

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

**PRINCÍPIOS DA LIBERDADE ECONÔMICA E DA IGUALDADE FACE À
TRIBUTAÇÃO: LIMITES CONSTITUCIONAIS ÀS DISCRIMINAÇÕES
TRIBUTÁRIAS**

Bruno Chaves Bittencourt

PORTO ALEGRE

2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

Bruno Chaves Bittencourt

**PRINCÍPIOS DA LIBERDADE ECONÔMICA E DA IGUALDADE FACE À
TRIBUTAÇÃO: LIMITES CONSTITUCIONAIS ÀS DISCRIMINAÇÕES
TRIBUTÁRIAS**

Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

PORTO ALEGRE

2015

AGRADECIMENTOS

A vida é a arte do encontro. Somente com alguns desses encontros esse trabalho e meu período no mestrado tornaram-se possíveis, de modo que só me resta agradecer imensamente a eles:

Ao Professor Humberto Ávila, pelas inestimáveis provocações ao longo do meu percurso acadêmico, pelos valiosos conselhos e pela revisão criteriosa deste trabalho.

Aos professores e colegas do mestrado, pelas inúmeras contribuições, pessoais e acadêmicas, e pelos acalorados debates que tornaram esta experiência tão mais interessante. Em especial aos Professores Daniel Mitidiero e Ricargo Camargo, pelas valorosas observações na banca de qualificação e pelas lições tanto acadêmicas quanto de vida.

Aos colegas da Trench, Rossi & Watanabe, por “segurarem a barra” nas ausências que se fizeram necessárias para que este trabalho fosse realizado.

Aos amigos e familiares, por todos os momentos que tornaram esses quase três anos tão maravilhosos.

E a minha *chère* Caro, pelo apoio irrestrito desde a decisão de estudar para a seleção e pela paciência imensurável nos anos que seguiram.

A Nicolas Baron, in memoriam.

“Certa vez, um sujeito procurou um alfaiate para elaborar um terno sob medida. Após uma semana e com o trabalho concluído, foi até o alfaiate para experimentar a roupa. Ao vestir o terno, ficou surpreso com sua irregularidade: uma manga era mais curta que a outra, as bainhas das calças eram diferentes, as ombreiras e botões estavam desalinhados.

Insatisfeito, bradou: ‘Que trabalho mal feito! O terno está todo torto!’. O alfaiate, contrariado, respondeu: ‘Ora, o terno está perfeito, você é quem está torto! Para bem vesti-lo, basta encolher uma perna, esticar um braço, inclinar os ombros e pronto, você estará muito bem trajado!’.

O sujeito, aceitando a sugestão do alfaiate, saiu à rua vestindo o terno e moldando seu corpo como pôde para que a roupa lhe caísse bem. Duas senhoras que por lá passavam o observaram e trocaram os seguintes comentários: ‘Pobre rapaz, tão jovem e caminhando todo torto, deve ter alguma doença’. A outra respondeu: ‘Pode até ser, mas que belo terno!’”

RESUMO

O presente estudo tem como escopo examinar os limites constitucionais da influência da tributação nas atividades econômicas dos Contribuintes, à luz dos princípios e postulados da livre iniciativa, da livre concorrência, da igualdade, da proporcionalidade e da proibição do excesso. A indagação *geral* que impulsionará a pesquisa é a seguinte: pode a tributação, de forma indistinta, determinar como os Contribuintes devem agir ao plasmar suas atividades econômicas, ou há algum limite a partir do qual a influência da tributação sobre as livres escolhas dos Contribuintes não pode mais avançar? Quais as normas resultantes das interações entre direito tributário e direito econômico? Quais limites a igualdade impõe ao uso de medidas extrafiscais? De quais ferramentas dispõe o aplicador para realizar a liberdade econômica e a igualdade? Como a tese do legislador negativo representa um entrave para a realização dos princípios e postulados em questão? Quais paradigmas estão por trás de tal tese?

Mais *especificamente*, examinaremos alguns casos concretos que ilustrem os problemas em questão e permitam um aprofundamento dos pontos discutidos na pesquisa. O primeiro caso será o das empresas excluídas do SIMPLES *cuja exclusão esteja motivada pelo simples exercício de determinada atividade econômica*, buscando elucidar se tal discriminação encontra suporte no ordenamento jurídico brasileiro, considerando o seguinte: existindo um critério objetivo para definir quais empresas podem gozar dos benefícios do SIMPLES, qual seja, a receita bruta anual da empresa, pode o Poder Legislativo adotar critério distintivo diverso (a atividade econômica desenvolvida pela empresa) para fins de enquadramento no referido regime tributário? Tal discriminação em função da atividade econômica do Contribuinte encontra respaldo na Constituição Federal? Se a liberdade econômica é um limite à tal discriminação, quais são seus elementos e eficácia jurídica? O segundo caso, que impõe questionamentos semelhantes, é o da exclusão da possibilidade de creditamento da mão-de-obra de pessoas físicas utilizada como insumo por Contribuintes do PIS e da COFINS não-cumulativos.

Palavras-chave: Liberdade Econômica. Livre Iniciativa. Livre Concorrência. Igualdade. SIMPLES. Exclusões. Atividade Econômica. Proporcionalidade. Proibição do Excesso. Tributação. Extrafiscalidade. Ordem Econômica. Legislador Negativo. PIS e COFINS. Não-Cumulatividade. Insumos. Créditos.

ABSTRACT

This paper aims to verify which are the constitutional limitations to the influence of taxation over taxpayers' economic activities, in the light of the principles and postulates of freedom of enterprise, free competition, equality, proportionality and the prohibition of excessive influence. The *general* enquiry that will guide this research is the following: can taxation, indistinctly, determine how taxpayers shall act when choosing and directing their economic activities, or are there some limitations that compel the government to not influence taxpayers' economic choices? What are the norms resulting from interactions between tax law and economic law? What limits does equality imposes to the use of behavior influent taxation? Which are the tools available to the judges to promote economic freedom and equality? How does the thesis of negative legislative power represents an obstacle to the achievement of such principles and postulates by the courts? What are the paradigms behind such thesis?

More *specifically*, we are going to examine some cases that illustrate the problems abovementioned and allow us to go deeper in points discussed in this research. The first case is the exclusion of companies from tax benefit program called SIMPLES (for small business), whose exclusion is determined by the simple fact of exercise of a specific economic activity. We are going to exam it in order to elucidate if Brazilian law sustains such discrimination, considering the following: if the law choses one criteria to grant the tax benefits of SIMPLES (company's economic size measured by gross income), can the legislator choose another criteria (company's economic activity) to exclude it from the tax benefit program? Is it grounded in Brazilian Constitution the discrimination based upon the simple adoption of an economic activity? If freedom of enterprise is a limitation to such discrimination, which are its elements and legal effectiveness? The second case, which implies similar questions, is the exclusion of the possibility of crediting the labor of natural persons used as an input for taxpayers of non-cumulative PIS and COFINS (social contributions over gross income - VAT).

