta e um por cento).

Pelos exemplos acima, podemos perceber os efeitos negativos da sistemática adotada na arrecadação do ICMS para os optantes do SIMPLES e para a cadeia econômica a eles associada, dada a natureza do objeto do próprio ICMS, ou seja, a circulação de mercadorias, que impõe o ônus da tributação por toda a cadeia econômica. Como já discutido nos exemplos referentes às operações internas, a sistemática do SIMPLES se acumula progressivamente de modo oculto, na medida em que se realizam operações causando forte impacto sobre os mesmos empreendimentos e cadeias econômicas que a LC nº 123 diz ter o intento de proteger e incentivar.

No caso específico do Estado da Paraíba, sob o discurso de diminuir a carga tributária sofrida pelo contribuinte com faturamento de até R\$1.200.000,00 (hum milhão e duzentos mil reais), o governo estadual concedeu, a partir de 2009, através da Lei nº 8.814 de junho de 2009, redução na base de cálculo do SIMPLES-N arrecadado mensalmente (SNm), na ordem de 14,16% (quatorze vírgula dezesseis por cento) até 60% (sessenta por cento). Ou seja, para fins de cálculo da carga tributária do SIMPLES mensal sobre o faturamento (SNm) deve ser considerada neste estado a redução de base de cálculo que corresponde a alíquotas que passaram variar de 0,50% (meio por cento) a 2%, como pode ser observado no quadro abaixo, que compara as alíquotas do ParaíbaSim ao SIMPLES-N, e a respectiva redução de base de cálculo concedida pelo Estado da Paraíba.

Quadro 12: SIMPLES-N x ParaíbaSim x Redução de Base de Cálculo

<u>Receita Bruta em 12 meses (em R\$)</u>	ICMS no ParaíbaSim: Alíquota	<u>ICMS</u> no SIMPLES-N: Alíquota	Redução de BC/PB: Alíquota equivalente
Até 60.000	Isento	<u>1,25%</u>	0,50%
De 60.000,01	0,50%	<u>1,25%</u>	0,50%

a 90.000,00			
De 90.000,01 a 120.000,00	0,75%	<u>1,25%</u>	0,50%
<u>De 120.000,01</u> <u>a 240.000,00</u>	1,0%	<u>1,86%</u>	1,0%
<u>De 240.000,01</u> <u>a 360.000,00</u>	1,0%	<u>2,33%</u>	2,0%
<u>De 360.000,01</u> <u>a 480.000,00</u>	1,0%	<u>2,56%</u>	2,0%
<u>De 480.000,01</u> <u>a 600.000,00</u>	1,0%	<u>2,58%</u>	2,0%
<u>De 600.000,01</u> <u>a 720.000,00</u>	1,0%	<u>2,82%</u>	2,0%
<u>De 720.000,01</u> <u>a 840.000,00</u>	1,0%	<u>2,84%</u>	2,0%
<u>De 840.000,01</u> <u>a 960.000,00</u>	1,0%	<u>2,87%</u>	2,0%
<u>De 960.000,01</u> <u>a 1.080.000,00</u>	1,0%	<u>3,07%</u>	2,0%
<u>De 1.080.000,01</u> <u>a 1.200.000,00</u>	1,0%	<u>3,10%</u>	2,0%
<u>De 1.200.000,01</u> <u>a 1.320.000,00</u>	n/a	<u>3,38%</u>	Sem redução
<u>De 1.320.000,01</u> <u>a 1.440.000,00</u>	n/a	<u>3,41%</u>	Sem redução
<u>De 1.440.000,01</u> <u>a 1.560.000,00</u>	n/a	<u>3,45%</u>	Sem redução
<u>De 1.560.000,01</u> <u>a 1.680.000,00</u>	n/a	<u>3,48%</u>	Sem redução
<u>De 1.680.000,01</u> <u>a 1.800.000,00</u>	n/a	<u>3,51%</u>	Sem redução
<u>De 1.800.000,01</u> <u>a 1.920.000,00</u>	n/a	<u>3,82%</u>	Sem redução
<u>De 1.920.000,01</u> <u>a 2.040.000,00</u>	n/a	<u>3,85%</u>	Sem redução
<u>De 2.040.000,01</u> <u>a 2.160.000,00</u>	n/a	<u>3,88%</u>	Sem redução
<u>De 2.160.000,01</u> <u>a 2.280.000,00</u>	n/a	<u>3,91%</u>	Sem redução
<u>De 2.280.000,01</u> <u>a 2.400.000,00</u>	n/a	<u>3,95%</u>	Sem redução
<b>Fonte:</b> Elaborado pelo autor a partir das normas do Decreto Estadual nº 24.431/03 LC nº 123/06, Lei Estadual nº 8.814/2009			

A despeito da redução concedida significar um avanço, devemos perceber que nem mesmo a redução na base de cálculo do SNM, correspondendo à redução das alíquotas do SIMPLES, consegue aproximar a atual carga tributária a parâmetros pré-SIMPLES Nacional<sup>34</sup>.

<sup>34</sup> Os Estados de Alagoas, Bahia e Sergipe, no mesmo sentido, concederam isenções aos seus optantes, no intuito de diminuir a carga tributária. **Decreto do Estado de Alagoas nº 3.989/2008** “Artigo 748-J. As



Cabe ressaltar que essa benesse do Governo Paraibano não reduz o grande ganho tributário auferido com o SIMPLES-N. Primeiro, porque além de não haver segmento isento, não alcança todo o rol de contribuintes (limitando-se a um teto de R\$1.200.000,00); mas principalmente, porque para um Estado “consumidor” como a Paraíba, a maior parcela de sua arrecadação decorre, não da sua produção e circulação interna, portanto do SNm, mas da aquisição e venda da produção adquirida pelas operações interestaduais, que, por sua vez, impõem ao contribuinte, a nosso ver, a cobrança de excessões legais, como o diferencial de alíquota, de cunho imoral e confiscatório

Imoral, pois as compras originadas em empreendimentos optantes pelo SIMPLES-N foram promovidas com alíquotas cheias pelo regime especial e não por alíquotas interestaduais, ou seja há não que se falar em diferença de alíquota, já que houve uma tributação com alíquota plena na origem. Confiscatória, porque o governo exige essa diferença de alíquota como se fosse ICMS-“normal”, mas não concede, na mesma medida, o direito ao crédito tributário desses valores quando da venda das respectivas mercadorias nas operações internas, realizando uma verdadeira bitributação.

