

# O “Simples Nacional” como um Regime Fiscal Obrigatório

## *The “Simples Nacional” as a Mandatory Tax Regime*

Caio Pryl Ocke

Advogado na Bahia. Bacharel em Direito pela UFBA. Pós-Graduado em Teoria e Filosofia do Direito pela PUC-MG. Mestrando em Direito pela UFBA. *E-mail*: caio@occaadv.com.br.

Recebido em: 25-8-2023 – Aprovado em: 23-8-2024  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.5.2024.2425>

### *Resumo*

O presente trabalho tem como hipótese central analisar a obrigatoriedade do regime fiscal denominado Simples Nacional, contrariamente aos efeitos e conclusões da jurisprudência do STF acerca deste regime. Para isto, no primeiro tópico trabalhou-se alguns precedentes importantes do STF que permeavam a discussão do referido regime e o tratavam como facultativo, bem como a posição ideológica que justifica tais conclusões e argumentos. Em seguida, com o auxílio de dados e pesquisas, realizou-se um contraponto à visão do STF em que se entendeu pela importância do regime fiscal para as empresas brasileiras e salutar para a continuidade de certas atividades produtivas. Além disso, tratou-se também da regressividade fiscal, que é estimulada por este regime na forma atual. Ao final, discutiu-se uma melhor interpretação do termo “tratamento diferenciado” que é o fundamento constitucional no qual o Simples se baseia.

*Palavras-chave*: Simples Nacional, regime fiscal, regressividade, direito tributário.

### *Abstract*

The main hypothesis of this work is to analyze the obligation of the tax regime called Simples Nacional, contrary to the effects and conclusions of the jurisprudence of the STF about this regime. For this, in the first topic, some important precedents of the STF were worked on that permeated the discussion of the referred regime and treated it as optional, as well as the ideological position that justifies such conclusions and arguments. Then, with the help of data and research, a counterpoint was made to the view of the STF, which understood the importance of the tax regime for Brazilian companies and healthy for the continuity of certain productive activities. In addition, it also dealt with fiscal regressivity, which is stimulated by this regime in its current form. In the end, a better interpretation of the term “differentiated treatment” was discussed, which is the constitutional foundation on which Simples is based.

*Keywords*: Simples Nacional, tax regime, regressivity, tax law.

## 1. Introdução

Tratar sobre um regime fiscal em âmbito brasileiro não é uma tarefa simplória. Um regime fiscal engloba diversas legislações e obrigações acessórias, de tal ordem que discutir de forma abrangente é reduzir por demais a complexidade do tema. Todavia, quando se busca compreender o regime do Simples Nacional, em um primeiro ponto, parece haver uma simplicidade e benevolência tamanha para com o pequeno empresário que adere por este regime, que sua vantagem vira sua maior fraqueza. A visão geral de concessão de benefício por parte do regime do Simples faz com que os tribunais, notadamente o STF, tomem certas decisões que, analisando-se sob diversos aspectos extraleais, contrariam o objetivo principal da norma, que era conferir um “tratamento diferenciado”, possibilitando uma maior formalização das atividades empresariais e gerando riquezas e rendas. Todavia, como se verificará, o regime do Simples gera regressividade, aumenta desigualdades regionais, estimula a pobreza e não atinge a política pública em discussão.

## 2. O regime legal do “Simples Nacional”

De forma preliminar, o “Simples Nacional” surgiu do dever constitucional de tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas instituídas no território nacional, o que pode ser extraído de dispositivos constitucionais, notadamente o inciso IX do art. 170 e o *caput* do art. 179, devendo ser regulamentado por lei complementar, conforme disposição da alínea *d* do inciso III do art. 146. Cabe ressaltar, aqui já adiantando a discussão mais à frente, que, em todos estes textos, não existe o termo “benefício fiscal”, mas sim “regime” ou “tratamento diferenciado”.

O cumprimento desse dever constitucional materializou a criação, inicialmente, através da Lei n. 9.317/1996 e, posteriormente, ampliada através da Lei Complementar n. 123/2006, do “Simples Nacional”, ou então sua nomenclatura completa, “Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuição de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”. Quando criado, o Simples Nacional gerou uma enorme simplificação e diminuição da carga tributária de diversos tributos nacionais.

O contribuinte de micro e pequenas empresas, que antes precisava atender a diversos livros e documentos contábeis obrigatórios e estava submetido a um tratamento contábil idêntico ao das multinacionais, agora realizava uma análise simples de faturamento bruto, com o mínimo de declarações, cabendo a ele apenas manter a escrituração em ordem e, no mínimo, a manutenção de um livro-caixa, como vemos no art. 26, I e II, da Lei Complementar n. 123/2006. As vantagens competitivas necessárias para as micro e pequenas empresas foram incalculáveis. Qualquer pequeno empreendimento poderia estar regularizado com a Receita Federal com o mínimo de organização.

Ademais, o contribuinte poderia agora pagar quase todos os tributos através de uma única guia de recolhimento, de forma geral a Contribuição Previdenciária Patronal, o IRPJ, a CSLL, PIS, Cofins e o ICMS, IPI ou ISS, a depender do tipo de atividade. As contribuições previdenciárias individuais seriam recolhidas diretamente da dedução dos empregados e, para certos tipos de atividade, as constantes no Anexo IV, haveria ainda um recolhimento de guia da Contribuição Previdenciária Patronal Apartada (§ 5º-C do art. 18). Os contribuintes, nestes recolhimentos, teriam suas alíquotas aumentadas de forma gradativa com base em seu faturamento, o que estimulava o início das empresas, bem como possuíam uma redução de custo significativa para contratação e manutenção de seus empregados. Para os que eram prestadores de serviço, havia ainda a criação do “Factor R”, em que, com base na razão do faturamento para com o custo com pessoal, seria aplicada uma mudança de tabela para aplicação das alíquotas, indo do Anexo V (mais oneroso) para o Anexo III (menos oneroso) (§ 5º-M do art. 18), o que também estimulava a contratação de empregados.

Por se tratar de um regime que seria aplicável a todo o âmbito nacional, agregando tributos de competências de todos os municípios e estados-membros, houve a preocupação de criação de um grupo de uniformização dos entendimentos contábeis e fiscais que foi denominado Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) (inciso I do art. 2º).

Apesar de o regime ter sido instituído de forma a favorecer as empresas menores e mais vulneráveis economicamente do país, o art. 24 da Lei Complementar n. 123/2006 proibia que estas empresas beneficiadas se utilizassem de qualquer outro “incentivo fiscal”, salvo os autorizados por aquela lei. Isto fez com que as empresas beneficiadas pelo Simples Nacional não fossem contribuintes que optassem por um regime fiscal ordinário, mas sim contribuintes que *optavam* por um regime especial e gozavam de uma espécie de *benefício fiscal* com a condição de não se contemplar em nenhum outro incentivo, inclusive qualquer alteração incentivadora de base de cálculo de tributos (§ 1º do art. 24 da Lei Complementar n. 123/2006).

### **3. O “Simples Nacional” como um regime fiscal facultativo: a ótica neoliberal do STF**

Esta imposição gerou debates judiciais que, por sua vez, diante do dever constitucional do tratamento diferenciado, chegaram ao STF para harmonização em seu entendimento. O que deveria ser um regime fiscal passou lentamente a assumir a condição característica de benefício por, supostamente, ser um regime fiscal facultativo/especial. De forma a esclarecer a metodologia da análise desta linha de julgados do STF, buscou-se utilizar a “pesquisa avançada” do *site* institucional do tribunal, tendo como filtro o uso, no acórdão, da Lei Complementar n. 123/2006 em qualquer um de seus dispositivos. A referida pesquisa retornou 41

(quarenta e um) resultados, tendo sido selecionados aqueles que compõem interesse com esta matéria em questão.