Keywords: Economic Freedom. Freedom of Enterprise. Free Competition. Equality. SIMPLES. Exclusions. Economic Activity. Proportionality. Prohibition of Excessive Influence. Taxation. Behavior Influent Taxation. Economic Order. Negative Legislative Power. PIS and COFINS. Non-cumulative. Inputs. Credits.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----|
| 1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS, PROBLEMATIZAÇÃO E QUESTÕES METODOLÓGICAS | 12 |
| 1.1 OBJETO DE ESTUDO, JUSTIFICATIVA E MÉTODO (O QUE? POR QUÊ? COMO?) | 12 |
| 1.2 CASOS CONCRETOS COM POTENCIAIS VIOLAÇÕES À LIBERDADE ECONÔMICA E À IGUALDADE..... | 21 |
| 1.2.1 O SIMPLES NACIONAL E O PROBLEMA DAS EXCLUSÕES POR ATIVIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE..... | 21 |
| 1.2.1.1 SIMPLES Nacional: Características Gerais e Origem..... | 21 |
| 1.2.1.2 A Emenda Constitucional nº 42/03 e a Matriz Constitucional do SIMPLES | 31 |
| 1.2.1.3 O Problema das Exclusões do SIMPLES por Exercício de Atividade Econômica..... | 33 |
| 1.2.2 O PIS E A COFINS NÃO-CUMULATIVOS E O PROBLEMA DA VEDAÇÃO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE A MÃO-DE-OBRA DE PESSOAS FÍSICAS UTILIZADA COMO INSUMO NO FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS | 36 |
| 1.3 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS DO EXAME DOS PRINCÍPIOS DA LIBERDADE ECONÔMICA, DA IGUALDADE E DOS DEMAIS PRINCÍPIOS RELACIONADOS À ORDEM ECONÔMICA E À TRIBUTAÇÃO - FINALIDADES CONSTITUCIONAIS, MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO, ESPÉCIES NORMATIVAS E EFICÁCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS..... | 46 |
| 2 EXAME DO PRINCÍPIO DA LIBERDADE ECONÔMICA – LIVRE INICIATIVA E LIVRE CONCORRÊNCIA: ELEMENTOS E FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS | 70 |
| 2.1 A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO E OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA LIBERDADE ECONÔMICA | 70 |
| 2.2 CONFRONTO E HARMONIZAÇÃO DE FINALIDADES E APLICAÇÃO AOS CASOS DAS EXCLUSÕES DO SIMPLES POR MERO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E DA VEDAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS PARA MÃO-DE-OBRA DE PESSOA FÍSICA – CONTROLES DE PROIBIÇÃO DO EXCESSO E DE PROPORCIONALIDADE | 85 |
| 3 LIBERDADE ECONÔMICA, DISCRIMINAÇÕES TRIBUTÁRIAS E IGUALDADE | 114 |
| 3.1 ELEMENTOS DA IGUALDADE | 118 |
| 3.1.1 Sujeitos | 118 |
| 3.1.2 Medida de Comparação e Elemento Indicativo da Medida de Comparação | 118 |
| 3.1.3 Finalidade | 124 |
| 3.2 CONTROLES DE IGUALDADE DAS EXCLUSÕES DO SIMPLES POR EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E DA VEDAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS REFERENTES A MÃO-DE-OBRA DE PESSOAS FÍSICAS | 126 |
| 4 ANÁLISE CRÍTICA DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE AS EXCLUSÕES DO SIMPLES POR EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E O PARADIGMA DO LEGISLADOR NEGATIVO | 138 |
| 5 CONCLUSÕES | 146 |
| 6 REFERÊNCIAS | 156 |

1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS, PROBLEMATIZAÇÃO E QUESTÕES METODOLÓGICAS

1.1 OBJETO DE ESTUDO, JUSTIFICATIVA E MÉTODO (O QUE? POR QUÊ? COMO?)

É inegável a influência da tributação nas atividades econômicas dos Contribuintes. No Brasil, a carga tributária geral correspondeu a 36,27% do Produto Interno Bruto em 2012, somando impressionantes R\$ 1.597.020.000,00¹. Não bastasse a elevada tributação imposta pelas leis brasileiras, essas ainda costumam privilegiar a taxaço do consumo e da produço de bens e serviços e, para piorar, muitas vezes de forma cumulativa (com tributação repetida sobre a mesma base de cálculo e a existência de tributos na base de cálculo de outros tributos), o que onera muito mais justamente aqueles que tem menores condições de contribuir para o custeio do Estado. Outrossim, há grande desequilíbrio tributário entre os setores de atividade econômica. No setor agrícola, por exemplo, a carga tributária geral era de 10% em 2003, enquanto que o setor de comércio enfrentava o patamar de 37,3% e o de transportes, o de 50,8%². Tais discrepâncias evidenciam o esforço do poder tributante em promover determinadas atividades, ao passo que potencialmente sufoca outros campos da economia.

Embora o peso da tributação sobre a atividade econômica seja um problema sério no Brasil, a doutrina tributária pátria ainda conta com poucos estudos sobre a necessidade de proteção da liberdade econômica face à excessiva influência da tributação, bem como sobre a definição de limites mais claros a essa influência. Embora a liberdade econômica tenha sido objeto da doutrina de direito administrativo, concorrencial, financeiro e econômico, que procurou examinar, dentre outras questões, os limites constitucionais da intervenção estatal na economia, as normas da chamada *Constituição Econômica* e sua eficácia geral, o fato é que o estudo dos limites que a liberdade econômica impõe ao poder de tributar ainda tem tratamento

¹ Estudo conduzido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, reproduzindo dados obtidos junto à OCDE. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>>, p. 4. Acesso em: 16 mar. 2015.

² Estudo conduzido pela Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <http://www.fesesp.org.br/fesesp/noticias/cargatributarianobrasilapresentacao01092003.pdf>>, p. 17-18. Acesso em: 16 mar. 2015.

tímido pela doutrina tributária, bem como enfrenta problemas de aplicação e realização pelo Poder Judiciário, conforme veremos adiante.

Essa relativa escassez no trato desse tema específico pode encontrar fundamento, principalmente, no fechamento da tradicional dogmática de direito tributário às questões econômicas da tributação e ao controle do atingimento de finalidades prescritas pelas normas constitucionais. Autores consagrados como Geraldo Ataliba defendem que aspectos sociais, econômicos e políticos da tributação estariam fora do corte epistemológico do direito tributário, sendo considerados como “não-jurídicos”³. Na mesma linha, pontua Ruy Barbosa Nogueira que o direito tributário se ocuparia tão somente da relação jurídica obrigacional e individual entre o Fisco e o sujeito passivo⁴, separando claramente o exame jurídico da tributação do exame dos efeitos econômicos concretos de sua influência. Há inclusive autores que apontam a influência do positivismo jurídico nesse corte metodológico do direito tributário, a prejudicar a realização de direitos fundamentais e princípios constitucionais como os de liberdade econômica⁵.

O referido corte metodológico, portanto, deixou em aberto algumas questões importantes, como o controle da tributação excessiva e prejudicial à livre iniciativa e à livre concorrência, tendo em vista a “inadequação” da doutrina tributária para tratar dos efeitos econômicos da tributação. A preocupação elevada dessa corrente doutrinária com um ideal de cientificidade e independência frente ao objeto de estudo (considerando o aparente risco de “parcialidade” assumido por aquele que busca imiscuir-se em questões econômicas, políticas ou sociais) parece ter afastado de sua análise certos princípios que também orientam a tributação, mas não estão no rol dos já bastante conhecidos princípios do Capítulo do Sistema Constitucional Tributário⁶.

³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 21-22.

⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro. Curso de direito tributário**. São Paulo: Editor José Bushatski, 1964, p. 2.

⁵ MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. In: MARINS, James (Coordenador). **Tributação & política**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 39-40.

⁶ Sobre as dificuldades da doutrina tributária brasileira nesse aspecto, vide ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, 2013.

Não obstante, o fato é que não são raros os casos em que a tributação acaba esfacelando ou prejudicando seriamente a liberdade econômica, induzindo sobremaneira as atividades dos Contribuintes, seja pelo excesso de tributação de determinado setor, seja pela discriminação de determinados Contribuintes quanto a pontos específicos da legislação tributária, compelindo-os a não exercerem ou simplesmente abandonarem determinada atividade econômica em proveito de outra não sujeita a tal indução/influência estatal. Tal excessiva ingerência leva a desequilíbrios concorrenciais que parecem contrariar a opção constitucional por uma economia com um mínimo de liberdade aos agentes privados e por um mercado mais aberto do que dirigido pelo Estado.