Nesse sentido, o extinto regime Paraibano, além de possuir alíquotas significativamente inferiores, ao menos buscava incentivar a competitividade e desenvolvimento da economia local na medida em que o Estado concedia créditos presumidos e estendia benefícios similares àqueles concedidos às grandes indústrias e atacadistas. Os empreendimentos industriais optantes ao Paraibasim recebiam inclusive créditos presumidos de ICMS quando da venda de sua produção, como podemos observar no artigo 25 do Decreto do Estado da Paraíba nº 24.431/2003:

Art. 25. Além das obrigações específicas do segmento em que se acharem classificados, conforme previsto nas subseções subseqüentes, os contribuintes sob a sistemática de que trata este Decreto, sem prejuízo das demais obrigações previstas na legislação: [...] § 3º Os documentos fiscais

---

microempresas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional cuja receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração não ultrapasse R\$ 48.000,00 (quarenta e oito mil reais), ficam isentas do pagamento do ICMS (LCN nº 123, art. 18, § 20)”. **Lei do Estado da Bahia nº 10.646/2007** “Art. 4º Ficam isentas do pagamento do ICMS as microempresas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, cuja receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração não ultrapasse R\$ 144.000,00 (cento e quarenta e quatro mil reais)”. **Lei do Estado de Sergipe nº 6.192 de 14.09.2007** “Art. 1º Ficam isentos da parcela do ICMS no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, os optantes que tenham auferido receita bruta durante o ano calendário anterior menor ou igual a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais)”.

emitidos por contribuinte inscrito sob a sistemática deste Decreto não deverão conter o destaque do ICMS, ressalvadas as seguintes hipóteses, em que o destaque do imposto dar-se-á exclusivamente para fins de crédito do destinatário: I – devolução de mercadoria tributada na operação original, atendido o disposto nas seções subseqüentes e a legislação aplicável à operação; II – operação de saída de mercadoria tributada efetuada por empresa que se dedique exclusivamente à atividade industrial. Parágrafo único. Quando se tratar de indústria, a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1A, emitida por contribuinte inscrito como microempresa deverá conter o destaque do ICMS.

Art. 27. § 2º Nas operações de saída de mercadoria tributada efetuadas por empresa de pequeno porte que se dedique exclusivamente à atividade industrial, a Nota Fiscal modelo 1 ou 1A a ser emitida, deverá conter destaque do ICMS relativo à operação, sem ônus, contudo, para o emitente.

Podemos concluir que a extinção do regime simplificado paraibano e a instituição do regime simplificado nacional em nada foi benéfico ao contribuinte paraibano. As regras nacionais limitaram a opção de empreendimentos antes Paraíbasim ao regime nacional, deixando-os sem qualquer cobertura por outro regime especial se não se enquadrassem nas regras nacionais. Indo além, o regime nacional diminuiu benefícios eliminando isenções, créditos presumidos, além de aumentar as alíquotas por faixa de faturamento, e impor a cobrança de uma diferença de alíquota interestadual de cunho confiscatório.

Por outro lado, ao tempo que os benefícios aos pequenos empreendimentos diminuíram, a disputa e os incentivos aos grandes empreendimentos via “guerra fiscal” acirraram-se, ironicamente implicando numa cobrança de tributos (quando há!) para grandes empreendimentos em patamar significativamente inferior àqueles impostos aos empreendimentos SIMPLES-N.

Apontamos em seções anteriores como os benefícios concedidos aos grandes empreendimentos pelo Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado da Paraíba (Fain) são parte de uma política pública generalizada fundamentada na prática da “guerra fiscal” entre estados.

Através dos decretos concessores dos benefícios do Fain podemos comparar a diferença entre essa política de incentivos e o tratamento concedido pelo SIMPLES-N. Como exemplo prático, destacamos, entre muitos outros decretos, os abaixo expostos, de modo a demonstrar como se dá a concessão de estímulo financeiro pelo Fain, e sua extensão.

Contudo, apesar de ser uma informação pública, apresentada em Diário Oficial do Estado da Paraíba, optamos por suprimir os dados individualizadores do contribuinte, uma vez que essa informação em específico não agrega qualquer valor diferenciado à análise promovida por este trabalho.

Decreto nº [...] O Governador do Estado da Paraíba, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 86, inciso IV, da Constituição do Estado da Paraíba, e atendendo ao disposto no parágrafo único do Art. 12 do Decreto nº 17.252, publicado no Diário Oficial do Estado em 29 de dezembro de 1994, [...], Decreta: Art. 1º Ficam ratificadas as Resoluções nºs [...] do Conselho Deliberativo do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – Fain, publicadas em anexo, que aprovam a concessão de empréstimo com encargos subsidiados às empresas [...]. Conselho Deliberativo do Fundo de Apoio Ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – Fain Resolução nº/[...] Aprova a concessão de empréstimo com encargos subsidiados à empresa [...] Resolve: Art.1º - Considerar de relevante interesse para o desenvolvimento industrial do Estado, a empresa [...], enquadrada como empreendimento novo, [...]. Art. 2º – Aprovar, nos termos do inciso I, do art. 5º, do Decreto acima mencionado, a aplicação de recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, para a concessão do crédito Presumido do ICMS, destinado a necessidade de capital de giro à empresa [...]; Art. 3º – **Fixar o valor do empréstimo em 100% (cem por cento) das parcelas do ICMS, recolhidas mensalmente ao FAIN pela própria empresa, bem como um rebate de 99% (noventa e nove por cento) sobre o saldo devedor, durante o período de 15 (quinze) anos**, a contar da data da publicação do Diploma Concessor, [...]; Art. 4º - A empresa fica autorizada a solicitar um Termo de Acordo de Regime Especial, junto à Secretaria de Estado da Receita, [...], **fazendo jus a um crédito presumido de 74,25% (setenta e quatro vírgula vinte e cinco por cento) do ICMS devido**, a partir da data de publicação desta Resolução;[...]. (grifos nossos)

Observamos que através dos incentivos financeiros promovidos pelo Fain, essas empresas receberão como crédito presumido de ICMS de 74,25% (setenta e quatro vírgula vinte e cinco por cento) do ICMS que seria devido. Portanto, tão somente arrecadarão aos cofres públicos 25,75% (vinte e cinco vírgula setenta e cinco por cento) do ICMS que é recolhido por empreendimentos sem o mesmo benefício.

Contudo, considerando que entre os recursos do Fain está 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS arrecadado pelo beneficiário do incentivo<sup>35</sup>, além da redução do ICMS

<sup>35</sup> Os recursos do Fain provêm “Art. 5º [...] I - 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS recolhido, após a aprovação do benefício, pelos novos empreendimentos, ou os que sejam caracterizados como revitalizados, pelos que ampliam sua capacidade nominal instalada, e pelos que venham a se relocar em todo o Estado da Paraíba; II - dotações orçamentárias do Estado, na forma do inciso II, do art. 4º, da Lei nº 6.000/94; III - juros, dividendos, indenizações e qualquer outra receita decorrente da aplicação dos recursos do Fundo. IV - dotações, repasses e subvenções da União, do Estado, de Municípios ou outras entidades ou de agências de desenvolvimento, nacionais e estrangeiras; V-empréstimos, financiamentos ou recursos a fundo perdido, de

devido, esses empreendimentos ainda terão direito, a receber de volta do Fundo, sob a forma de empréstimo com encargos subsidiados pelo prazo de quinze anos, a pequena parcela do ICMS que teria sido arrecadada pelo Estado da Paraíba.

No que tange à arrecadação e aos incentivos sobre o ICMS, tomando por base a política vigente de atração de grandes empreendimentos mediante incentivos fiscais, ou seja a “guerra fiscal” largamente implantada pelos estados, e comparando-a à política nacional de incentivos aos micro e pequenos empresários, podemos compreender como os comandos constitucionais para o desenvolvimento nacional e combate ao desequilíbrio econômico e desenvolvimento regional vêm sendo distorcidos.