O primeiro debate selecionado foi o julgamento do Tema de Repercussão Geral n. 363, que se referiu à constitucionalidade ou não do inciso V do art. 17 da Lei Complementar n. 123/2006 que proíbe o ingresso de contribuintes no referido regime caso estejam com débitos com a Fazenda, uma condição típica de benefício fiscal.

Nesse julgamento, temos a posição do relator Ministro Dias Toffoli, em que se afasta a concepção de benefício fiscal para o regime do Simples, porém se admite que a doutrina e a jurisprudência têm se manifestado no sentido de compreendê-lo como um regime especial de caráter opcional, como lemos:

A doutrina define o Simples Nacional como *um regime especial de tributação de caráter opcional* por parte dos contribuintes, mas de observância obrigatória por todos os entes federados, visto que abrange tributos das três esferas da Federação. Embora o Simples Nacional seja um modelo tributário opcional e favorecido, *guardo reservas quanto ao entendimento manifesto em parte da doutrina e da jurisprudência de que o regime é um mero benefício fiscal*. Em verdade, como sobressai da lei complementar, trata-se de um microsistema tributário próprio, aplicável a apenas alguns contribuintes (microempresas e empresas de pequeno porte), inserindo-se no contexto maior das políticas públicas concretizadoras dos princípios e dos objetivos da ordem econômica. (itálico nosso)<sup>1</sup>

Todavia, ante a proibição da ofensa à isonomia e à capacidade contributiva e de forma a estimular a concorrência leal, o STF entendeu que não haveria inconstitucionalidade na proibição do ingresso de contribuintes no referido regime caso estejam com débitos perante a Fazenda. Assim, manteve-se, para este regime fiscal opcional, a obrigatoriedade da regularidade fiscal (como se benefício fiscal fosse).

O segundo problema trazido ao STF trata da desigualdade de alíquotas, o que foi tratado no Agravo Regimental em RE n. 1.009.816/SC. Um contribuinte de ISS questionou as alíquotas praticadas no regime do Simples em detrimento dos demais regimes ao alegar que, no regime simplificado, haveria uma cobrança das pequenas empresas de forma muito superior àquela proveniente de grandes empresas do lucro presumido ou real.

O argumento trazido foi rechaçado pelo Ministro Roberto Barroso, ao passo em que este entendeu que a “a opção pelo Simples Nacional é *facultativa*, devendo o contribuinte sopesar a conveniência da sua adesão a esse regime tributário, decidindo qual alternativa lhe é mais favorável” (itálico nosso)<sup>2</sup>. Assim, para o STF,

<sup>1</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 627.543/RS, rel. Min. Dias Toffoli, j. 30-10-2013.

<sup>2</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.009.816/SC, rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 26-5-2017.

por ser um regime opcional, em que o contribuinte pode livremente optar por tantos outros regimes, não há como questionar o tratamento adotado, inclusive quando este tratamento é prejudicial em determinado aspecto – a elevada alíquota de ISS –, mantendo-se, para este regime fiscal opcional, as elevadas alíquotas em detrimento das instituídas para as empresas de lucro presumido ou real.

Em mesmo sentido, o Tema n. 1.050<sup>3</sup> tratou da limitação ao benefício fiscal de alíquota zero de PIS/Cofins sobre a venda de medicamentos da Lei n. 10.147/2000, pois entendeu que o regime do Simples é um regime *especial* que não pode se beneficiar de nenhuma outra vantagem:

O critério tem relação com circunstância diferenciadora: proíbe-se o gozo do benefício a quem está sujeito a disciplina tributária especial. A discriminação está em consonância com a ordem constitucional, porquanto preservada a unicidade e a simplificação preconizada no tratamento às micro e pequenas empresas<sup>4</sup>.

A exclusão do regime do Simples de todos os benefícios e incentivos fiscais concedidos a outras empresas foi movimento de tamanha intensidade que até mesmo *imunidades constitucionais* estavam passíveis de afastamento. Assim, o STF tratou do Tema n. 207 e ainda do Agravo Regimental em RE n. 1.393.804, em que afirmou que, apesar da facultatividade do regime e a criação de seu microsistema, este não pode autorizar o legislador a fazer incidir tributos das receitas de exportações dos quais a Constituição Federal expressamente afirma a imunidade para tanto.

De igual forma, no Tema n. 517, o STF concorda com a impossibilidade de crédito de ICMS-Difal quando a aquisição é realizada por contribuinte optante do regime do Simples, criando uma exceção à regra da não cumulatividade do ICMS, e mais uma vez afirmando: “a opção pelo Simples Nacional é facultativa e tomada no âmbito da livre conformação do planejamento tributário, devendo-se arcar com o bônus e o ônus dessa escolha empresarial”<sup>5</sup>. Percebe-se que o STF se encontra em compasso com a posição governamental ao colocar o Simples como uma *renúncia fiscal* que gera grandes prejuízos fiscais ano a ano:

O modelo adotado pelo Brasil contempla, além dos procedimentos simplificados de apuração do imposto e das obrigações acessórias, o que é meritório, uma renúncia fiscal em montante acima do valor efetivamente arrecadado. Ou seja, o montante de tributos recolhidos corresponde a menos de 50% do

<sup>3</sup> Tal julgamento apenas surtiu efeitos até 2008, quando houve uma alteração legislativa que permitiu os contribuintes do SIMPLES destacarem os produtos de regimes monofásicos ou de substituição tributária para excluir tais vendas do seu faturamento bruto.

<sup>4</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 1.199.021/SC, rel. Min. Marco Aurélio, j. 8-9-2020.

<sup>5</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 970.821/RS, rel. Min. Edson Fachin, j. 12-5-2021.

que seria arrecadado, caso o contribuinte estivesse sendo tributado pela sistemática normal<sup>6</sup>.

O STF não se imiscuiu na questão ao entender que o contribuinte-empresa tem um governo de si próprio para planejamento e tomada de decisão em sua liberdade individual, é a lógica do empreendedorismo (*entrepreneurship*). Todo homem é um empreendedor em potencial e o mercado é um processo de “aprendizagem contínua e adaptação permanente” em que se deve reduzir a ignorância cada vez mais, pois apenas a ignorância mútua dos participantes pode gerar um desequilíbrio econômico<sup>7</sup>.

Dessa forma, busca-se afastar ao máximo a intervenção estatal, tendo em vista que a informação está lançada no mundo e o homem é um ser criativo e inovador, a intervenção direta estatal apenas atrapalharia se assemelhando à coerção<sup>8</sup> e à desmoralização do indivíduo e sua moral<sup>9</sup>. Em análise crítica a esta vertente, se verificará que o repúdio à intervenção estatal não carece de fundamento, tendo em vista que (a) o agente econômico pode receber apoio estatal para proteção e disseminação do seu negócio e (b) os agentes econômicos não são tão inovadores e criativos como se pensa, em sua concepção de “custo x benefício” não arriscam seu patrimônio pessoal e limitado em inovações, cabendo ao Estado fazê-lo para desenvolvimento e solução de problemas prático-sociais<sup>10</sup> – o que também é comprovável na realidade brasileira<sup>11</sup>.