Alguns exemplos concretos podem ser mencionados, como a dificuldade que determinadas indústrias que trabalham com o plantio de árvores para produção de celulose enfrentam no que diz respeito à dedutibilidade de seus prejuízos fiscais no imposto de renda: como suas despesas ficam concentradas nos primeiros anos de atividade, sem qualquer aferimento de receita nesse período inicial, essas não conseguem transportar os prejuízos decorrentes de tais despesas até a competência em que apuram seus lucros - normalmente, décadas depois, no corte das árvores - sendo incapazes, portanto, de abatê-los do imposto de renda a pagar nos períodos futuros. Tal situação parece incentivar o Contribuinte a abandonar tal atividade, uma vez que será incapaz de fazer como os demais, ou seja, considerar suas despesas necessárias como redutoras do imposto de renda, tornando-a consideravelmente desinteressante em face de outras atividades que não suportem tal restrição⁷.

Outro caso é o que ocorre em determinados setores que trabalham com apertadas margens de lucro e que são excluídos de qualquer regime especial de tributação para pequenas empresas, em virtude do tipo de atividade econômica que exercem. É o caso das microcervejarias artesanais, que, por produzirem e comercializarem bebidas alcóolicas, estão excluídas de praticamente todos os regimes de tributação favorecida, arcando na íntegra com todos os impostos incidentes na atividade em questão, mas sem as alargadas margens de lucro dos grandes conglomerados cervejeiros. Ou seja, suportam tributação de nível "macro", com estrutura de nível "micro", muitas vezes com o agravante de estarem sujeitas às bastante onerosas sistemáticas de substituição tributária do ICMS e regimes monofásicos do IPI, PIS e COFINS. Esse setor específico acaba espremido entre o custo na aquisição de insumos, a

⁷ Para uma análise detalhada deste caso específico, vide ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

baixa margem de lucro e a elevada tributação, sendo mais um domínio do mercado em que o poder tributante dá a seguinte mensagem: não realize essa atividade, pois você não ganhará muito dinheiro, e se ganhar, será para pagar os tributos sobre ela incidentes!

Outros problemas dessa ordem podem surgir de casos mais abrangentes, como a vedação de atribuição de créditos quando há utilização da mão-de-obra de pessoas físicas como insumo por Contribuintes do PIS e da COFINS não-cumulativos. Em algumas atividades em que a mão-de-obra das pessoas físicas é o principal insumo utilizado no fornecimento de bens e serviços, a exemplo das centrais de telemarketing, a impossibilidade de desconto de tais insumos gera uma distorção considerável no sistema não-cumulativo de arrecadação e no impacto que a tributação tem sobre a atividade econômica, desestimulando essas atividades e muitas vezes prejudicando a livre iniciativa e a competitividade do setor.

O presente trabalho justifica-se, portanto, pela necessidade iminente de estudos de direito tributário que tratem desse tema específico. Não obstante, dada a amplitude de um estudo das possíveis interações entre direito tributário e as normas da Ordem Econômica da Constituição Federal, e a impropriedade de buscar esgotar o tema em uma dissertação de mestrado, nos ateremos a investigar os efeitos jurídicos e os limites dados pelo princípio da liberdade econômica frente a tributação, o fazendo de uma perspectiva dogmática, ou seja, examinando não como deveria ser a legislação tributária ideal, mas como podem os aplicadores utilizá-la tal como ela é hoje para balizar a atividade tributante.

Como a verificação das violações à liberdade econômica depende, precipuamente, de casos concretos e dados empíricos que demonstrem tais violações, serão selecionados os dois últimos casos listados acima para guiar o trabalho, de forma que buscaremos informações que viabilizem o exame do impacto da tributação sobre as atividades econômicas listadas, objetivando por fim demonstrar como a liberdade econômica age para dar limites à atividade tributante e de que instrumentos dispõe o aplicador para lhe dar eficácia. Ademais, a utilização de casos concretos tem como objetivo trazer a discussão proposta não só para o plano teórico, mas também para o plano prático de aplicação do direito, demonstrando como a investigação acadêmica de questões controversas pode ter importante efeito no cotidiano dos Contribuintes.

De outra parte, o princípio/postulado da igualdade enfrenta problemas semelhantes de concretização e proteção pelo Poder Judiciário no que tange ao direito tributário. Em virtude dos paradigmas metodológicos que tradicionalmente norteiam a aplicação do direito e a atividade judicial no Brasil, o Judiciário vem furtando-se de proteger tal instituto de maneira plena. O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, ao examinar recursos nos quais Contribuintes pleiteiam a extensão de benefícios fiscais sob o pálio da isonomia, historicamente recusa-se a estendê-los com base na chamada “tese do legislador negativo”⁸, que dispõe, em apertada síntese, que o Judiciário somente controla a constitucionalidade de leis para derogá-las, mas não para inserir nelas critérios e hipóteses não previstos originalmente, mesmo que tais inserções tornassem tais normas isonômicas. Nesses casos, o entendimento do Supremo Tribunal é no sentido de que não caberia ao Judiciário intervir porque não seria sua função agir como “legislador positivo” e inserir hipóteses não previstas inicialmente na lei⁹.

⁸ Nesse sentido é a manifestação do Ministro Celso de Mello, no Recurso Extraordinário nº 178.932, julgado em 23/08/1994, p. 9:

“Os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, por isso mesmo, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, **a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. É de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo**” (Grifamos).

No mesmo sentido:

"EMENTA: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. DECRETO-LEI Nº 2.434/88. ISENÇÃO NAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO REALIZADAS PARA PAGAMENTO DE BENS IMPORTADOS AO AMPARO DA GUIA EMITIDA A PARTIR DE 1º DE JULHO DE 1988. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. O Decreto-lei nº 2.434/88, condicionando o benefício da isenção fiscal às importações cobertas por guia expedida a partir de 1º de julho de 1988, estabeleceu critério pertinente, vazado em elemento inerente às operações de importação, sem discrepar da regra constitucional da igualdade tributária e nem deslocar a data da ocorrência do fato gerador. O tratamento outorgado pelo referido decreto-lei alcançou importadores em igual situação, sem impor exceções ou privilégios em favor de uns contribuintes em detrimento de outros em idênticas circunstâncias. **Não cabe ao Poder Judiciário estender a isenção de modo a alcançar as operações não previstas pelo legislador, tendo em vista que o ato de que decorre a isenção fiscal escapa ao seu controle. Recurso extraordinário conhecido e provido.**

(RE 159026, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 30/08/1994 - Grifamos)

⁹ No mesmo sentido, exemplo mais recente da adoção da tese do legislador negativo:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111). Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido.”

(RE 405579, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010)

No caso supracitado das exclusões do SIMPLES por exercício de atividade econômica, o Supremo Tribunal Federal segue linha semelhante, conforme veremos no decorrer do trabalho, entendendo que as exclusões do regime feitas pela legislação estão no campo da extrafiscalidade, não cabendo ao Judiciário corrigi-las por eventual violação à isonomia ou à liberdade econômica. A extensão de benefícios fiscais com a exclusão de um determinado critério legal que priva certos Contribuintes de tais benefícios não caberia ao Judiciário, porque esse, se assim fizesse, estaria invadindo a esfera de conveniência do Legislador¹⁰.

Paralelamente, corroborando a tese de que há uma dificuldade na cultura jurídica brasileira em tratar com imparcialidade e cientificidade conceitos mais abstratos como igualdade e liberdade econômica, alguns tribunais pátrios encaram certos princípios constitucionais como meras diretrizes para suas decisões, como se fossem destituídos de conteúdo normativo, deixando de aplicá-los para a solução de controvérsias nas quais teriam implicações diretas¹¹, tendo uma atividade interpretativa proativa, mas demasiadamente flexível e descompromissada quanto à realização de certos preceitos constitucionais.