Cabe ressaltar que a Federação Nacional do Fisco Estadual<sup>36</sup>, por intermédio da Confederação dos Servidores Públicos do Brasil, ingressou junto ao STF com a Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 4.755 de 2012, por considerar que além de inconstitucional a concessão desse benefício, ao alimentar a “guerra fiscal” é prejudicial aos interesses do Estado, dos contribuintes e da própria sociedade.

Assim, ao tempo que temos um regime simplificado nacional, que, ao substituir os regimes federal e estaduais vigentes, aumentou a complexidade da legislação e a carga tributária suportada pelos pequenos e médios empreendimentos, sejam optantes ao regime ou mesmo não optantes, mas integrantes de uma mesma cadeia econômica, tornando-os responsáveis por prover a arrecadação de ICMS dos estados “consumidores”. Temos por outro lado uma política de incentivos fiscais para grandes empreendimentos, que concede aos grandes empresários benefícios jamais sonhados pelos pequenos comerciantes, desonerando-os de arcar com os recursos necessários à promoção da atividade estatal. Ao tempo que as MEEPP têm de suportar a cobrança da diferença de alíquota interestadual do regime “normal”, associada à cobrança sobre o faturamento mensal, sem direito a abatimentos. Ao tempo que o médio empresário, não optante, tem sua carga tributária aumentada pela transferência e antecipação de carga tributária face o impedimento pleno do aproveitamento de créditos. Por outro lado, os grandes empreendimentos continuam recebendo generosos incentivos dos estados através de diferimentos, reduções de bases de cálculo, créditos

---

qualquer origem; VI - outras fontes de recursos de origem interna ou externa (Decreto nº 17.252 de 27 de dezembro de 1994).

<sup>36</sup> Entidade representativa do Sindicato dos Integrantes do Grupo Ocupacional Servidores Fiscais Tributários do Estado da Paraíba.

presumidos e parcelamentos que derrubam a carga tributária desses empreendimentos a próximo de zero.

No caso específico da Paraíba, podemos notar com facilidade a disparidade de tratamentos ao analisarmos as regras do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (Fain). Devemos, desse modo, lembrar que o Estado busca atrair indústrias e atacadistas (Decreto Nº 28.706/07) através do diferimento do ICMS pelas entradas no estado e redução do ICMS devido pelas suas saídas na ordem de 75% (setenta e cinco por cento). O Decreto estadual nº 23.210/2002, por sua vez, concede aos grandes empreendimentos beneficiados crédito presumido em valores variáveis, tanto quanto necessário para que sua carga tributária corresponda a aplicação de uma alíquota equivalente a 3% (três por cento)<sup>37</sup>, seja na entrada ou na saída de mercadorias; assim como tantos outros benefícios dispostos em uma legislação vaga e dispersa que permite ao Estado abrir mão de tantos recursos tributários quanto lhe convenha, beneficiando apenas aqueles que menos precisam de proteção, os grandes grupos econômicos.

A grande ironia ao compararmos a política de incentivos e atração de grandes empreendimentos à política de incentivo às MEEPP é que observamos como o Estado abre mão da arrecadação tributária oriunda dos grandes empreendimentos e transfere a responsabilidade de sustentar o Estado e a máquina pública aos micro, pequenos e médios empreendimentos, agora, de modo oposto sob a justificativa de não poder abrir mão desses preciosos recursos.

## **2.7 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O subdesenvolvimento foi identificado como um fenômeno autônomo, com raízes históricas e particularidades ligadas aos ciclos de exploração do Brasil e à relação centro-periferia estabelecida junto aos países desenvolvidos (FURTADO, 1961).

Considerando que a monocultura exportadora do Nordeste não foi capaz de utilizar os lucros acumulados para impedir o declínio da lavoura ou promover o desenvolvimento de um

---

<sup>37</sup> Podendo ser inferior a 3% (três por cento) em situações específicas.

parque industrial na região, a industrialização brasileira no século XX, baseada na substituição de importações, implicou em concentração espacial dos meios de capital e da tecnologia a eles associada na região Sudeste, consolidando seu papel de centro hegemônico e dinâmico do capital e reprodutor do processo de expansão capitalista em escala nacional.

Nesse sentido, a demanda por produtos industrializados nos estados nordestinos, até o início do século passado suprida pelas importações, marca do antigo “pacto colonial”, passou a ser atendida em grande parte pela indústria nacional, criando assim uma nova relação centro-periferia, dentro porém dos limites do território brasileiro. Essa relação possibilitou um crescimento econômico nacional, porém com ganhos desiguais, uma vez que, possuidora de termos de troca semelhantes ao da divisão internacional do trabalho, transferiu e concentrou a renda e o conhecimento técnico para o polo hegemônico do país, a Região Sudeste brasileira, capitaneada pelo Estado de São Paulo.

No intuito de tentar corrigir as históricas distorções regionais advindas do modo como o país se (sub)desenvolveu, a última Carta Política Brasileira, promulgada em 1988, reservou a essa questão um lugar no topo do edifício legal brasileiro, ao estipulá-la como um valor de nossa sociedade, uma meta a ser alcançada e um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

A nova ordem constitucional posta pela CF/88 integrou em seu regramento a busca pela “redução das desigualdades sociais e regionais” (art. 3º) e a “busca do pleno emprego” (170, VIII). Dentre inúmeras políticas públicas nacionais criadas no intuito de corrigir essas desigualdades regionais e desenvolver a economia brasileira como um todo, buscou-se incentivar a sobrevivência e o desenvolvimento dos micro e pequenos empreendimentos. Para tanto, impôs-se aos entes federados o dever de conferir tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas (art. 170, IX), visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (art.179).

Com a promulgação dos primeiros Estatutos das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, por meio da legislação infraconstitucional, introduziu-se de modo mais vigoroso a concessão de benefícios de ordem administrativa, previdenciária, trabalhista e tributária. Sob o aspecto tributário do comando constitucional, a União inovou o ordenamento jurídico a partir da Lei nº 9.317/96, ao instituir o Sistema Integrado de Pagamento de

Impostos e Contribuições, o SIMPLES Federal (SIMPLES-F), que regulamentou o tratamento diferenciado integrando a cobrança de diversos tributos federais, que serviu de guia à construção dos regimes especiais estaduais que trataram de um dos principais tributos do Brasil, o ICMS.

Apesar de ter havido a possibilidade do recolhimento conjugado de tributos estaduais e federais sob a forma de convênio, a falta de sucesso desse modelo associado ao interesse da União de criar uma legislação integrada para os programas de incentivos às MEEPP, teve como consequência a alteração da CF/88, mediante Emenda a Constituição de nº 42/2003.

O principal produto da EC nº 42 seria a autorização para construção de um regime simplificado nacional, o SIMPLES Nacional, que materializado na LC nº 123/2006 integrou o regime especial tributário às demais normas protetivas do estatuto da microempresa. Essa norma associou à arrecadação de tributos federais, o ICMS dos estados e o ISS dos municípios sob a direção de um Comitê Gestor representando todos os entes, porém presidido e dirigido pelos interesses da União.

Essa solução federal à simplificação tributária nacional, o SIMPLES-N, foi apresentada à sociedade de modo festivo como uma concessão, uma benesse do governo federal, que estaria abrindo mão de preciosos recursos tributários em prol do desenvolvimento dos micro e pequenos empreendimentos, que seriam indistintamente beneficiadas pelo novo regime; o que em última instância beneficiaria o próprio desenvolvimento econômico nacional.