O STF, ao adotar implicitamente tal teoria, é influenciado por uma visão de vertente *neoliberal*. Cabe aqui abrirmos um parêntese importante. Nos anos das décadas de 70 e 80, de maneira simplista, a concepção de neoliberalismo seria

---

<sup>6</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. Arrecadação do Simples Nacional em 2015: inclusão de novos setores, efeitos no lucro presumido/lucro real e impactos do PLP 25/2007, p. 2. Disponível em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-contenido/publicacoes/estudos/outros-estudos/estudo-sobre-simples-nacional-em-2015/view>. Acesso em: 5 jun. 2023.

<sup>7</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 146-147.

<sup>8</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 151.

<sup>9</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 205-207.

<sup>10</sup> MAZZUCATO, Mariana. *O estado empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado*. Tradução de Elvira Serapicos. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2014, p. 133-135.

<sup>11</sup> A “Lei do Bem” concedia desonerações fiscais importantes para os gastos relacionados à inovação dentro das empresas. Em seu último relatório de ano-base 2015, foi constatado que, mesmo após o incentivo de desoneração, o número de pedidos de patentes foi muito inferior aos demais países desenvolvidos, bem como, devido à instabilidade macroeconômica da época, houve uma redução nos investimentos globais das empresas, o que corrobora o argumento trazido de conservadorismo a riscos por parte dos agentes econômicos. Cf. MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÕES. Lei do Bem: utilização dos incentivos fiscais à inovação tecnológica – ano-base 2015, p. 25-27. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/relatorio-p-d/relatorio-anual-lei-11-196-05-ano-base-2015.pdf>. Acesso em: 5-6-2023.

uma ideologia ou política econômica que defende o afastamento do Estado diante da concorrência do mercado moderno<sup>12</sup>. Isso se baseia como outras teorias econômicas foram tratadas anteriormente, em especial o liberalismo. Diferentemente de outras teorias, o neoliberalismo não é uma ideologia ou uma política econômica. Se fosse assim, as consequências catastróficas de sua implementação, amplamente catalogadas e analisadas, fariam com que os atores econômicos globais afastassem qualquer pretensão nova neste sentido, o que não ocorre<sup>13</sup>. A única explicação para isso é a de que o neoliberalismo tomou uma nova forma, ele não é mais uma teoria pura e simplesmente e sim uma vertente que busca moldar a “forma de nossa existência”<sup>14</sup>, ela busca influenciar como nos comportamos, como agimos e tornou-se a base fundante de diversas relações sociais. Por isso, o neoliberalismo tornou-se uma racionalidade que domina os governantes (e demais instituições públicas, tal como o Judiciário) e os governados, sendo a razão fundante do capitalismo contemporâneo que crê profundamente na concorrência desimpedida<sup>15</sup>. Assim, diferentemente de uma visão simplista de um neoliberalismo que defende um “mercado sem Estado”, temos aqui na verdade um Estado que, tempos atrás e pressionado por uma ótica rentista<sup>16</sup>, tomou decisões de política econômica que influenciaram ativamente a construção do mercado moderno como conhecemos e, por conta disso, continua atuando, ativamente, para que este mercado permaneça como está<sup>17</sup>. Com base nisso, dentro de uma perspectiva marxista, os meios de produção neoliberais atuarão para gerar uma ordem jurídica que auxilie o seu autodesenvolvimento, o Direito será construído não para impedir ou obstruir o econômico<sup>18</sup>. Em síntese, o neoliberalismo atua ativamente para devolver o mercado ao seu “lugar de direito” através de “intervenções extensivas e invasivas em todas as dimensões da vida social”<sup>19</sup>.

Não se ignora que possam existir regras jurídico-políticas que busquem “segurar” os ímpetos neoliberais, porém tais regras, na verdade, apenas são uma

---

<sup>12</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 14.

<sup>13</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 14-16.

<sup>14</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 16.

<sup>15</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 17.

<sup>16</sup> DOWBOR, Ladislau. *A era do capital improdutivo: por que oito famílias têm mais riqueza do que a metade da população do mundo?* São Paulo: Autonomia Literária, 2017, p. 116-127.

<sup>17</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 19.

<sup>18</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 24-26.

<sup>19</sup> TRIGUEIRO, Michelangelo G. S. *A legitimação no estágio atual do capitalismo*. São Paulo: Contracorrente, 2022, p. 139-140.

mudança de uma forma de capitalismo para outra com uma concorrência “menos natural”<sup>20</sup>. Sob a ótica do indivíduo, teremos uma grande pressão por competição e produção, o homem buscará o lucro máximo enquanto, paralelamente, nunca teve, na teoria e no papel, tantos direitos. Nessa pressão de homem como “fim” (sujeito de direitos) e homem como “instrumento” (que busca o lucro ao máximo), é vista uma pressão por resultados que cria a figura dos *sujeitos produtivos* e os adoce<sup>21</sup>.

Dentro desse contexto, a contínua atuação do Estado para manutenção do *status quo* do mercado moderno, a racionalidade neoliberal que funda todas as bases das relações sociais de hoje de governantes e governados, o Direito “coopado” pelos meios de produção e a construção do *sujeito produtivo* fazem com que seja imperioso concluir que estamos diante de uma vertente defensora de uma *sociedade neoliberal* e não apenas uma política ou economia neoliberal<sup>22</sup>, como os economistas assim pensam.

Essa concepção explica o motivo de o STF ver o contribuinte do Simples sob a ótica de sua liberdade, planejamento e conveniência em adotar ou não o referido regime. De mesmo modo, justifica a tomada de decisão da corte ao impedir que haja “excessivas vantagens” às empresas do regime simplificado que já beneficiadas em demasia com o tratamento diferenciado e, numa clara analogia, caso continuem acumulando vantagens, *continuarão optando pela simplificação, tal como os pobres na ótica neoliberal*.

Em conclusão parcial, temos que o STF entende que o regime do Simples é um regime *especial, facultativo* e com contornos de *benefício fiscal*, não podendo ser cumulado com quaisquer outras vantagens concedidas aos demais regimes, pois o contribuinte deve planejar-se para optar pelo melhor regime a cada um dos seus empreendimentos.

#### **4. O “Simples Nacional” como regime fiscal obrigatório e necessário: a necessidade de uma leitura extralegal**

Esta conclusão do STF sobre o regime do Simples não pode ser debatida de forma apenas e unicamente jurídica. O Direito, apesar de ser um sistema social de imunização aos demais sistemas, sendo chamado para resolver irritações que arrisquem a autossuficiência do sistema, tem seu código funcional limitado ao legal/não legal<sup>23</sup>. Assim, tal conclusão tem como ponto cego os debates e as visões

<sup>20</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 26.

<sup>21</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 321-326.

<sup>22</sup> DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 26.

<sup>23</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. Imunologia: mudança do paradigma autopoietico? *Passagens*

políticas que moldam a legislação que “chega” para ser operada, bem como não consegue perceber a grande complexidade do discurso econômico, principalmente sobre a situação da tributação nas empresas e os efeitos das decisões jurídicas neste campo. Dessa forma, o debate deve se concentrar no que se entende pelo texto constitucional “tratamento diferenciado” e, para isso, apenas uma análise larga e extrajurídica proverá um resultado satisfatório.