¹⁰ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do artigo 9º da Lei 9317/96, uma vez que o pedido visa a defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. Legitimidade ativa da Confederação. O Decreto de 27/05/54 reconhece-a como entidade sindical de grau superior, coordenadora dos interesses das profissões liberais em todo o território nacional. Precedente. 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela "simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas" (CF, artigo 179). 4. *Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.* Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 1643, Relator: Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002 - Grifamos)

¹¹ O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por exemplo, tem julgados que tratam a não-cumulatividade das contribuições sociais sobre receita, prevista no §12º do art. 195 da Constituição, como mera orientação ou diretriz desprovida de conteúdo jurídico. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. LEGALIDADE. 1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão 'não-cumulativas' constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra. 2. Em conformidade com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, a Fazenda Nacional defende que apenas os serviços

A abordagem pelo Judiciário de princípios que orientam a atividade tributante no que diz respeito a normas indutoras de comportamentos e benefícios fiscais é, portanto, problemática, bem demonstrando a necessidade e importância da abordagem desse tema, mormente mediante o exame crítico das teorias da interpretação e da atividade judicial que guiam tais posicionamentos. De fato, embora útil, seria insuficiente realizar um estudo que desse apenas sugestões ao legislador de como as leis pátrias “deveriam ser”: o foco do presente estudo está, portanto, principalmente na atividade de aplicação do direito. Ante tal quadro, serão abordadas tanto a natureza da atividade jurídica, como as categorias a ela pertinentes (teoria das normas – princípios, regras, postulados), a fim de evitar o caminho mais fácil, mas perigoso, da interpretação sem critérios intersubjetivamente controláveis (e, por isso, arbitrários) ou da timidez funcional das teorias do legislador negativo.

A indagação que impulsionará o presente trabalho insere-se nesse quadro problemático: *genericamente*, pode a tributação, de forma indistinta, determinar como o Contribuinte deve agir ao plasmar suas atividades econômicas, ou há algum limite a partir do qual a influência da tributação sobre as livres escolhas dos Contribuintes não pode mais avançar? Quais normas orientam e limitam a tributação indutora de comportamentos? De quais instrumentos dispõe o aplicador para controlar de maneira objetiva tal influência?

Mais *especificamente*, serão examinados alguns casos concretos, dentre eles o caso das empresas excluídas do SIMPLES (segundo exemplo supracitado) – sistema de arrecadação de tributos com recolhimento facilitado, diminuições de obrigações acessórias e alíquotas reduzidas para micro e pequenas empresas – *cujas exclusões estejam motivadas pelo simples exercício de determinada atividade econômica*, buscando elucidar se tal discriminação encontra suporte no ordenamento jurídico brasileiro, considerando o seguinte: existindo um

aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto são insumos, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003). 3. São razoáveis os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, não somente por levar em conta os parâmetros concretos da legislação do IPI, que oferece a definição exata de insumo, mas também por manter a coerência com os demais incisos do art. 3º. A leitura sistemática do dispositivo legal permite inferir que o legislador pretendeu considerar, para efeito de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, somente os elementos específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade. Se a intenção fosse permitir o creditamento de qualquer despesa ou custo de produção, não haveria a preocupação em detalhar as situações que possibilitam os descontos ou aproveitamentos dos créditos nos vários incisos do art. 3º, pois bastaria prever genericamente o abatimento dos custos ou despesas operacionais.

(TRF4, APELREEX 5008186-66.2010.404.7100, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão VÂNIA HACK DE ALMEIDA, julgado em 30/01/2013, D.E. 31/01/2013 - Grifamos)

critério objetivo para definir quais empresas podem gozar dos benefícios do SIMPLES, qual seja, a receita bruta anual da empresa, pode o Poder Legislativo adotar critério distintivo diverso (a atividade econômica desenvolvida pela empresa) para fins de enquadramento no referido regime tributário? Tal discriminação em função da atividade econômica do Contribuinte encontra respaldo na Constituição Federal? Se a liberdade econômica é um limite à tal discriminação, quais são seus elementos e eficácia jurídica? Em que medida impede que a tributação afete excessivamente as escolhas dos Contribuintes? O controle da tributação que viole princípios de liberdade econômica e igualdade é feito somente pelo Legislativo ou cabe também ao Judiciário? Se cabe ao Judiciário, de quais ferramentas dispõe o juiz para exercer tal controle? Quais os paradigmas científicos por trás da tese do legislador negativo? De que forma podem ser superados? De que modo a igualdade e a liberdade econômica interagem com as demais normas que informam medidas com caráter extrafiscal?

As mesmas indagações serão feitas para os demais casos: pode o poder tributante adotar somente parcialmente o sistema não-cumulativo de tributação do PIS e da COFINS sobre a receita dos Contribuintes? Pode ele discriminar alguns tipos de insumos para que não gerem créditos aos Contribuintes que os adquiram? Quais finalidades estariam por trás de tal discriminação? De que modo a liberdade econômica impede que tais discriminações sejam feitas?

Não é objetivo desse trabalho esgotar o estudo dos institutos da liberdade econômica e da igualdade; embora esses sejam aqui decompostos analiticamente e em detalhe, o exame ora proposto tem como objetivo verificar como tais institutos agem frente à tributação, e especialmente como auxiliam e orientam a resolução dos casos específicos propostos para análise. Também não é nosso objetivo esgotar o tema da influência estatal na indução de comportamentos via tributação, mas focar nos aspectos essenciais e necessários para identificar os limites que a liberdade econômica e a igualdade impõem à tributação, bem como de que forma colaboram para resolver os casos concretos em questão.

A escolha por esses exemplos específicos se dá, ainda, por suas consideráveis abrangências concretas, visto que muitos setores relevantes da economia sofrem financeiramente com as referidas discriminações tributárias, de modo que um estudo aprofundado sobre a constitucionalidade dessas exclusões de benefícios tributários e discriminações pontuais da legislação pode ter impacto prático relevante.

Em suma, o objeto do trabalho será o exame dos limites dados pela liberdade econômica e pela igualdade à tributação, com base no exame de compatibilidade constitucional das discriminações tributárias acima apontadas, como a exclusão de Contribuintes do SIMPLES em função da atividade econômica por eles desenvolvida e a vedação de apropriação de créditos de PIS e COFINS referente a mão-de-obra de pessoas físicas utilizada como insumo no fornecimento de bens e serviços. Para atingir tal objetivo, o estudo será estruturado da seguinte forma: estudaremos as principais nuances fáticas e jurídicas relacionadas aos casos problemáticos propostos; posteriormente, examinaremos o princípio da liberdade econômica e sua eficácia face à tributação, aplicando as conclusões obtidas aos casos concretos. Em seguida, adentraremos no exame da igualdade como postulado e de sua aplicação para regular os casos em questão, verificando se as referidas discriminações de Contribuintes estão de acordo com o sistema constitucional pátrio. Por fim, examinaremos criticamente alguns precedentes basilares do Supremo Tribunal Federal e de outras cortes que trataram dos mesmos temas dos casos específicos escolhidos, confrontando nossas conclusões com aquelas dos precedentes em análise. Esses exames nos levarão a atingir a finalidade principal do trabalho, que é trazer à luz a eficácia jurídica da liberdade econômica e da igualdade frente à tributação, especialmente quando tais princípios/postulados atuam conjuntamente.

Para atingir os objetivos da pesquisa, o método adotado será o exame dos apontamentos doutrinários e principais precedentes relacionados aos temas propostos, dissecando-os analítica e criticamente e relacionando sua importância e utilidade para resolução das questões postas. Passemos, portanto, à problematização e contextualização dos temas objeto de estudo.

1.2 CASOS CONCRETOS COM POTENCIAIS VIOLAÇÕES À LIBERDADE ECONÔMICA E À IGUALDADE

1.2.1 O SIMPLES NACIONAL E O PROBLEMA DAS EXCLUSÕES POR ATIVIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE

1.2.1.1 SIMPLES Nacional: Características Gerais e Origem

Como referido acima, um dos casos concretos que conduzirá as indagações do estudo proposto é aquele das exclusões de micro e pequenas empresas do sistema especial de tributação conhecido como SIMPLES (instituído pela Lei Complementar n° 123/06) em virtude das atividades econômicas por elas desenvolvidas. Para efetivarmos tal análise, cumpre, em um primeiro momento, descrever o referido programa de tributação especial, bem como examinar seu histórico, a fim de auxiliar na elucidação de sua natureza jurídica e matriz constitucional. Pois bem. Nos termos da própria LC n° 123/06, o SIMPLES consiste no seguinte:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à 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;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal.