Contudo, viríamos a identificar que ainda que a homogeneização da legislação esparsa e diversa possua por si mesma muitos aspectos positivos, e mesmo considerando que há benefícios trazidos pelos SIMPLES-N, especialmente no que tange aos tributos federais, aspectos singulares dessa norma se mostraram contrários aos princípios e normas constitucionais que fundamentam o tratamento especial a ser concedido às MEEPP.

Ainda que uma das medidas mais significantes dessa política de incentivo tenha sido a implantação de um regime tributário especial, o SIMPLES Nacional criado com o discurso de fomentar um crescimento econômico isonômico, associado à correção do desequilíbrio regional. Contudo, a sua sistemática de apuração, que “simplifica” tributos de natureza distinta, acabou por distorcer, ao menos no que se refere ao ICMS, o que restou de coerente no Código Tributário Brasileiro.

A União ao impor aos demais entes federados um sistema simplificado nacional, ainda que de certo modo unificando uma legislação esparsa, desconstruiu pilares do nosso federalismo fiscal. Isso porque, ao retirar dos entes federados a maior parte dos seus poderes para estabelecer políticas tributárias próprias, eliminou benefícios dos regimes simplificados estaduais, aumentando o ônus suportado pelas MEEPP. Ao passo que os optantes dos regimes estaduais foram prejudicados, pois limitou-se as categorias passíveis de opção, restringiu direitos e aumentou alíquotas, por outro lado, compensou a perda de autonomia dos estados “consumidores” ao elevar a carga tributária do ICMS no SIMPLES-N.

Identificamos e analisamos como o novo regime desconstruiu a principal característica de apuração do ICMS, tributo estabelecido pela CF/88 e até então sob competência dos estados, a não cumulatividade, estendendo ao SIMPLES-N justamente o aspecto mais criticado do SIMPLES-F (a cumulatividade).

Nesse caso específico do ICMS na base do SIMPLES-N, determinações como a antecipação na “fronteira” tornou o sistema como um todo incoerente, ao permitir, ou melhor, determinar uma sistemática de apuração que excluiu garantias do ICMS ao contribuinte, como a não cumulatividade e a seletividade associada à manutenção do que havia de pior em sua arrecadação. A sistemática adotada para as operações interestaduais criou um sistema perverso, no qual os benefícios auferidos pelos empreendimentos optantes nos estados “produtores” são suportados pelos empreendimentos nos estados “consumidores”.

No caso dos adquirentes optantes eles são instados a recolher os tributos sob uma forma não condizente com o tratamento especial que lhes seria devido; se não optantes, tanto pior, pois haverá uma sobrecarga ainda maior pela não transferência de créditos.

O fim da não cumulatividade e a deturpação do sistema de escrituração de créditos do ICMS, quando da apuração do tributo inserido na base de cálculo do SIMPLES-N, destacam-se, entre as novas regras estabelecidas, repercutindo na redistribuição dessa carga tributária entre contribuintes, em decorrência das fases anteriores e posteriores de apuração das operações e, subsequentemente, ao longo da cadeia econômica.

A nova legislação afeta a distribuição da arrecadação tributária entre os estados e seus contribuintes quando da realização de operações interestaduais, em que há cobrança antecipada do diferencial de alíquota de ICMS nas barreiras fiscais de “fronteira”, sem direito



à dedução quando da apuração do quantum devido ao SIMPLES-N, promovendo assim o desequilíbrio regional via tributação.

Devido as medidas impostas através do SIMPLES-N para garantir a arrecadação dos estados “consumidores”, incentiva-se o desequilíbrio econômico nacional via tributação. Pois, devido aos incentivos fiscais do regime simplificado nacional, as operações de venda das MEEPP situadas nos estados “produtores-industrializados” são “subtributadas”, promovendo-se assim a concentração industrial no centro-hegemônico do país; ao tempo que há uma “supertributação” para os empreendimentos nos estados “consumidores-periféricos”, para aumentar a arrecadação dos estados “consumidores-periféricos” o que afeta negativamente o desenvolvimento econômico desses últimos.

Considerando o modo como é tributado o ICMS sobre as operações interestaduais, percebemos que o atual regime simplificado atende apenas aos interesses e privilegia de sobremodo a atividade econômica nos estados “de origem” da mercadoria, e, por assim dizer, de sobremodo a Região Sudeste do País, o centro hegemônico-industrializado, na divisão político-econômica.

Ao analisarmos a carga tributária das operações interestaduais, observamos que na operação de saída de estados “produtores”, como aqueles da Região Sudeste, as alíquotas correspondentes ao ICMS na origem para optantes-vendedores variam de 1,25% (um vírgula vinte e cinco por cento) a 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento), com recolhimento postergado ao mês subsequente a operação de venda. Por outro lado, a tributação de destino (Nordeste), implicará, já na entrada do estado para os optantes-consumidores em uma carga tributária indireta semelhante aos empreendimentos “normais”, que será ainda majorada na subsequente operação de venda totalizando uma carga direta de 12,28% (doze vírgula vinte e oito por cento) e uma carga indireta de até 18,12% (dezoito vírgula doze por cento). Os empreendimentos normais, por sua vez, também são prejudicados pela sistemática do SIMPLES, pois, ao transacionar direta ou indiretamente com optantes, terão deslocada para si carga tributária decorrente da cumulatividade do sistema simplificado, implicando em uma carga de até 20,29% (vinte vírgula vinte e nove por cento).

Desse modo, observamos que a política pública resulta em um efetivo incentivo levando-se em conta tão somente a saída da cadeia integrada na origem (centro-industrializado), pois a carga tributária sobre o ICMS-SIMPLES será de 1,25% (um vírgula

vinte e cinco por cento) a 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento). Contudo, a partir daí a política deixa de tratar os contribuintes de forma isonômica, pois empreendimentos situados nos estados “consumidores-periféricos”, ou seja, para a grande maioria das MEEPP mais carentes de suporte, a política será responsável por uma sobretaxação em benefício das respectivas Fazendas Estaduais.

Essa anomalia decorre tanto na aquisição interestadual por empresas “normais” a fornecedores SIMPLES-N, que sofrem uma carga tributária quase confiscatória, pois não há pleno direito a dedução da alíquota interestadual de origem, quanto para as empresas SIMPLES (no destino), que serão forçadas a arcar com tributos de um regime que não lhes é próprio.

O SIMPLES-N, a despeito do discurso estatal de queda na carga tributária, ao menos no que se refere ao único e mais significativo imposto estadual incluído em sua base de cálculo, será responsável por desequilibrar ainda mais os termos de troca entre estados “produtores” e “consumidores” pela tendência de isolar a economia periférica brasileira, ao aumentar seus custos operacionais.

Esse desequilíbrio nas operações interestaduais entre Sudeste x Nordeste, fomentado por uma ação de subtributação/supertributação, aumentará na medida em que grandes empresas, com seus próprios incentivos fiscais, continuarem a recolher seus tributos com a alíquota reduzida ou diferida do ICMS interestadual; ao passo que as MEEPP dos estados “produtores” aproveitarão os verdadeiros incentivos proporcionados pelo SIMPLES-N (remeter mercadorias com alíquotas de até 3,95%).