Em primeiro ponto, a tributação brasileira é demasiadamente regressiva<sup>24</sup>, pois prioriza uma alta carga tributária sobre espécies de tributos que não atingem corretamente a capacidade econômica do contribuinte<sup>25</sup>. Há uma excessiva carga tributária nos produtos de consumo<sup>26</sup>, enquanto a renda, que deveria ser o maior ponto de concentração da tributação, é aquela em que há uma menor incidência e, quanto maior a renda, chega-se a um “clímax” de tributos até aqueles que auferem de 20 a 40 salários mínimos, quando, após isto, temos uma redução drástica chegando à alíquota média de 3,33% para quem possui uma renda superior a 160 salários mínimos<sup>27</sup>.

Além disso, temos uma pressão demasiada da supremacia rentista *interna*, que desde a época da antiga república, através da junção dos fazendeiros e financiadores paulistas, pressiona o governo por um equilíbrio fiscal e taxas de câmbio favorecidas ao mercado externo<sup>28</sup>. Além disso, com a modernidade, há uma pressão rentista *externa* do oligopólio internacional do capitalismo improdutivo que possui um controle do mercado de *commodities*<sup>29</sup>, portanto, dita o fluxo de dinheiro que entra e sai dos países dependentes desta transação – como o Brasil –, bem como já realiza a captura, por meio de *lobbies* financeiros e científico-acadêmicos, do poder político de forma a direcionar as decisões estatais para *controle* do endividamento público e aumento de arrecadação<sup>30</sup>. No Brasil, foi criada a Lei de

---

– *Revista Internacional de História Política e Cultura Jurídica*. Rio de Janeiro, v. 6, n. 3, p. 584-603, set.-dez. 2014.

<sup>24</sup> SALVADOR, Evilasio. *Perfil da desigualdade e da injustiça tributária: com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007-2013*. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos – Inesc, 2016, p. 42. Disponível em: <https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439b-bf33.59808206.pdf>. Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>25</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro. M. Herrera Molin. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 38-47.

<sup>26</sup> DOWBOR, Ladislau. *A era do capital improdutivo: por que oito famílias têm mais riqueza do que a metade da população do mundo?* São Paulo: Autonomia Literária, 2017, p. 217.

<sup>27</sup> SALVADOR, Evilasio. *Perfil da desigualdade e da injustiça tributária: com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007-2013*. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos – Inesc, 2016, p. 39. Disponível em: <https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439b-bf33.59808206.pdf>. Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>28</sup> GUERRA, Alexandre *et al.* *Os donos do dinheiro: o rentismo no Brasil*. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2019, p. 75-78.

<sup>29</sup> DOWBOR, Ladislau. *A era do capital improdutivo: por que oito famílias têm mais riqueza do que a metade da população do mundo?* São Paulo: Autonomia Literária, 2017, p. 96-102.

<sup>30</sup> DOWBOR, Ladislau. *A era do capital improdutivo: por que oito famílias têm mais riqueza do que a*

Responsabilidade Fiscal, que reduziu a autonomia dos entes e gerou um enfraquecimento financeiro sem qualquer tipo de negociação ou planejamento<sup>31</sup> e, posteriormente, a Lei Complementar n. 159 (Regime de Recuperação Fiscal), que faz com que a União Federal auxilie entes federativos com problemas financeiros e exige, dentre outras condições, alienação de ativos, mudança de regime de servidores, teto de gastos e redução de benefícios fiscais.

Com a criação dessa necessidade de controle da dívida, esses mesmos atores que auxiliam no “controle” são também os credores e beneficiários da quitação regular dessa dívida, portanto, gerando um sistema que beneficia os oligopólios, concentra riqueza e despreza qualquer tipo de gasto ou renúncia fiscal de cunho social. Some-se tal situação com o amplo dever de gasto social insculpido constitucionalmente que deve ser cumprido (um dever *prima facie*)<sup>32</sup> e a falta de distribuição destes encargos entre os entes federativos e temos um quadro de intensa instabilidade<sup>33</sup>. Questiona-se: em que posição está o regime do Simples em todo este contexto?

Em primeiro ponto, tem-se que posicionar o regime do Simples em seu local de destaque. Conforme informações do Data-Sebrae, 76,21% (setenta e seis vírgula vinte e um por cento)<sup>34</sup> das empresas nacionais ativas estão inscritas neste regime e das micro e pequenas empresas, 86% (oitenta e seis por cento) são aderentes ao Simples, sendo que ainda 76% (setenta e seis por cento) o consideram bom ou ótimo<sup>35</sup>. Além disso, em eventual extinção do regime, 70% (setenta por cento) das empresas seriam prejudicadas, seja encerrando suas atividades, reduzindo sua atuação ou tornando-se completamente informais<sup>36</sup> – em certos casos a carga

---

metade da população do mundo? São Paulo: Autonomia Literária, 2017, p. 116-127.

<sup>31</sup> DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto; BIASOTO JR, Geraldo. Justiça fiscal: propostas para a reforma tributária. *Revista Política Social e Desenvolvimento*, ano 3, nov. 2015, p. 19. Disponível em: [https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25\\_5-11.pdf](https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25_5-11.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>32</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 518-519.

<sup>33</sup> DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto; BIASOTO JR, Geraldo. Justiça fiscal: propostas para a reforma tributária. *Revista Política Social e Desenvolvimento*, ano 3, nov. 2015, p. 8. Disponível em: [https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25\\_5-11.pdf](https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25_5-11.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>34</sup> SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Painel de empresas. Brasília, 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas-11-05-2020/>. Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>35</sup> SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Relatório especial: os impactos do Simples Nacional. Brasília, 2017, p. 33. Disponível em: [https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%AAlise-sobre-o-SIMPLES-2017\\_VFinal.pdf](https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%AAlise-sobre-o-SIMPLES-2017_VFinal.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>36</sup> SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Relatório especial: os impactos do Simples Nacional. Brasília, 2017, p. 32. Disponível em: [https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%AAlise-sobre-o-SIMPLES-2017\\_VFinal.pdf](https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%AAlise-sobre-o-SIMPLES-2017_VFinal.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.

tributária aumentaria na ordem de 5 (cinco) vezes mais<sup>37</sup>. Isto é explicado por conta do alto custo da burocratização dos sistemas brasileiro de conformação tributária que geram um custo em relação ao faturamento *três vezes maior* para as pequenas empresas (3,13%) em comparação com as de grande porte (0,83%), portanto, criando um descompasso entre contribuintes e criando rotinas ineficientes que deterioram a capacidade econômica das empresas<sup>38</sup>. Assim, uma extinção do regime simplificado geraria um aumento de custos com rotinas de conformação tão grande que as empresas seriam invariavelmente impactadas.

Destarte, quando o governo exige do contribuinte uma regularidade fiscal para manter-se no Simples (condição típica de benefício fiscal), não se está meramente penalizando a retirada de um incentivo, mas sim gerando uma evidente sanção política – ao contrário do decidido no Tema de Repercussão Geral n. 363 –, pois se está efetivamente impedindo que o contribuinte continue ativo e impondo a mais dura das penas: a extinção indireta daquela pessoa jurídica.

Tais dados comprovam que esse não é um regime meramente *optativo* ou *especial*, ele é o regime mais adotado por todo o país – é mais fácil um consumidor adquirir produtos ou serviços de uma empresa no Simples do que empresas de outros regimes. Assim, qualquer mudança positiva ou negativa em seu microssistema afeta não apenas a cadeia de fornecedores ou a empresa em específico, mas reflete em todos os seus consumidores que o permeiam, inclusive pequenos municípios:

Como nossos tribunais superiores ainda não reconheceram a imunidade recíproca em sua amplitude de forma clara nos casos em que o ente público é consumidor ou contribuinte “de fato” [...], o Município se tornou um grande contribuinte do IPI, do PIS/Cofins e do ICMS em todas as compras que faz. [...] o Município sofre a repercussão dos tributos mais rentáveis da União e dos Estados Federados, suportando lhes necessariamente o peso financeiro<sup>39</sup>.