Consoante verifica-se do dispositivo supra, a lei complementar em questão tem como objetivo dar tratamento *diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte*. Nos incisos I e II, temos como diretriz a ser seguida o recolhimento unificado de impostos e contribuições em todas as instâncias federativas, abarcando ainda o cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias. Tendo em vista que *o conceito de microempresas e empresas de pequeno porte é indeterminado*, o Poder Legislativo, ao editar a referida lei complementar, elegeu o seguinte critério para definir quais empresas serão beneficiadas:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

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

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

§ 2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

Em suma, estabeleceu-se um regime especial de tributação para micro e pequenas empresas e, para definir quais empresas enquadram-se em tal conceito, adotou-se o *critério objetivo da receita bruta anual*. Feito isso, a LC nº 123/06 tratou de excluir algumas empresas da possibilidade de uso do referido sistema diferenciado e favorecido de tributação, que, além de unificar e simplificar o adimplemento das obrigações tributárias, atribui alíquotas consideravelmente mais baixas às empresas abrangidas, reduzindo consideravelmente o ônus tributário sobre essas. Vejamos as exclusões em questão:

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.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

O primeiro bloco de vedações de adesão ao SIMPLES diz respeito, em sua grande maioria, às constituições societárias das empresas ou de seus respectivos grupos econômicos. Essas vedações muito provavelmente foram criadas no intuito de evitar planejamentos tributários que impliquem no fracionamento de grandes conglomerados em pequenas empresas, dividindo a receita bruta da empresa fracionada e, conseqüentemente, reduzindo a carga tributária final do grupo econômico. Tais casos não serão objeto de análise neste trabalho, pois seu exame completo demandaria um estudo focado muito mais na liberdade contratual, nas teorias de substância sobre a forma e nos temas relacionados ao planejamento tributário, o que fugiria demasiadamente do escopo desta dissertação.

As vedações atinentes às sociedades cooperativas e às sociedades por ações (incisos VI e X) são, muito provavelmente, decorrentes ou do regime já favorecido das cooperativas¹², ou da já restrita regulação das sociedades por ações¹³. Por isso, também não serão objeto de nossa análise, principalmente porque sua motivação é deveras distinta do exercício de uma determinada atividade econômica, o que afasta, de uma certa forma, o exame do princípio da liberdade econômica, bem como porque dizem respeito muito mais à forma de constituição e organização das empresas que pretendem ingressar no SIMPLES do que propriamente à atividade econômica por elas exercida.

Já para as sociedades que exerçam atividades de instituições financeiras, a motivação é muito provavelmente a rigorosa regulação econômica do mercado financeiro pelo Banco Central do Brasil¹⁴. Não obstante, essas são flagrantemente excluídas por mero exercício de atividade econômica. Mesmo assim, entendemos que a vedação do seu acesso ao SIMPLES já

¹² A Lei nº 5.764/71, que trata as cooperativas no âmbito nacional, por exemplo, afirma que o ato cooperativo, ainda que implique transferência de propriedade de bem móvel, não é considerado ato de mercado, o que excluiria, por exemplo, o ICMS: “*Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*” Além disso, as cooperativas são isentas de Imposto de Renda e Contribuição sobre o Lucro (arts. 39 e 48 da Lei nº 10.865/04), bem como de PIS e COFINS, entre outros benefícios fiscais.

¹³ A Lei nº 6.404/76 estabelece uma série de exigências quanto aos livros contábeis das sociedades por ações, bem como estatui deveres e responsabilidades maiores aos gestores, regimes específicos de administração, entre outras questões específicas. O regime simplificado de recolhimento e prestação de obrigações acessórias (inclusive nos campos previdenciário e trabalhista) parece de fato incompatível com as exigências legais aplicáveis às sociedades por ações.

¹⁴ Consoante estatui a Lei Federal do Sistema Financeiro Nacional, Lei nº 4.595/64.

vem na linha de forte regulação legal desse setor econômico estratégico. Cumpre destacar, ainda, que tais empresas têm patamares mínimos elevados (na casa dos milhões) para seu capital social e patrimônio líquido¹⁵, o que, por si só, já indica uma forte probabilidade de elevada receita bruta anual, a extrapolar os limites do SIMPLES (máximo de R\$ 3.600.000,00 de receita bruta anual). Por tais razões, não analisaremos esse caso específico no presente estudo.

Vejamos agora as demais vedações legais ao SIMPLES previstas no art. 17 da Lei Complementar nº 123/06, que recentemente foi modificado pela Lei Complementar nº 147, de 2014:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: (...)

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

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; (...)

4 - cervejas sem álcool;

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS. (...)

§ 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

¹⁵ A Lei nº 4.595/64, em seu art. 4º, inciso XIII, outorga ao Conselho Monetário Nacional poderes para determinar o capital mínimo das instituições financeiras. A regulação de tais valores mínimos encontra-se na Resolução nº 2.099/94 do referido Conselho, que dispõe o seguinte (estabelecendo patamares mínimos de 350 mil reais até 17 milhões e quinhentos mil reais);

Art. 1º Os limites mínimos de capital realizado e patrimônio líquido abaixo especificados devem ser permanentemente observados pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil:

I - R\$17.500.000,00 (dezesete milhões e quinhentos mil reais): banco comercial e carteira comercial de banco múltiplo;

II - R\$12.500.000,00 (doze milhões e quinhentos mil reais): banco de investimento, banco de desenvolvimento, correspondentes carteiras de banco múltiplo e caixa econômica; (...)

VII - R\$350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais): sociedade corretora de câmbio. (...)

Parágrafo 3º Para a instituição operar no mercado de câmbio de taxas livres devem ser adicionados R\$6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) aos valores de capital realizado e patrimônio líquido estabelecidos neste artigo.

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 segundo grupo de vedações, que interessa ao presente estudo, *diz respeito às atividades econômicas desenvolvidas pelos Contribuintes*. Como vimos acima, é vedada a adesão ao SIMPLES (que sempre é opcional) às empresas que realizem locação de mão-de-obra, que *fabriquem e comercializem em atacado* cigarros, armamentos, bebidas alcóolicas, fogos de artifício, explosivos, que fabriquem ou importem automóveis e motocicletas, que realizem loteamento de imóveis, entre outras atividades. A Lei Complementar nº 123/06 não explicita em seus dispositivos qualquer motivo para tal exclusão, mas o fato é que as referidas vedações dão-se em função da atividade econômica desenvolvida pelos Contribuintes.

Uma possível motivação para tal exclusão é o fato de que nos referidos setores é que está concentrada boa parte da arrecadação dos entes tributantes, à exceção dos setores armamentista e de explosivos. Nesse sentido são as palavras do Ex-Secretário da Fazenda do Paraná, Heron Arzua¹⁶: *“no Paraná, 66% (sessenta e seis por cento) da arrecadação estava concentrada em pequenos setores estratégicos, a saber: combustíveis, energia elétrica, comunicações, bebidas, cigarros e derivados do fumo, automóveis. Todos esses setores, no Paraná, são objeto de substituição tributária e, portanto, consistem em fontes seguras de arrecadação.”*

¹⁶ Em 3 de agosto de 2005, realizou-se audiência pública da Comissão Especial destinada a proferir parecer ao Projeto de Lei Complementar nº 123, de 2004, que “regulamenta o parágrafo único do art. 146 e o inciso IX do art. 170 da Constituição Federal e dá outras providências”. Audiência pública realizada em 3 de agosto de 2005. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/355888.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2014.

"A Audiência teve por objetivo ouvir as explicações do Senhor Heron Arzua, Secretário de Estado da Fazenda do Paraná, a respeito das experiências estaduais na concessão de incentivos a microempresas, tendo contado ainda com a presença da Senhora Lina Maria Vieira, Secretaria de Fazenda do Rio Grande do Norte.