Enquanto isso, no outro lado da corda, as empresas nordestinas “normais”, privadas do crédito fiscal a que fariam *jus*, e empresas optantes, são obrigadas a recolher tributos sob um regime tributário híbrido, recebendo todo impacto de um regime tributário completamente regressivo e injusto, ao tempo que grandes empreendimentos recebem incentivos e financiamentos para se instalar nesses estados sem recolher o ICMS que lhes seria cabido.

O atual sistema “simplificado” tem como grande beneficiário (de curto prazo) os fiscos dos estados “consumidores-periféricos”, que baterão recordes de arrecadação, como consequência do aumento da carga tributária às custas do pequeno e médio contribuinte que arcará com o ônus causado em consequência da pressão sobre os preços, que em última

instância, desincentivam o que seria o maior objetivo declarado do Enmeepp, a própria legalização e manutenção de empreendimentos.

Ao responder à pergunta sobre: a partir das inovações legislativas trazidas pela LC. n° 123/2006 ao ICMS quais foram os efeitos fiscais e tributários impostos pelo SIMPLES-N, durante os exercícios de 2007 a 2010 e suas implicações como política de incentivos fiscais para o desenvolvimento e combate ao desequilíbrio econômico regional no Estado da Paraíba, identificamos aspectos intrínsecos pouco perceptíveis aos contribuintes mas responsáveis por graves danos a eles e aos consumidores localizados nos Estados nordestinos.

Ao iluminarmos especificamente os efeitos da tributação simplificada sobre o ICMS *vis a vis* o regime “normal” de apuração desse tributo, discutimos como a legislação simplificada imposta aos demais entes federados retirou o maior dos poderes dos governos subnacionais para estabelecer políticas tributárias que envolvam as MEEPP. Ademais, reestruturando o modo como se apura e arrecada o ICMS sob a forma simplificada, desconstruiu-se a principal característica do ICMS, a não cumulatividade, e seu sistema de escrituração de créditos.

Confirmando nossas hipóteses, atestamos que a gestão do ICMS, a partir da LC n° 123/2006, para os optantes ao SIMPLES, apesar de diminuir nominalmente as alíquotas, a partir da alteração em paralelo da sistemática de apuração do tributo, com a proibição e a aplicação integral do princípio da não cumulatividade e introdução de apuração apartada do regime especial sem os mesmos direitos inerentes ao regime “normal”, acarretou em aumento da carga tributária.

Identificamos, através da análise da legislação, que os contribuintes sob o regime “normal” que transacionem com contribuintes do SIMPLES-N, têm aumentada sua carga tributária, por transferência, em função da proibição (ou limitação) ao crédito fiscal imposta pelo artigo 23. da LC n° 123. De modo semelhante, os contribuintes optantes pelo regime especial, mesmo com a diminuição de alíquotas, ao transacionarem com outros contribuintes (optantes ou não) também têm sua carga tributária aumentada, em função da tributação cumulativa sob a cadeia produtiva e cobrança do ICMS sob a forma de exceções legais ao regime, que, por vezes, diminuem ou mesmo anulam o benefício fiscal concedido aos adquirentes nos estados “consumidores”.

Identificamos, por fim, que a LC n° 123, no que tange ao ICMS, acaba por impôr à cadeia econômica de contribuintes, independentemente do regime tributário aos quais estão submetidos em função da cumulatividade do regime especial, o aumento da carga tributária e a redistribuição desse ônus, sem observância aos princípios tributários da Competência, Isonomia, Neutralidade e da Capacidade contributiva, acarretando em violação ao princípio da Justiça (Equidade) Fiscal.

Confirmamos ainda, a partir da análise da legislação nacional e estadual, que, no plano federativo, com o advento da LC n° 123/2006, houve, em função das operações interestaduais entre estados “produtores” e “consumidores”, diversamente do quanto disposto pelos princípios da Carta Magna brasileira que regem o combate ao desequilíbrio econômico regional, limitação da competência legislativa e autonomia fiscal dos entes federados, especialmente para a aplicação de políticas públicas tributárias, sobretudo as voltadas para a concessão de tratamento diferenciado e especial às MEEPP situadas em seus territórios, como disposto no artigo 179, da CF/88. Demonstramos como promove-se redistribuição de receita e carga tributárias entre os estados federados, em função das operações interestaduais realizadas por contribuintes do ICMS e optantes do SIMPLES-N, implicando em aumento da carga tributária e arrecadação nos estados “consumidores” da Região Nordeste do Brasil.

Ao analisarmos a nova legislação, percebemos como a arrecadação do ICMS afeta a distribuição da arrecadação e da carga tributária entre os estados e seus contribuintes, pois, em decorrência da regressividade sobre as fases anteriores e posteriores de apuração das operações ao longo da cadeia econômica, especialmente quando da realização de operações interestaduais, entre estados de “origem” e “destino”, em que há cobrança de ICMS nas barreiras fiscais de “fronteira”, deslocam-se os custos dos benefícios tributários concedidos aos contribuintes dos estados do centro-produtor para os contribuintes e consumidores dos estados da “periferia-consumidora”.

Por fim, confirmamos que a LC n° 123/2006 não diminuiu a carga tributária, mas tão somente redistribuiu desigualmente o custo do benefício fiscal entre os demais contribuintes e seus estados, violando garantias constitucionais tributárias concedidas aos contribuintes e princípios federativos fiscais atribuídos aos entes federados pelo pacto federativo firmado em 1988.

### 3 REFERÊNCIAS

ABREU, Jorge Ritter de. **Federalismo fiscal e coordenação**: análise da política tributária no arranjo federativo brasileiro. 2008. 137 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2008.

AFONSO, J. R. R. et al. A tributação brasileira e o novo ambiente econômico: a reforma tributária inevitável e urgente. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, p. 137-170, jun. 2000.

AGUIAR, Glauco Lubacheski de. **Tributação extrafiscal e intervenção econômica**: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de ICMS e do Simples Nacional. 2008. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília. Marília, 2008.

ALAGOAS. **Decreto nº 38.394, de 24 de maio de 2000**. Regulamenta através do Programa de Desenvolvimento Integrado do Estado de Alagoas a concessão de benefícios fiscais. Disponível em: < <http://www.sefaz.al.gov.br>> Acesso em: 01 de Jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 38.631, de 22 de novembro de 2000**. Dispõe sobre estímulo a estabelecimento de contribuinte do ICMS com atividade de distribuição centralizada de produtos. Disponível em: [http://tol.sefaz.al.gov.br/tol/modules/documentos/retornaDocumentoLink.jsp?NUM\\_DOCUMENTO=38631&NUM\\_ANO\\_DOCUMENTO=2000&COD\\_TIPDOC=DEC&COD\\_SETOR=](http://tol.sefaz.al.gov.br/tol/modules/documentos/retornaDocumentoLink.jsp?NUM_DOCUMENTO=38631&NUM_ANO_DOCUMENTO=2000&COD_TIPDOC=DEC&COD_SETOR=) . Acesso em: 01 de jan. 2012.

AVELINE, Paulo Vieira. Justiça fiscal e sonegação. **Revista da AJUFERGS**. Porto Alegre, n. 3, p. 237-270, 2007. Disponível em: <[http://www.ajufergs.org.br/revistas/rev03/09\\_paulo\\_vieira\\_aveline.pdf](http://www.ajufergs.org.br/revistas/rev03/09_paulo_vieira_aveline.pdf)>. Acesso em: 05 jan. 2011.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador: CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n. 3, jun. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>> Acesso em: 04 de Jun. 2011.