Pode-se utilizar como exemplo a situação do ICMS-Difal. A não cumulatividade do ICMS com sua sistemática de crédito é uma de suas características mais importantes, pois diminui a regressividade dos recolhimentos realizados ao longo da cadeia e promove uma neutralidade do tributo ao longo da cadeia de pro-

<sup>37</sup> WANTHIER, Cátia Luana; MORAIS, Roberto Tadeu Ramos; ECKER, Francisco. Os efeitos econômicos e tributários da exclusão do regime tributário simples nacional: estudo de caso. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, v. 12, n. 1, p. 131, 2023. Disponível em: <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/2747>. Acesso em: 5 jun. 2023.

<sup>38</sup> ALMEIDA, Cicero Donizeth Fernandes; LUZ, Rodrigo Maia; FERMINO, Marcela Modesto. O fenômeno burocrático e suas influências sob o custo de conformidade brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 53, p. 135-137, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.5.2023.2288>.

<sup>39</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 491.

dução ou venda<sup>40</sup>. Por conta disto, a alíquota que chega ao consumidor é bastante inferior à que existiria se tivéssemos um tributo cumulativo<sup>41</sup>.

Porém, com a proibição de aferição de créditos no ICMS-Difal pago nas compras interestaduais somada com a exigência de formalização de CNPJ pelos fornecedores<sup>42</sup>, principalmente para compradores nas regiões Norte e Nordeste, em que há uma maior quantidade de empresas atuando em comércio e onde a evolução da quantidade de empresas de pequeno porte foi maior nos últimos anos<sup>43</sup> e temos a conclusão de que o Simples faz com que o ICMS se torne um tributo majoritariamente cumulativo, o que gera um custo adicional que *será* repassado ao preço final<sup>44</sup>.

Além disso, no sentido inverso e ainda no tópico do ICMS, o Simples impede que o cliente adquirente de empresas vendedoras no Simples possa se creditar do valor total de tributo, sendo limitado ao valor constante no destaque da nota fiscal, bem inferior ao usual do mercado, conforme § 1º do art. 23 da Lei Complementar n. 123/2006. Esta limitação legal faz com que os grandes compradores do Simples (empresas do varejo ou atacado) escolham por não comprar dos optantes deste regime tributário ou então forcem estas empresas a saírem do Simples, o que muitas delas não conseguem fazer por falta de viabilidade econômica<sup>45</sup>, ou que diminuam o preço consideravelmente, o que gera um prejuízo grave de concorrência e preço para as pequenas empresas<sup>46</sup>, ou ainda que criem um novo

---

<sup>40</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 733-734.

<sup>41</sup> DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto; BIASOTO JR, Geraldo. Justiça fiscal: propostas para a reforma tributária. *Revista Política Social e Desenvolvimento*, ano 3, p. 16, nov. 2015. Disponível em: [https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25\\_5-11.pdf](https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25_5-11.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>42</sup> DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto; BIASOTO JR, Geraldo. Justiça fiscal: propostas para a reforma tributária. *Revista Política Social e Desenvolvimento*, ano 3, p. 25, nov. 2015. Disponível em: [https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25\\_5-11.pdf](https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25_5-11.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>43</sup> SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Perfil das microempresas e empresas de pequeno porte. Brasília, 2018, p. 17. Disponível em: <https://sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/RO/Anexos/Perfil%20das%20ME%20e%20EPP%20-%2004%202018.pdf>. Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>44</sup> DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto; BIASOTO JR, Geraldo. Justiça fiscal: propostas para a reforma tributária. *Revista Política Social e Desenvolvimento*, ano 3, p. 17, nov. 2015. Disponível em: [https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25\\_5-11.pdf](https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25_5-11.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>45</sup> SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Relatório especial: os impactos do Simples Nacional. Brasília, 2017, p. 32. Disponível em: [https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%A1lise-sobre-o-SIMPLES-2017\\_VFinal.pdf](https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%A1lise-sobre-o-SIMPLES-2017_VFinal.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>46</sup> PESSOA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. *Revista de Direito GV*, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 359, maio-ago. 2016.

CNPJ apenas com esta finalidade, o que aumenta a despesa financeira e de tempo<sup>47</sup>.

Um exemplo grave é o caso dos produtos da cesta básica. Enquanto a Lei n. 10.925/2004 os desonera do pagamento de PIS/Cofins com a alíquota zero (0%), a falta de autorização legal expressa e a proibição legal geral (§ 1º do art. 24 da Lei Complementar n. 123/2006) para tal benefício aos contribuintes do Simples faz com que cerca de 75% (setenta e cinco por cento)<sup>48</sup> dos mercados e conveniências em todo o território nacional vendam produtos da cesta básica sem esta desoneração. Acrescente-se a esta equação social o fato de a maior parte dos mercados/mercearias estarem nas regiões Norte e Nordeste<sup>49</sup>, assim como a maior parte da população pobre brasileira<sup>50</sup>, e não teremos esforço algum em dizer que a política pública pretendida pelo governo não teve o impacto financeiro desejado e/ou não chegará à ponta da cadeia que é a população pobre do interior. Pior, com o acréscimo do ICMS-Difal, os produtos de cesta básica chegarão com um preço consideravelmente superior a um regime de tributação “normal”. Isto reflete um fenômeno de regressividade que já é vislumbrado na tributação da renda em que os contribuintes mais ricos são aqueles que mais se beneficiam de isenções tributárias<sup>51</sup>.

Com isso, em um sistema tributário regressivo em que os tributos sobre a renda favorecem os mais ricos e os de consumo são cobrados de maneira excessiva da camada mais pobre da população, tem-se ainda uma proibição que faz com que o regime tributário mais escolhido entre as empresas inverta a não cumulatividade em cumulatividade de um dos principais tributos de consumo; não há como afastar-se da conclusão de que temos uma dinâmica de aumento de preço e um estímulo a uma regressividade cada vez maior.

Tem-se que verificar a situação do Simples não a partir unicamente da lógica do contribuinte de direito, mas também do contribuinte de fato, “alheio” a to-

<sup>47</sup> PESSOA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. *Revista de Direito GV*, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 360, maio-ago. 2016.

<sup>48</sup> SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Painel de empresas. Brasília, 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas-11-05-2020/>. Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>49</sup> SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Painel de empresas. Brasília, 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas-11-05-2020/>. Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>50</sup> HOFFMAN, Rodolfo. *Distribuição da Renda, Brasil, 2017*: uma apresentação didática das principais características da distribuição da renda no Brasil de acordo com dados da PNAD contínua de 2017, p. 22. Disponível em: <https://iepecdg.com.br/wp-content/uploads/2019/02/RDABR17C.pdf>. Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>51</sup> SALVADOR, Evilasio. *Perfil da desigualdade e da injustiça tributária*: com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007-2013. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos – Inesc, 2016, p. 27. Disponível em: <https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439b-bf33.59808206.pdf>. Acesso em: 1º-6-2023.

das as normativas legais e constitucionais. Quando as empresas buscam o Poder Judiciário pleiteando redução de alíquotas de ISS (Ag. Reg. de RE n. 1.009.816/SC), a aplicação da alíquota zero (0%) de PIS/Cofins e ingresso no regime monofásico da venda de *medicamentos* (Tema n. 1.050 do STF) ou então a alíquota zero (0%) de PIS/Cofins dos produtos da *cesta básica* (Lei n. 10.925/2004), não se deve pôr a questão apenas sob o ângulo de empresas buscando reduzir custos tributários, mas também da população em geral e municípios que ficam afastados de todos estes tipos de benefícios que são criados para atender a políticas públicas estatais.