A primeira constatação do Secretário foi a de que, em seu Estado, 66% (sessenta e seis por cento) da arrecadação estava concentrada em pequenos setores estratégicos, a saber: combustíveis, energia elétrica, comunicações, bebidas, cigarros e derivados do fumo, automóveis. Todos esses setores, no Paraná, são objeto de substituição tributária e, portanto, consistem em fontes seguras de arrecadação.

Segundo ele, há 200.000 (duzentos mil) contribuintes pessoas jurídicas, dentre os quais apenas 50 (cinquenta) detêm 66% (sessenta e seis por cento) da arrecadação, 1.500 (mil e quinhentos) detêm 95% (noventa e cinco por cento) e 3.000 (três mil) detêm 99% (noventa e nove por cento). Havia, no Estado, cerca de mil auditores-fiscais estaduais e, em face da escassez de mão-de-obra, utilizou-se uma experiência bem-sucedida na Alemanha, que era a de alocar um fiscal para controlar cada uma dessas empresas de setores estratégicos (mil e quinhentas).

A partir desse panorama, ficava claro que uma tributação concentrada em setores estratégicos de consumo poderia eliminar a realizada sobre os demais segmentos econômicos.”

Para os setores de fogos de artifício, por exemplo, a mensagem de veto presidencial ao § 3º do referido art. 17 da LC 123/06 deixa claro que foram excluídas as empresas do setor do SIMPLES pois “*ao se permitir o ingresso no Simples Nacional da atividade de produção de fogos de artifício (...) estar-se-ia concedendo uma vantagem tributária muito grande para as optantes do Simples, cuja tributação do IPI é de meio por cento, o que poderá acarretar uma desorganização do mercado pelo diferencial de preço, levando a uma concorrência desigual com as empresas de maior porte, o que poderá incentivar a cisão dessas empresas de modo a poderem também usufruir os benefícios do regime tributário favorecido previsto no Projeto de Lei. Alerta-se, ainda, quanto ao grau de periculosidade de referidos produtos, o que poderá ser agravado pelo surgimento de pequenas empresas no setor, estimulado pelo diferencial de tributação do IPI*”.

Vê-se claramente na motivação do legislador para exclusão desse segmento econômico como potencial optante do SIMPLES a preocupação com eventuais planejamentos tributários que possam elidir a tributação, ameaçando a livre concorrência, bem como percebe-se preocupação especial com o grau de periculosidade dos produtos e a necessidade de proteção do consumidor. O temor com a proliferação de pequenas empresas de fogos de artifício é oriundo da maior dificuldade que surgiria no controle e fiscalização da fabricação de tais produtos, o que poderia ameaçar sua segurança e prejudicar os consumidores.

Aqui fica claro que as exclusões desses setores econômicos, além de não serem arbitrárias, aparentemente encontram fundamentos bastante relevantes na Constituição Brasileira. Resumidamente, temos: proteção da livre concorrência (possibilidade de o regime do SIMPLES criar uma vantagem desproporcional aos pequenos empresários); proteção dos consumidores (possibilidade de empresas menores fabricarem produtos de menor qualidade e, por isso, mais perigosos); proteção dos cofres públicos (setores estratégicos para a arrecadação). Poderíamos considerar, ainda, a proteção à saúde dos consumidores ou do meio ambiente, tendo em vista o risco inerente ao uso de alguns desses produtos (bebidas alcoólicas, armas, cigarros, automóveis no que tange ao meio ambiente). Não adentraremos agora em detalhe na análise de cada uma dessas possíveis finalidades que fundamentariam as exclusões em questão, pois tal tema será tratado extensivamente ao longo do trabalho.

Em suma, ressalvadas as hipóteses em que a atividade econômica em questão é realizada junto a outra atividade prevista nos §§5º-B a 5º-E do art. 18¹⁷ da referida lei complementar, qualquer empresa envolvida nas atividades proibidas terá que arcar com todos os tributos previstos na legislação comum, além de incidir em todos os custos de administração e pagamento de tais tributos, o que causa, portanto, um severo agravamento do ônus econômico dessas atividades ao empreendedor.

Como é sabido, o Brasil é país com extensa legislação tributária, tendo tributos cobrados nas três esferas federativas, sendo que para cada um desses tributos, há uma série de obrigações acessórias (muitas vezes redundantes) para manter o Fisco informado das atividades econômicas dos Contribuintes e facilitar a arrecadação. Em estudo realizado pela empresa *PriceWaterhouseCoopers*¹⁸ entre 2007 e 2008, que analisou sistemas tributários de 181 países e examinou o grau de facilidade encontrado por empresas de pequeno a médio porte ao resolver suas obrigações fiscais, constatou-se que *o Brasil é o país no mundo no qual tais empresas mais gastam horas para compreender e cumprir a legislação tributária. São 1.400 horas por ano gastas para esse fim. Desnecessário dizer que a diferença de custos para as empresas submetidas a tais exigências em comparação àquelas que gozam da vantagem oferecida pelo SIMPLES, qual seja, ter uma só guia de arrecadação de impostos e contribuições e uma modalidade concentrada de declaração de suas informações fiscais é descomunal.*

¹⁷ O referido artigo não lista as atividades de produção e venda em atacado de bebidas alcóolicas, cigarros, armamentos e derivados. A redação do art. 18 é a seguinte: “O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 5º-B Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços: (...)

§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; (...)

§ 5º-D Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar:

I - administração e locação de imóveis de terceiros; (...)

§ 5º-E. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas, e de transportes autorizados no inciso VI do caput do art. 17, inclusive na modalidade fluvial, serão tributadas na forma do Anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela correspondente ao ICMS prevista no Anexo I.

¹⁸ Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/brasil-pais-onde-mais-se-gasta-tempo-pagando-impostos-diz-pwc-450002>>. Acesso 27 jul. 2014.

Logo, a exclusão de tais empresas do SIMPLES implica não somente no aumento geral da carga tributária, bastante reduzida no sistema da LC n° 123/06, mas também provoca um gasto enorme para cumprimento da legislação tributária ordinária. Vejamos o exemplo das microcervejarias artesanais, que correspondem à pequena parcela de 1% do mercado de cervejas no Brasil¹⁹. Atualmente fora do SIMPLES, arcam com uma carga tributária líquida média (descontados créditos concedidos na entrada de insumos, por exemplo) de aproximadamente 60%²⁰. Se estivessem no SIMPLES, de acordo com o anexo II da LC n° 132/06 (destinado às indústrias), arcariam com uma carga tributária líquida média de 4,5% a 12,11%, dependendo da receita bruta anual apurada.

Poderíamos afirmar que não há problema nenhum em tal aberrante diferença, tendo em vista que, afinal de contas, o SIMPLES é um benefício fiscal, no qual União, Estados, Distrito Federal e Municípios abrem mão de receitas tributárias em prol de algum bem econômico maior, como o incentivo aos micro e pequenos empresários. Dentro dos limites da lei, qualquer discriminação a respeito de benefícios fiscais seria possível, afinal os entes tributantes os concedem por mera deliberação, que seria despida de critérios jurídicos, definida isto sim por interesses puramente políticos, conforme os interesses do governo.

O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, ao interpretar o inciso I do art. 151²¹ da Constituição Federal, aplicou a já mencionada tese do legislador negativo, entendendo que a concessão de benefícios fiscais é “*é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, cujo controle é vedado ao Judiciário*”²². É importante

¹⁹ PIATO, Matheus Stapassoli; REVILLION, Jean Philippe. *Restrições ao desenvolvimento das microcervejarias informais no Brasil*. **Revista Acta Ambiental Catarinense**, v. 10. n. 1/2, p. 9, 2013.

²⁰ Disponível em: <<http://www.jornaledicaodobrasil.com.br/site/cervejarias-artesanais-sofrem-com-a-falta-de-apoio-do-governo/>> e <<http://www.papodebar.com/impostos-cerveja-pertence-ao-governo/>>. Acesso em: 27 jul. 2014.