ARRETCHE, Marta. Relações federativas nas políticas sociais. **Educ. Soc.**, Campinas, v. 23, n. 80, set. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br>>. Acesso em: 31 Jan. 2011.

BARATTO, Gedalva; MACEDO, Mariano de Mattos. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais - harmonização tributária ou autonomia estadual? **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, Curitiba, n.113, p.9-30, jul./dez. 2007.

BARBOSA, Washigton Luís. Lei Complementar n° 123: **a capacidade postulatória dos procuradores estaduais e o pacto federativo**. 2009. Disponível em: <<http://www.artigonal.com>>. Acesso em: 01 de Ago. 2009.

BARJUD, Sidnei. Das vedações ao ingresso no Simples art. 17. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 95-138.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do “Super Simples”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 126, p.44-53. : Dialética, mar. 2006.

BARROS JUNIOR, José Pontes de. Políticas públicas de incentivos fiscais ao comércio importador atacadista no Nordeste: um estudo comparativo, na ótica do empresário, entre os estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba. **Qualit@s Revista Eletrônica**, v.10, n. 4, 2010.

BARROS JUNIOR, José Pontes de; SILVA, Igor Ézio Maciel; COSTA, Écio de Farias. Políticas públicas de benefícios fiscais no Nordeste às centrais de distribuição e ao comércio atacadista: um estudo comparativo, na ótica do empresário, entre os Estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba. **Documentos Técnicos e Científicos BNB**, v. 42, n. 01, Janeiro – Março, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n. 6, set. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 01 de março de 2011.

BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. A tributação diferenciada para pequenas empresas: mecanismo para positivizar valores e princípios econômico-constitucionais. **ARGUMENTUM Revista de Direito Universidade de Marília**. Marília, v. 6, p. 119-141, 2006.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

BATISTA Jr., Paulo Nogueira. **A economia como ela é**. 3. ed. São Paulo: Boitempo Editorial, 1999.

BIRD, R., JANTSCHER, M. C. (eds.). **Improving tax administration in developing countries**. Washington: International Monetary Fund, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRAMI-CELENTANO, Alexandrine; CARVALHO, Carlos Eduardo. A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. **Rev. katálysis**, Florianópolis, v. 10, n. 1, Jun. 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br>>. Acesso em 22 de julho de 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 16 dez. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 486, de 03 de março de 1969.** Regulamento dispõe sobre escrituração e livros mercantis e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 1.780, de 14 de abril de 1980.** Concede isenção do imposto sobre a renda às empresas de pequeno porte e dispensa obrigações acessórias. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945.** Lei de Falências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 48, de 10 de dezembro de 1984.** Estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas à isenção do imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM e do Imposto sobre Serviços – ISS. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.468, de 1º de novembro de 1977.** Dispõe sobre o regime de tributação simplificada para as pessoas jurídicas de pequeno porte, estabelece isenção do imposto de renda em favor daquelas que auferem reduzida receita bruta, e dá outras providências. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei 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, creditício e de desenvolvimento empresarial. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.864, de 28 de março de 1994.** Estabelece normas para as microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), relativas ao tratamento diferenciado e simplificado, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista, creditício e de

desenvolvimento empresarial (art. 179 da Constituição Federal). Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.317, de 05 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. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999**. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas: Observatório Sebrae, 1º Semestre de 2005**. Disponível em [www.sebrae.com.br](http://www.sebrae.com.br). Acesso em 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.384** (ADI 4384). Relator Min. Luiz Fux. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.755** (ADI 4755). Relator Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. Desoneração tributária: A questão do não favorecimento no simples nacional. **Prêmio tributação e empreendedorismo - 1ª edição**. Porto Alegre, mar. 2011. Disponível em: <[http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/noticias/2010/dezembro/monografia\\_da\\_primeira\\_colocada.pdf](http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/noticias/2010/dezembro/monografia_da_primeira_colocada.pdf)>. Acesso em: 16 dez. 2011

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. **Cad. Fin. Públ.**, Brasília, n.7, p. 5-29, dez. 2006.

CANO, Wilson. **Desconcentração produtiva regional do Brasil 1970-2005**. São Paulo: Editora Unesp, 2008.

\_\_\_\_\_. **Desequilíbrios Regionais e Concentração Industrial: 1930-1970**. 3 ed. São Paulo: Editora Unesp, 2007 .

\_\_\_\_\_. **Ensaio sobre a Formação Econômica Regional do Brasil**. Campinas, SP: Editora da UNICAMP, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.



CARVALHO, Ana Cristina Ghedini; NETO, Alfredo José Machado. Um estudo do Regime Tributário SIMPLES Nacional em MPE do setor calçadista de Franca/SP. XIII SEMEAD. **Anais...** Franca. Centro Universitário de Franca (Uni-FACEF), set. 2010.

CASARIN, Júlio César. Definição de microempresa e empresa de pequeno porte art. 3º a 11. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 49-64.

CASTRO, A. L. **Uma análise de impactos do Simples Nacional no DF**. 2010. 116 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público). Escola de Administração Fazendária - ESAF, Universidade de Brasília, Brasília, 2010.

CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. O novo sistema legal das micro e pequenas empresas: primeiras impressões. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 69, ano 14, , p. 97-111, jul/ago. 2006.

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficácia, eficiência e efetividade na Administração Pública. In: EnANPAD. **Anais...** Salvador, 2006. Disponível em: <<http://www.enanpad.org.br>>. Acesso em: 08 fev. 2010.

CHOMSKY, Noam. Democracia e mercados na nova ordem mundial. In: GENTILI, Pablo (Org.) **Globalização Excludente: Desigualdade, Exclusão e Democracia na Nova Ordem Mundial**. 4. Ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

COELHO, Cláudio Carneiro B. P. O Simples Nacional. **Revista ADV Advocacia Dinâmica: Boletim Informativo Semanal**, v.27, n.27, p.592-590, jul., 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: direito de empresa**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COSTA, Alexandre Marino. **Análise da gestão do IPTU: interrelações da gestão territorial e administração tributária municipal**. 2004, 215 f. Tese (Doutorado) UFSC, Florianópolis, 2004.

COSTA, Alexandre Tertuliano da. Das obrigações fiscais acessórias arts. 25 a 27. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 191-200.

COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**. São Luiz: CBF, 2000.

CUELLAR, Marta Cristina da Costa Ferreira Cuellar. Da exclusão do Simples Nacional arts. 28 a 38. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 201-236.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária**. 2010. 438 f. Dissertação (Mestrado em Direito). UFPR. Curitiba, 2010.

CUNHA, Fabiana Azevedo da. **Federalismo fiscal no Brasil: a realidade do federalismo competitivo e a busca da cooperação e do equilíbrio.** 2006. 220 f. Dissertação (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006

DELGADO, Guilherme. **Texto para discussão n° 1277.** Avaliação do SIMPLES: Implicações à Formalização Previdenciária. Brasília: IPEA, 2007. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td\\_1277.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1277.pdf)>. Acesso em: 01 mar. 2008.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, n. 54, p. 18-25, mar. 2000.