Dessa forma, o Simples é um regime tributário que, em teoria, promete benefícios fiscais e vantagens de um tratamento diferenciado de suposta desoneração tributária, porém, na prática, faz com que todas as vantagens e incentivos fiscais gerais que são destinados às empresas do regime “normal” não sejam utilizados pela maior massa de empresas-contribuintes, tampouco sejam aproveitados pelos consumidores, pelo contrário, como vemos no caso do ICMS-Difal, a população e os municípios são prejudicados com uma carga tributária maior. O Simples tornou-se uma verdadeira proteção governamental aos efeitos financeiros de suas desonerações tributárias.

### **5. Por uma melhor interpretação sobre o “tratamento diferenciado” do inciso IX do art. 170 e o caput do art. 179 da Constituição Federal**

Toda essa análise é algo que o sistema do Direito, apenas na leitura do texto legal, não consegue perceber. Em primeiro ponto, por ser um sistema que opera em um código específico (legal/ilegal), como já dito, porém, há também uma carência do direito tributário em geral em ampliar seus horizontes para as repercussões econômicas e sociológicas do tributo durante o ensino jurídico dos seus atores de forma a superar a matriz jurídico-legal-dogmática<sup>52</sup>.

Esse movimento conservador e positivista gera uma deficiência da academia em auxiliar o sistema do Direito, especificamente o setor do direito tributário, a reduzir sua complexidade com as irritações e problematizações sociais que geram a expectativa (prestação) de autonomia dos diversos setores da sociedade dentro do sistema jurídico e promover sua resposta de isonomia complexa, bem como, dentro da zona reflexiva intermediária<sup>53</sup>, trabalhar esta isonomia e criar princípios jurídico-epistemológicos de forma a contribuir nas operações autopoieticas

<sup>52</sup> DE ANDRADE, José Maria Arruda; D'ARÁUJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: o que é e por que estudá-la nos dias de hoje? In: BUCCI, Maria Paula Dallari; DE SOUZA, Rodrigo Pagani (Org.). *O ensino jurídico no bicentenário da independência*. São Paulo: D'Plácido, 2022, p. 149-152.

<sup>53</sup> CARNEIRO, Walber Araújo. Os princípios do direito: entre Hermes e Hades. In: TEIXEIRA, João Paulo Allain (Org.) *et al. Direito e sociedade: Marcelo Neves como intérprete da sociedade global*. Andradina: Meraki, 2020, v. 4, p. 40-41.

tão necessárias juntamente com os atores governamentais administrativos e legislativos<sup>54</sup>. Os discursos jurídicos são cooptados por ideologias jurídicas bastante próprias que subvertem as ideologias “do Direito” que são extraídas do sentido deontológico do direito diretamente dos enunciados e textos<sup>55</sup>.

Assim, não se deve ler o direito tributário como um direito de silogismos, mas sim um direito integrado com uma ordem constitucional vigente com princípios e valores<sup>56</sup>. A posição jurisprudencial do STF em observar de maneira passiva as decisões e opções do legislador infraconstitucional ao moldar o regime do Simples, mesmo quando ela estimula a regressividade, é algo que deve ser alterado. O argumento de que haveria uma autonomia do legislador infraconstitucional para determinar como será este regime tributário especial e vantajoso não pode ser acolhido para afastar eventuais lentes de análise constitucional. A jurisdição constitucional tem exatamente a função de “conformação política em tudo semelhante à desenvolvida pelos órgãos de direção (*sic*) política”<sup>57</sup>. Ocorre que o STF não consegue perceber quando há uma inconstitucionalidade que apenas pode ser observada de forma sistêmica, como é o caso. A lente deve ser expandida de sobremaneira que extrapola os contornos do texto normativo.

Toda análise de constitucionalidade deve partir de um postulado textual e esta parte do que seria “tratamento diferenciado” e seu significado para todas as demais interpretações. Para fazer isto, deve-se partir do pressuposto de que a Constituição brasileira é uma constituição *dirigente* e que nela se insculpe a ordem constitucional de diversas diretrizes, dentre elas a econômica, que optou pelo sistema capitalista, porém com um plano valorativo insculpido na justiça social e com possibilidades de intervenções estatais<sup>58</sup>. Isto se justifica pelo fato de que o mercado é eminentemente transgressor a qualquer ordem que lhe é imposta, sempre alterando o âmbito do ser, o que deve ser referendado, em alguns casos, posteriormente pelo Direito na ótica do dever-ser, limitando-o, direcionando-o e/ou regulamentando, assim a existência de diretrizes constitucionais que justificam e auxiliam estes eventuais ajustes supralegais é de bom tom<sup>59</sup>.

---

<sup>54</sup> CARNEIRO, Walber Araújo. Os princípios do direito: entre Hermes e Hades. In: TEIXEIRA, João Paulo Allain (Org.) *et al. Direito e sociedade: Marcelo Neves como intérprete da sociedade global*. Andradina: Meraki, 2020, v. 4, p. 22-26.

<sup>55</sup> GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 59.

<sup>56</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 486-487.

<sup>57</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 981.

<sup>58</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 73-74.

<sup>59</sup> GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 123.

Dentro da ordem econômica, teremos postulados textuais constitucionais que serão interpretáveis por determinar questões *prescritivas*, portanto, gerando um bloco de constitucionalidade que permite o controle de posições, políticas públicas e normas que estejam em desacordo<sup>60</sup>. Assim, podemos ver a existência de “princípios jurídico-pragmáticos”<sup>61</sup> relacionados ao tema que serão utilizados para recepcionar as expectativas normativas sociais ao Direito na zona reflexiva periférica do sistema do Direito<sup>62</sup>.

Superados todos esses pontos, deve-se questionar: (a) o *tratamento diferenciado* que deve ser conferido às empresas de pequeno porte em âmbito nacional autoriza a quebra de regras/princípios tributários constitucionais? E (b) este *tratamento diferenciado* pode desvirtuar a ordem econômica insculpida na Constituição Federal?

Para a primeira questão, (a) entende-se que a resposta é negativa. Considerando que não se trata de um benefício fiscal, mas sim um mandamento-ordem constitucional de *diferenciação* das pequenas empresas, não existem argumentos a autorizar que há um regime fiscal no Brasil que não cumpra com os limites constitucionais de tributação.

Tendo como exemplo a proibição de crédito da antecipação parcial (item 2, alínea g, inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar n. 123/2006), gera um evidente descompasso com a regra da não cumulatividade. A Constituição Federal limita o poder de tributar referente a venda de mercadorias a impostos não cumulativos ou imposto de valor agregado. Assim, é *proibida* a criação ou regulamentação de imposto sobre venda de mercadorias que não siga esta regra por afastar a neutralidade do referido tributo e onerar excessivamente a cadeia de venda/produção. Baleeiro comenta sobre a insurgência de Santa Catarina, que instituiu o ICMS de forma cumulativa, o que gerou rechaço por parte do STF em *leading case* à época<sup>63</sup>.