²¹ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

²² " Decreto 420/1992. Lei 8.393/1991. IPI. Alíquota regionalizada incidente sobre o açúcar. Alegada ofensa ao disposto nos arts. 150, I, II e § 3º, e 151, I, da Constituição do Brasil. Constitucionalidade. O Decreto 420/1992 estabeleceu alíquotas diferenciadas – incentivo fiscal – visando dar concreção ao preceito veiculado pelo art. 3º da Constituição, ao objetivo da redução das desigualdades regionais e de desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I da Constituição. A alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade.

destacar, ainda, que alguns impostos podem ter suas alíquotas modificadas livremente pelo Executivo, a exemplo do que é previsto no art. 153, §1º²³ da Constituição. Com a exceção do Imposto sobre Produtos Industrializados²⁴, que segue os critérios da seletividade e reduzida incidência na aquisição de bens de capital, os demais podem, em princípio, ter suas alíquotas modificadas por Decreto do Poder Executivo, conforme for conveniente ao atingimento das finalidades do governo.

A origem do SIMPLES, inclusive, seguia de certa forma essa lógica de concessão de benefícios conforme a conveniência dos entes federados: embora a Constituição ordenasse expressamente que tais benefícios deveriam ser concedidos às micro e pequenas empresas²⁵, não especificava em quais condições, de que modo, nem previa mecanismos de uniformização dos benefícios. Se observamos as legislações antecessoras à LC nº 123/06, que unificou todos os benefícios concedidos esparsamente pelos três entes federados aos micro e pequenos

Precedente. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes." (AI 630.997-AgRg, Relator Ministro Eros Grau, julgamento em 24/04/2007, Segunda Turma). Nesse sentido, ainda: "A Constituição, na parte final do art. 151, I, admite a 'concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país'. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR." (RE 344.331, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ de 14/03/2003). Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026"). (RE 344.331, Relatora Ministra Ellen Gracie, julgamento em 11/02/2003, Primeira Turma)

²³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

²⁴ Art. 153. (...). § 3º - O imposto previsto no inciso IV:

- I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
- II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
- III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
- IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

²⁵ Art. 179: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

empresários e revogou todos os anteriormente outorgados, veremos que era concedida, na medida do possível e conforme o arbítrio dos poderes tributantes, uma série de benefícios gradativos de desoneração tributária, redução de obrigações acessórias, entre outros²⁶, com grande liberdade quanto à sua configuração e quanto aos Contribuintes abrangidos, ocorrendo

²⁶ Vide a exposição de motivos da Lei Complementar nº 123/06, onde é feito um histórico das modificações em questão. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/355888.pdf>>: “Após a aprovação do Plano Real, em 1996, foi editada a Lei nº 9.317, instituindo um novo tratamento tributário, popularmente conhecido como SIMPLES, o qual, se apresentou a virtude de recriar regras fiscais favorecidas aos microempresários, teve um erro ao utilizar regras próprias para a consideração do que seriam microempresa ou empresa de pequeno porte, criando uma dicotomia no Direito Brasileiro entre os benefícios fiscais e os trabalhistas, previdenciários e creditícios. (...)”

Em 11 de dezembro de 1998, foi editada a Lei nº 9.732, alterando o limite de receita para enquadramento de uma empresa como sendo de pequeno porte, de R\$ 720.000,00 para R\$ 1.200.000,00. Além disso, como medida de equidade, permitiu-se que os contribuintes somente seriam retirados do regime a partir do mês seguinte ao da comunicação da exclusão pela Secretaria da Receita Federal.

A Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, corrigiu omissão verificada na lei anterior, ao tornar o dispositivo que tratava da exclusão do SIMPLES consentâneo com o aumento no limite de receita bruta das empresas de pequeno porte para R\$ 1.200.000,00. No aspecto estritamente empresarial, foi editada a Lei nº 9.841, de 1999, que, aproveitando a experiência anterior, regulou a simplificação de obrigações trabalhistas e previdenciárias, bem como fazendo a previsão de benefícios creditícios. Uma das principais inovações talvez tenha sido, em relação aos anteriores, a previsão de que as microempresas poderiam ajuizar ações nos juizados especiais cíveis. Com a edição da Lei nº 10.034, em 24 de outubro de 2000, facultou-se às creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental o ingresso no SIMPLES. Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.637, em 30 de setembro de 2002, o rol de empresas que podem optar pelo SIMPLES foi ainda mais ampliado, mediante a previsão de ingresso no Sistema das agências de viagem e turismo. Estas leis, em especial, nos trazem bastante felicidade, pois são frutos de projetos de nossa autoria e da persistência em atuar também no processo de conversão de Medidas Provisórias no Congresso Nacional com apresentação de emendas ao tema proposto.

Isso porque, à época da votação da Medida Provisória nº 66, de 2002, a qual foi convertida na Lei nº 10.637, do mesmo ano, tivemos firme atuação no sentido da inclusão, não só das agências de viagem e turismo, como também de diversos outros setores econômicos, como: permissionárias dos Correios, lotéricas, centro de formação de condutores ou autoescolas, corretores de seguros e escritórios de contabilidade.

A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, procurou ampliar ainda mais as empresas que poderiam optar pelo Simples, mas os dispositivos inovadores foram vetados pelo Sr. Presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva. Apesar disso, permaneceu no texto legal a norma que tornou possível o ingresso no Sistema pelas pessoas jurídicas que participassem de cooperativas de crédito. (...)

Com a edição da Lei nº 10.964, em 28 de outubro de 2004, foi assegurada a opção pelo SIMPLES das pessoas jurídicas que prestam serviços de manutenção e reparação de automóveis, caminhões, ônibus e outros veículos pesados; serviços de instalação, manutenção e reparação de acessórios para veículos automotores; serviços de manutenção e reparação de motocicletas, motonetas e bicicletas; serviços de instalação, manutenção e reparação de máquinas de escritório e de informática; e serviços de manutenção e reparação de aparelhos eletrodomésticos. Também tivemos importante atuação na manutenção de tais dispositivos, incluídos pelo Senado Federal, no texto da Medida Provisória nº 191, de 2004, em sua votação final na Câmara dos Deputados. A Lei nº 11.051, de 29 de dezembro desse mesmo ano, veio trazer algumas pequenas correções a essa norma.

Esse histórico do regime tributário aplicável à microempresa, evidencia que todas as modificações introduzidas na Lei do SIMPLES se deram com o intuito de flexibilizar o ingresso de pessoas jurídicas no mesmo, ainda que tenha havido um redesenho das alíquotas previstas para o recolhimento dos impostos devidos.

Isso demonstra que é fundamental ter-se em mente um novo desenho de Sistema que não se mostre tão restritivo quanto o anterior, a fim de evitar a eterna necessidade de criação de novos dispositivos regulando as hipóteses de proibição de ingresso no regime.

de maneira desordenada, observando-se grande diferença de tratamento por cada um dos entes federados.

Não obstante, uma mudança substancial na Constituição tornou menos relevante a discussão sobre a natureza do “benefício fiscal” às micro e pequenas empresas (se mero ato de ênfase política, com ampla margem de configuração dada a cada ente federado) e possibilitou a instituição de um regime que garantiria a toda e qualquer micro e pequena empresa um tratamento diferenciado e favorecido em relação às demais empresas, de maneira unificada nas três esferas federativas. Tal mudança em muito contribuiu para podermos afastar o argumento de que as inclusões e exclusões do SIMPLES são efetuadas discricionariamente pelos entes tributantes. É o que veremos a seguir.