DIAS FILHO, José Maria. **Gestão tributária na era da responsabilidade fiscal:** propostas para otimizar a curva da receita utilizando conceitos de semiótica e regressão logística. 2003, 265 f. Tese (Doutor) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

ELALI, André. **Tributação e regulação econômica** – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora. 2007, p. 92.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Simples Nacional:** Estatuto Nacional das Microempresas. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FARACHE, Richard. **Análise do Simples Nacional na posição competitiva da micro e pequena empresa brasileira,** 2008. 183 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade da Amazônia, Belém, 2008.

FURTADO, Celso. **Desenvolvimento e subdesenvolvimento.** 2 ed. Rio de Janeiro: Ed. Fundo de Cultura, 1961.

\_\_\_\_\_. Entre inconformismo e reformismo. **Estud. av.,** São Paulo, v. 4, n. 8, abr. 1990. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0103-40141990000100013&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40141990000100013&lng=pt&nrm=iso)>. acesso em 27 fev. 2011

\_\_\_\_\_. **Formação econômica do Brasil.** 32 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.

GIABIAGI, Fábio; ALÉM, Ana. **Finanças públicas.** 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIONGO, J.; MORELLO, C. Tributação das micro e pequenas empresas: um estudo do impacto do Simples Nacional em relação ao Simples Federal. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul,** v. 134, p. 6-21, 2008.

GOMES DA SILVA, Manuel. **Incentivos fiscais como instrumento do planejamento tributário no Estado de Goiás.** 2002. 139 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de

Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2002.

GONÇALVES, Felipe Teixeira. **Relações entre centro e periferia nas teorias cepalina e da dependência**. 2006. Disponível em

<<http://chacombolachas.wordpress.com/2008/03/08/relacoes-entre-centro-e-periferia-nas-teorias-cepalina-e-da-dependencia/>> Acesso em: 12.01.2010

GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia da norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.

GONÇALVES SILVA, Sandra Krieger. **O município na Constituição Federal de 1988: autonomia, competência legislativa e interesse local**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2003.

GOODMAN, D. E., SENA, J.F.F., e ALBUQUERQUE, R. C. de. Os incentivos financeiros à industrialização do Nordeste e a escolha de tecnologias. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, 1(2): 329-65, dez. 1971. Disponível em

<<http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/download/205/139> > Acesso em: 12.01.2010

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações.

**Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006. Disponível em:

<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9151>>. Acesso em: 21 jul. 2009.

GOZZI, Alex. Das alíquotas e base de cálculos arts. 18 a 20. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 139-168.

HARADA, Kiyoshi . **Dicionário de Direito Público**. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Direito Financeiro e Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Atlas . 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Juarez de Oliveira. 2002.

HARGER, Marcelo. O SIMPLES e o princípio da isonomia. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 40, ano 9, , p. 225-231 set/out. 2001.

HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

HUETE, Joaquín Pérez. VARELA, Raúl Félix Junquera. **Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. Disponível em:

<[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2001\\_18.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2001_18.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2010.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. As micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001. **Informação econômica n° 1**, Rio de Janeiro: IBGE, 2003.

\_\_\_\_\_. Demografia das empresas 2006. **Informação Econômica n° 10**, IBGE: Rio de Janeiro, 2008.

KARKACHE, Sérgio. **Princípio do tratamento favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor. 2009. 296 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba: 2009

YIN, Robert K. **Estudo de caso** – planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2005.

LANGE, Dilson França; GONÇALVES, Emanuel. Uma visão crítica sobre os fundamentos constitucionais do Supersimples. Dourados(MS), 03 de julho de 2007. Disponível em<: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/simplesmonstrengo.htm>>. Acesso em: 21 jul. 2009.

LAVIERI, Aline Paladini Mammana. Dos tributos e contribuições arts. 12 a 16. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples** – LC 123/2006. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 65-94.

LIMA, A. C. C. Políticas de desenvolvimento regional no Brasil: evolução recente dos mecanismos nacionais e estaduais - o caso do Nordeste, 2008.

LOUBET, Leonardo Furtado. Disposições Preliminares Art. 1º e 2º. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples** – LC 123/2006. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 19-48.

LOUREIRO, Arthur César Cavalcante. **O pacto federativo e o Simples Nacional**. Maceió: EDUFAL, 2009.

LUBISCO, N. M. L.; VIEIRA, S. C.; SANTANA, I. S. **Manual de estilo acadêmico**: monografias, dissertações e teses. 4 ed. Salvador: EDUFBA, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo Marco. **Simples Nacional** – Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado. São Paulo: RT, 2007, p. 68.

MARTINS FILHO, Luiz Nestor. **Eficiência na gestão fiscal**: um estudo sobre arrecadação de receitas próprias do município de Alagoinhas/BA, entre 2001/2006. 2007. 188 f. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007.

MATIAS PEREIRA, José. **Economia brasileira**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MENDONÇA, Christine. A não cumulatividade no ICMS. In: FILHO, Luiz Alberto Pereira (coord.). **ICMS: questões polêmicas**. Curitiba: Juruá, 2006. pp. 60-61.

MIRANDA, Renata Rodrigues de. Do recolhimento dos tributos devidos do repasse do produto da arrecadação dos créditos Arts. 21 a 24. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 169-190.

MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. (Trad.: CALERO GALLEGO, Juan M. NAVAS VAZQUEZ, Rafael). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MULHERN, Alan. **La PYMI en Europa y las Políticas hacia ella**. Revista Economía n. 14, 1998. Mérida (Venezuela): Universidad de Los Andes. Disponível em: <[http://iies.faces.ula.ve/Revista/Articulos/Revista\\_14/Pdf/Rev14Muhern.pdf](http://iies.faces.ula.ve/Revista/Articulos/Revista_14/Pdf/Rev14Muhern.pdf)>. Acesso em: 02 dez 2011.

NARETTO, Nilton; BOTELHO, Marisa dos Reis; MENDONÇA, Maurício. A trajetória das políticas públicas para pequenas e médias empresas no Brasil: do apoio individual ao apoio a empresas articuladas em arranjos produtivos locais. **Planejamento e Políticas Públicas** (IPEA). Brasília n. 27, jul./dez. 2004. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/51/54>> Acesso em: 21 jan. 2010.

NASCIMENTO, J. P. de B. et al. Custos tributários para as microempresas com o Simples Nacional: qual é a verdadeira situação? **Economia das Organizações**, 2008. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/11semead/resultado/trabalhosPDF/734.pdf>>. Acesso em: 21 jul. 2009.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. **Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes Econ. aplic.**, São Paulo, v. 12, n. 4, p. 677-706, out./des. 2008.

NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PAES, N. L.; ALMEIDA, A. F. F. Tributação da pequena empresa e avaliação do Simples. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 9, p. 5-55, 2009.

PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social: contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do Mercosul. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 55, mar. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2735>>. Acesso em: 11 fev. 2012.