Quando se tem então uma exceção a essa regra, como é o caso da antecipação parcial no Simples, há uma exceção *inconstitucional*. O tratamento diferenciado não significa tratamento inconstitucional ou tratamento contrário às limitações ao poder de tributar. Do contrário, afastando-se uma regra constitucional tributária, pode-se afastar qualquer outra de forma a *diferenciar* o regime das

<sup>60</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 190-191.

<sup>61</sup> CARNEIRO, Walber Araújo. Os princípios do direito: entre Hermes e Hades. In: TEIXEIRA, João Paulo Allain (Org.) *et al. Direito e sociedade: Marcelo Neves como intérprete da sociedade global*. Andradina: Meraki, 2020, v. 4, p. 29-32.

<sup>62</sup> CARNEIRO, Walber Araújo. Os princípios do direito: entre Hermes e Hades. In: TEIXEIRA, João Paulo Allain (Org.) *et al. Direito e sociedade: Marcelo Neves como intérprete da sociedade global*. Andradina: Meraki, 2020, v. 4, p. 40-41.

<sup>63</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 728-729.

micro e pequenas empresas. A leniência do STF em acatar tal exceção inconstitucional faz com que os contribuintes tenham um sentimento de injustiça e frustração com a prática imoral (inconstitucional)<sup>64</sup>, em especial quando este pagamento é apontado por 71% (setenta e um por cento) das empresas como uma mudança necessária ao regime do Simples<sup>65</sup>.

Além disso, a dificuldade em perceber que o regime do Simples está gerando desvirtuamentos não significa que eles não existam. Apesar do “sucesso” da política pública do Simples Nacional – como é prática das políticas fiscais implementadas no Brasil –, não há um acompanhamento dos estudos de impactos e efeitos de forma a analisar, com acuidade, se o resultado que se pretendia atingir foi atingido<sup>66</sup>. Cerca de 98% (noventa e oito por cento) dos benefícios fiscais nem sequer apontam objetivos ou resultados mensuráveis em seus textos legais ou exposição de motivos<sup>67</sup>, o que demonstra o descaso da Política neste ponto. Assim, sendo o Simples Nacional um regime necessário e impositivo por fatores econômicos e sociais para a maioria das empresas brasileiras, a sua sanção de exclusão trata-se sim de uma sanção política. O completo sentido conceitual do termo “sanção política” é a impossibilidade, por meio de coerção indireta, da continuidade da atividade por falta de recolhimento de tributos (Súmula 70 do STF). Não havendo a regularidade fiscal, a administração pública impedirá que aquela empresa acesse o único regime fiscal viável para a atividade daquele contribuinte, gerando obstáculo para a continuidade da atividade. Infelizmente, tal conclusão apenas pode ser obtida com o auxílio de dados e estudos, e não apenas da leitura de dispositivos e comandos normativos.

Quanto ao segundo questionamento, (b) a resposta também será negativa. Um dos valores insculpidos na ordem econômica constitucional é a justiça social (art. 170, *caput*, da Constituição Federal), que é a redução das desigualdades de repartições do produto econômico<sup>68</sup> e erradicação da pobreza e redução das desigualdades nacionais e regionais (inciso III do art. 3º e inciso VII do art. 170 da

<sup>64</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro. M. Herrera Molin. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 98-101.

<sup>65</sup> SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Relatório especial: os impactos do Simples Nacional. Brasília, 2017, p. 35. Disponível em: [https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%A1lise-sobre-o-SIMPLES-2017\\_VFinal.pdf](https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%A1lise-sobre-o-SIMPLES-2017_VFinal.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.

<sup>66</sup> MANCUSO, Wagner Pralon; GONÇALVES, Maeté Pedrosa; MENCARINI, Fabrizio. Colcha de retalhos: a política de concessão de benefícios tributários ao empresariado no Brasil (1988-2006). In: MANCUSO, Wagner Pralon; LEOPOLDI, Maria Antonieta Parahyba; IGLESIAS, Wagner Tadeu (Orgs.). *Estado, empresariado e desenvolvimento no Brasil*. São Paulo: Editora de Cultura, 2010.

<sup>67</sup> MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. Benefícios tributários valem a pena? Um estudo de formulação de políticas públicas. *Revista de Sociologia e Política*, v. 21, n. 45, p. 117, mar. 2013.

<sup>68</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 222.

Constituição Federal), que, ao estarem escritas na Constituição como o que existe, acabam por ser um atestado constitucional da fotografia social existente e um comando-diretriz de alteração deste estado de coisas<sup>69</sup>.

Pode-se debater sobre quais atitudes devem ser tomadas para cumprir tais comandos-diretrizes, o que gerará debates saudáveis e de âmbito estritamente político. Todavia, quando há alguma política pública que vai de encontro a tais comandos-diretrizes, temos uma necessidade de controle de constitucionalidade sobre tais opções políticas<sup>70</sup>, o que o tribunal constitucional é autorizado a fazer<sup>71</sup>.

Assim, como já visto, o regime do Simples é um incentivador à regressividade tributária em aspectos essencialmente regionais, tais como a oneração de produtos da cesta básica e, até 2008, venda de medicamentos, dois produtos essencialíssimos à população pobre, em regiões com desigualdades sociais marcantes e com uma pobreza sistêmica (Norte e Nordeste). Além disso, tem servido como uma espécie de redutor governamental dos impactos orçamentários dos benefícios, renúncias e desonerações fiscais concedidos de forma generalizada, pois grande parte das empresas brasileiras são aderentes ao regime e não replicam os efeitos de tais benefícios àqueles que deveriam recebê-los, tais como a população mais carente e pequenos municípios.

Diante de tal constatação, nada adianta promover um *tratamento diferenciado* às pequenas empresas, quando esse tratamento desvirtua as políticas públicas econômicas que deveriam promover os valores de justiça social, erradicação da pobreza e redução das desigualdades nacionais e regionais, e apenas beneficia concorrentialmente, de uma forma inversa, as empresas e a população que menos necessitam de tais benefícios. Cria-se uma regressividade tributária e “social”, aqui afetando, necessariamente, as políticas públicas que deveriam combatê-la.

O *tratamento diferenciado* que deve ser posto às empresas de pequeno porte do Simples é um tratamento diferente dos demais tipos de empresas (isto é um ponto pacificado), questão, porém, sempre dentro da ordem constitucional e atinente às limitações constitucionais de tributação, não podendo, de forma alguma, ser um empecilho à propagação e replicação sistemática de políticas públicas que combatem a regressividade tributária e promovem valores sociais, em especial a erradicação da pobreza e a diminuição das desigualdades sociais. Do contrário, torna-se nítido o cinismo governamental ao determinar uma política pública tributária de desoneração, sabendo que terá um efeito ínfimo e apenas beneficiará aqueles que menos precisam.

---

<sup>69</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 213-214.

<sup>70</sup> KRELL, Andreas Joachim. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002, p. 100-102.

<sup>71</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 981.

Nesse sentido, todas as questões perpassam por uma mudança do reconhecimento jurisprudencial do Simples para, em primeiro ponto, um *regime fiscal* e, além disso, *obrigatório*, não no sentido coercitivo, mas como *única e especial* alternativa para a viabilidade de certas atividades empresariais no contexto brasileiro – dos quais, em sua falta, não existiriam ou tomariam um contorno bem mais tímido. A partir desta conclusão, pode-se fazer uma análise constitucional da matéria e repensar os precedentes consolidados sobre este regime.

### Conclusão

Após tais considerações, percebemos que o Simples é um regime tributário de destaque no sistema jurídico brasileiro, sendo, notadamente, o mais escolhido entre as empresas do país. Todavia, a interpretação neoliberal do STF de entendê-lo como facultativo fez com que as opções legislativas excluam os contribuintes do Simples de diversos direitos e vantagens que outros regimes “normais” possuem. O regime é um grande “guarda-chuva” protetor de impactos financeiros nacionais dos benefícios e desonerações fiscais concedidos visando grandes empresas. Assim, há uma profunda marca de desigualdade e oneração fiscal que é, involuntariamente, reproduzida pelas empresas aderentes para as regiões mais sensíveis do país, em especial diante da população mais carente e já atingida por uma dinâmica de regressividade tributária destacável. A única forma de minimizar tal prática é, finalmente, entender que o Simples não é um regime de “escolha” ou “faculdade”. Existem atividades empresariais que apenas e unicamente podem sobreviver se continuarem operando nesta simplificação contábil-tributária e que precisam ter esta condição reconhecida. Há uma obrigação financeira-social de aderência, não no sentido de coação, mas sim como única opção viável. Para isso, deve-se alterar interpretação dada ao texto constitucional “tratamento diferenciado” às pequenas empresas. Este tratamento não pode ser inconstitucional e, muito menos, auxiliar na reprodução de desigualdades regionais e pobreza, de forma contrária aos valores da ordem econômica constitucional, o que ocorre hoje. É de se recomendar, ainda, que haja uma alteração da legislação ordinária para modificar o art. 24, *caput*, da Lei Complementar n. 123/2006 de forma a permitir a utilização de outros benefícios ou incentivos fiscais por parte dos contribuintes do Simples. Apenas com estas mudanças é que teremos uma efetiva alteração social-econômica quando o governo opta por realizar políticas públicas tributárias ou quando uma pessoa se lança ao mundo dentro de uma atividade empresarial trazendo emprego-renda e girando a máquina da economia nas diversas regiões do país.

### Referências

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.

- ALMEIDA, Cicero Donizeth Fernandes; LUZ, Rodrigo Maia; FERMINO, Marcela Modesto. O fenômeno burocrático e suas influências sob o custo de conformidade brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 53, p. 135-137, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.5.2023.2288>.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARNEIRO, Walber Araújo. Os princípios do direito: entre Hermes e Hades. In: TEIXEIRA, João Paulo Allain (Org.) et al. *Direito e sociedade: Marcelo Neves como intérprete da sociedade global*. Andradina: Meraki, 2020, v. 4.
- DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. *A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal*. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016.
- DE ANDRADE, José Maria Arruda; D'ARÁUJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: o que é e por que estudá-la nos dias de hoje? In: BUCCI, Maria Paula Dallari; DE SOUZA, Rodrigo Pagani (Org.). *O ensino jurídico no bicentenário da independência*. São Paulo: D'Plácido, 2022.
- DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto; BIASOTO JR, Geraldo. Justiça fiscal: propostas para a reforma tributária. *Revista Política Social e Desenvolvimento*, ano 3, nov. 2015. Disponível em: [https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25\\_5-11.pdf](https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25_5-11.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.
- DOWBOR, Ladislau. *A era do capital improdutivo: por que oito famílias têm mais riqueza do que a metade da população do mundo?* São Paulo: Autonomia Literária, 2017.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.
- GUERRA, Alexandre et al. *Os donos do dinheiro: o rentismo no Brasil*. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2019.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. Imunologia: mudança do paradigma auto-poiético? *Passagens – Revista Internacional de História Política e Cultura Jurídica*. Rio de Janeiro, v. 6, n. 3, set.-dez. 2014.
- HOFFMAN, Rodolfo. *Distribuição da Renda, Brasil, 2017: uma apresentação didática das principais características da distribuição da renda no Brasil de acordo com dados da PNAD contínua de 2017*. Disponível em: <https://iepecdg.com.br/wp-content/uploads/2019/02/RDABR17C.pdf>. Acesso em: 1º-6-2023.
- KRELL, Andreas Joachim. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002.
- MANCUSO, Wagner Pralon; GONÇALVES, Maetê Pedroso; MENCARINI, Fabrizio. *Colcha de retalhos: a política de concessão de benefícios tributários ao*

- empresariado no Brasil (1988-2006). In: MANCUSO, Wagner Pralon; LEOPOLDI, Maria Antonieta Parahyba; IGLESIAS, Wagner Tadeu (Orgs.). *Estado, empresariado e desenvolvimento no Brasil*. São Paulo: Editora de Cultura, 2010.
- MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. Benefícios tributários valem a pena? Um estudo de formulação de políticas públicas. *Revista de Sociologia e Política*, v. 21, n. 45, mar. 2013.
- MAZZUCATO, Mariana. *O estado empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado*. Tradução de Elvira Serapicos. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2014.
- MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÕES. Lei do Bem: utilização dos incentivos fiscais à inovação tecnológica – ano-base 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/relatorio-p-d/relatorio-anual-lei-11-196-05-ano-base-2015.pdf>. Acesso em: 5 jun. 2023.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. Arrecadação do Simples Nacional em 2015: inclusão de novos setores, efeitos no lucro presumido/lucro real e impactos do PLP 25/2007. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/outros-estudos/estudo-sobre-simples-nacional-em-2015/view>. Acesso em: 5 jun. 2023.
- PESSOA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. *Revista de Direito GV*, São Paulo, v. 12, n. 2, maio-ago. 2016.
- SALVADOR, Evilasio. *Perfil da desigualdade e da injustiça tributária: com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007-2013*. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos – Inesc, 2016. Disponível em: <https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439bbf33.59808206.pdf>. Acesso em: 1º-6-2023.
- SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Painel de empresas. Brasília, 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas-11-05-2020/>. Acesso em: 1º-6-2023.
- SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Perfil das microempresas e empresas de pequeno porte. Brasília, 2018. Disponível em: <https://sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/RO/Anexos/Perfil%20das%20ME%20e%20EPP%20-%2004%202018.pdf>. Acesso em: 1º-6-2023.
- SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Relatório especial: os impactos do Simples Nacional. Brasília, 2017. Disponível em: [https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%AAllise-sobre-o-SIMPLES-2017\\_VFfinal.pdf](https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/03/An%C3%AAllise-sobre-o-SIMPLES-2017_VFfinal.pdf). Acesso em: 1º-6-2023.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 627.543/RS, rel. Min. Dias Toffoli, j. 30-10-2013.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.009.816/SC, rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 26-5-2017.

- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 1.199.021/SC, rel. Min. Marco Aurélio, j. 8-9-2020.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 970.821/RS, rel. Min. Edson Fachin, j. 12-5-2021.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro. M. Herrera Molin. Madrid: Marcial Pons, 2002.
- TRIGUEIRO, Michelangelo G. S. *A legitimação no estágio atual do capitalismo*. São Paulo: Contracorrente, 2022.
- WANTHIER, Cátia Luana; MORAIS, Roberto Tadeu Ramos; ECKER, Francisco. Os efeitos econômicos e tributários da exclusão do regime tributário simples nacional: estudo de caso. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, v. 12, n. 1, 2023, Disponível em: <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/2747>. Acesso em: 5 jun. 2023.