PARAÍBA. **Decreto nº 17.252, de 27 de dezembro de 1994**. Regulamenta o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado. Disponível em: <<http://www.paraiba.pb.gov.br>>. Acesso em: 21 jul. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 23.210 de 29 de julho de 2002**. Dispõe sobre a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes enquadrados nas atividades econômicas que

específica e que sejam usuários de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.paraiba.pb.gov.br>>. Acesso em: 21 jul. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 23.211, de 29 de julho de 2002.** Dispõe sobre a concessão de regime especial de tributação às indústrias de produtos plásticos e similares. Disponível em: < <http://www.paraiba.pb.gov.br>>. Acesso em: 21 jul. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 24.432, de 09 de setembro de 2003.** Dispõe sobre concessão de regime especial de tributação às indústrias de redes e produtos similares. Disponível em: < <http://www.paraiba.pb.gov.br>>. Acesso em: 21 jul. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 25.390, de 13 de outubro de 2004.** Dispões sobre a concessão de regime especial de tributação às indústrias de calçados, de artigos de couro e similares. Disponível em: < <http://www.paraiba.pb.gov.br>>. Acesso em: 21 jul. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei n° 7.332, de 28 de abril de 2003.** Institui o Programa de tratamento tributário simplificado para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte no Estado da Paraíba – PARAIBASIM, no âmbito do ICMS, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.paraiba.pb.gov.br>>. Acesso em: 21 jul. 2011.

PEDROSA, Ivo V. **Tributação do valor agregado no Brasil via ICMS;** federalismo e competitividade inter-regional. Estudos e Pesquisas, Instituto de Administração Fazendária (IAF), Recife, n. 9, set. 1993.

\_\_\_\_\_. ICMS: repercussões econômicas da tributação interestadual e alternativas de mudança. **Revista Econômica do Nordeste**, Fortaleza, v.29, n.3, p. 255-273, jul/set. 1998

PERNAMBUCO. **Decreto n° 21.959, de 27 de dezembro de 1999.** Regulamenta o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, nos termos da Lei N° 11.675, de 11 de outubro de 1999, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.sefaz.pe.gov.br>>. Acesso em: 02 de jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 35.655, de 07 de outubro de 2010.** Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações com artigos de colchoaria. Disponível em: <<http://www.sefaz.pe.gov.br>>. Acesso em: 02 de jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 35.656, de 07 de outubro de 2010.** Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações com bicicletas. Disponível em: <<http://www.sefaz.pe.gov.br>>. Acesso em: 02 de jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 35.657, de 07 de outubro de 2010.** Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações com brinquedos. Disponível em:< <http://www.sefaz.pe.gov.br>>. Acesso em: 02 de jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 35.677, de 13 de outubro de 2010.** Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações com cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal ou toucador. Disponível em: < <http://www.sefaz.pe.gov.br>>. Acesso em: 02 de jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 35.678, de 13 de outubro de 2010.** Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações com material de construção, acabamento,

bricolagem ou adorno. Disponível em: < <http://www.sefaz.pe.gov.br>>. Acesso em: 02 de jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 35.680, de 13 de outubro de 2010.** Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações com material elétrico. Disponível em: < <http://www.sefaz.pe.gov.br>>. Acesso em: 02 de jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 35.701, de 19 de outubro de 2010.** Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos. Disponível em: < <http://www.sefaz.pe.gov.br>>. Acesso em: 02 de jan. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.675, de 11 de outubro de 1999.** Institui o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco PRODEPE III. Disponível em: <[www.sefaz.pe.gov.br](http://www.sefaz.pe.gov.br)>. Acesso em: 02 de jan. 2012.

PETTER, Lafayette Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica:** o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal. São Paulo: RT, 2005.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. **Texto para discussão n. 402.** ICMS: evolução recente e guerra fiscal. Fev. 1996. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso em: 01 mar. 2008.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios.** 2002. 311 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/8388.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2006.

PUGA, Fernando Pimentel. **Experiências de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan.** Rio de Janeiro: BNDES, 2000, p. 8. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/Td-75.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/Td-75.pdf)>. Acesso em: 02 Jan 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. In: III Congresso Nacional de Estudos Tributários. **Anais...** São Paulo: 2006.

QUIVY, R.; CAMPENHOUDT, L.V. **Manual de investigação em Ciências Sociais.** 2 ed. Lisboa: Gradiva, 1998.

VIOL, Andréa Lemgruber; RODRIGUES, Jefferson José. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil.** Brasília: Imprensa Nacional, 2000. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/09TratamentoTributarioMicroPequenaEmpresa.pdf>. Acesso em: 02 Jan 2012.

RODRIGUES, Juliano José. Cumulatividade do ICMS no Simples Nacional: demonstração da inconstitucionalidade utilizando-se da contabilidade de custos. **Revista do CRC-PR.** Curitiba: CRC, n. 149, ano 32, set. out. nov. dez. 2007, p. 28-33.

SANTOS, Reginaldo Souza. Notas metodológicas para a concepção de uma nova política social para o Brasil. **Revista de Administração Pública.** Rio de Janeiro: FGV. nov/dez., 2002. p.933-957.

SANTOS, Reginaldo Souza. RIBEIRO, Elizabeth Matos. Poder municipal: participação, descentralização e políticas públicas inovadoras. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV. p.703-729 mai/jun., 2005.

SANTOS, Reginaldo Souza; et al. da. Finanças Públicas no Brasil: a recuperação de um debate. **ENAPG**. Rio De Janeiro, 2003. CD-ROM.

SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo Fiscal à Brasileira: Algumas Reflexões. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p. 3-30, Dez. 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILAS, Santiago. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. O Projeto de Lei do Supersimples e o federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 6, abril/mai/jun, 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 13 de junho de 2006.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S.. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v. 10, n. 3, 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br>>. Acesso em: 14 Feb 2007.

SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP)**. São Paulo. Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Celina. Federalismo e gasto social no Brasil: tensões e tendências. **Lua Nova**: São Paulo, n. 52, p.5-28, 2001.

TANACA, Priscila. Das disposições finais arts. 77 a 89. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 375-400.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2 Ed. São Paulo: Método, 2006.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

UDERMAN, S. O Estado e a formulação de políticas de desenvolvimento regional. **Revista Econômica do Nordeste**, Fortaleza, v. 39, n. 2, p. 232-246, abr./jun. 2008.



VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Capacidade Contributiva e taxa. Curitiba: 2001. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

VARSANO, Ricardo. **Texto para discussão nº 500**. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Rio de Janeiro, jul. 1977. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> . Acesso em: 01 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Os ajustamentos de fronteira do ICM, o comércio interestadual e internacional e a autonomia fiscal dos Estados. **Pesquisa e Planejamento Econômico IPEA**, Brasília, p. 315-350, ago. 1979. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> . Acesso em: 01 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Texto para discussão nº 405. A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro, jan. 1996. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> . Acesso em: 01 set. 2009.

\_\_\_\_\_. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 15, jun. 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> . Acesso em: 01 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Texto para discussão nº 583. **Uma análise da carga tributária do Brasil. Brasília: IPEA**, 1998. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0583.pdf>> . Acesso em: 01 mar. 2008.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Introdução à economia**. 6 ed. São Paulo. Frase Editora, 2003.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. **Por uma boa pesquisa (qualitativa) em administração**, in: Pesquisa qualitativa em administração. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

VIEIRA, Rosa Maria. Celso Furtado - a construção do Nordeste. **Relatório de Pesquisa nº 24**. FGV-EAESP, 2004.

ZANLUCHI, César Maurício. **A tributação diferenciada como meio de positivar valores e princípios econômico-constitucionais**. 2006. 132 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília, Marília: 2006.