1.2.1.2 A Emenda Constitucional nº 42/03 e a Matriz Constitucional do SIMPLES

Em 2003, a Emenda Constitucional nº 42 trouxe, dentre outras modificações, a seguinte alteração à Constituição Federal: inseriu no inciso III do art. 146 a alínea “d” e seu parágrafo único, com a seguinte redação:

“Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

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

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Embora o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte já tivesse consagração como princípio da ordem econômica brasileira (art. 170, IX²⁷ da Constituição) e tivesse

²⁷ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

obrigatoriedade de adoção pelo entes tributantes²⁸ (art. 179 da CRFB), não havia a previsão expressa de que tal tratamento poderia se dar de forma uniformizada nos três entes federados e com arrecadação centralizada e unificada de tributos, pelo contrário: a Constituição permitia que tais regimes especiais fossem concedidos por leis independentes nos três níveis federativos, o que certamente permitia a discussão sobre a margem de discricionariedade do poder político na aplicação ou não dos referidos benefícios.

A Constituição passou então a prever a possibilidade de instituição, via lei complementar, de um regime unificado e centralizado de arrecadação, com tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, ditando claramente a quais regras tal sistema será submetido: será opcional, unificado, etc.

Veja-se que, uma vez que o legislador complementar resolvesse instituir o referido regime diferenciado de tributação, não poderia adotá-lo parcialmente ou em fatias: deveria concedê-lo integralmente e de maneira equânime a todos os Contribuintes definidos em lei como micro e pequenas empresas. Essa exigência deriva não só da interpretação semântica dos próprios dispositivos em análise, mas do postulado do legislador coerente: diante de uma tomada de posição legislativa (instituição do regime único e centralizado de tributação favorecida a micro e pequenas empresas, nas exatas condições estabelecidas pela Constituição Federal), o legislador deve implementá-la de forma consequente e livre de contradições, sob pena de violar o princípio da igualdade²⁹.

Logo, todas as empresas enquadradas nos patamares limites de receita bruta anual estabelecidos pela lei poderiam, em tese, fruir do SIMPLES, independentemente do setor da atividade econômica exercida. Importante notar que o art. 179 da CF não se utiliza da expressão "*nos termos da lei*", que poderia dar a entender que o legislador infraconstitucional tem ampla discricionariedade de configuração. A dicção constitucional é "*microempresas e*

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

²⁸ Nesse sentido, pela obrigatoriedade: "haja vista a redação imperativa do dispositivo, que diz que a União, os Estados e os Municípios *dispensarão* tratamento favorecido (...)". SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 360-361.

²⁹ ÁVILA, Humberto. *O "postulado do legislador coerente" e a não-cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 175-183.

empresas de pequeno porte, assim definidas em lei". E o critério objetivo da lei é a receita bruta anual³⁰.

No momento em que o legislador assumiu que instituiria o regime em questão, a Constituição parece não permitir a exclusão de alguns Contribuintes que enquadrem-se como micro e pequenos empresários de maneira arbitrária, a não ser que houvesse uma razão ou finalidade também constitucionalmente fundada para tal discriminação, ainda que não expressamente revelada pelo legislador. É com base nessa afirmação que verificaremos, por exemplo, se o mero intuito arrecadatário vale como finalidade a justificar a exclusão de alguns Contribuintes considerados estratégicos para o abastecimento dos cofres públicos, ou se há algum outro fundamento constitucional que aponte no sentido de permitir a exclusão; ou ainda, pelo contrário, se tal exclusão viola outras finalidades e preceitos constitucionais, como a liberdade econômica e a igualdade. O fato é que alguma justificativa plausível deve existir para permitir a exclusão de alguns Contribuintes do SIMPLES, sob pena de tal exclusão ser mero ato arbitrário, o que é ato incompatível com o Estado de Direito.

1.2.1.3 O Problema das Exclusões do SIMPLES por Exercício de Atividade Econômica

Consoante vimos acima, a exclusão de alguns Contribuintes por mero exercício de atividade econômica já revela, por si só, problemas de coerência da parte do legislador que instituiu o regime. Com efeito, a Constituição tem uma “regra de competência” para a concessão de tratamento favorecido e beneficiado aos micro e pequenos empresários, que impõe a outorga de um regime tributário de beneficiamento de maneira categórica e direta (com caráter de regra, portanto³¹), bem como consagra um princípio que aponta para um estado ideal de coisas em que micro e pequenos empresários são favorecidos e beneficiados, de modo que não pode o poder público nem contrariar a referida regra, que não permite, em princípio, qualquer distinção entre Contribuintes (a delegação constitucional parece ser apenas para que a lei defina o que são micro e pequenos empresários), tampouco deixar de promover

³⁰ HARADA, Kiyoshi. **Simple nacional: inclusão de novos setores da atividade**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/68dq/simple-nacional-inclusao-de-novos-setores-da-atividade-kiyoshi-harada>>. Acesso em: 29 jul. 2014.

³¹ Veremos nos capítulos seguintes a força argumentativa e vinculante das regras em comparação com outras normas de conteúdo mais abstrato, como os princípios, que indicarão as finalidades constitucionais a serem perseguidas pelo Legislador e pelo Executivo, mas serão concretizados através das regras.

um ambiente favorável ao micro e pequeno empreendedor, exatamente o contrário do que fez ao excluir alguns setores econômicos do SIMPLES.

Conforme restará demonstrado a seguir, as regras constitucionais tem o maior peso argumentativo possível, de modo que seria necessário indicar uma finalidade suficientemente forte que justificasse a exclusão do SIMPLES em violação à referida regra de competência, além de que se faz necessário controlar a própria forma como tal finalidade foi perseguida do ponto de vista da igualdade, da proporcionalidade, da proibição do excesso e dos direitos fundamentais dos Contribuintes atingidos, como os direitos relacionados à liberdade econômica.

Esses problemas ora apontados revelam também um potencial desrespeito ao direito de livre iniciativa e livre exercício de profissão, já que o Fisco estaria praticamente impedindo empreendedores de pouco capital de desempenhar atividades em determinados mercados, em virtude dos ônus decorrentes da legislação tributária e da intensiva dominação de tais nichos por grandes grupos, como ocorre nos setores cervejeiro, armamentista e tabagista. Isso tolheria tanto seu direito de livremente escolher suas atividades econômicas como violaria o direito à livre concorrência, na medida em que uma concorrência “livre” exige um mínimo de igualdade de condições de competir no mercado, situação que depende, em muitos casos, de um regime tributário favorecido e simplificado ao pequeno empreendedor, que concorre com grandes conglomerados econômicos, que eventualmente exercem a mesma atividade econômica há mais tempo e já estão consolidados no mercado, com rede de fornecedores, clientes e processos produtivos estabelecidos.

Uma das grandes dificuldades da questão ora posta, no entanto, é identificar as tais finalidades que estão por trás da discriminação dos Contribuintes excluídos do SIMPLES no caso em questão. As vedações ao SIMPLES por exercício de atividade econômica são tão variadas e heterogêneas que identificar um motivo comum para sua vedação não é tarefa evidente. Como vimos acima, talvez a explicação mais plausível, exposta nos trabalhos preparatórios da LC nº 123/06, seja mesmo o fato de que os setores excluídos do SIMPLES concentram maior parte da arrecadação de tributos.

Em contrapartida, vimos também que considerações sobre eventual vantagem concorrencial desproporcional que um micro ou pequeno empreendedor possa vir a ter com

relação aos demais agentes de mercado (caso das empresas de fogos de artifício) ou até mesmo a necessidade de desestimular algumas atividades para proteção do consumidor (Fogos de artifício? Bebidas alcóolicas? Armamentos?) poderiam justificar a ausência de concessão do regime beneficiado do SIMPLES³². Poderíamos, outrossim, adicionar a proteção do meio ambiente, a busca pelo pleno emprego, enfim, quaisquer finalidades constitucionais que coubessem logicamente dentro dos motivos para exclusão de alguns campos da economia do SIMPLES.

O fato é que, para justificar as referidas exclusões do SIMPLES, poderíamos valer-mos de princípios constitucionais que apontem para algumas finalidades a serem atingidas com a referida discriminação, partindo do pressuposto de que não devemos presumir a má-fé do legislador e o emprego de mera arbitrariedade na criação de leis (pois, nesse caso, a medida já seria inconstitucional, violando todos os mandamentos constitucionais e sistemáticos que determinam que o Estado não seja guiado por meras arbitrariedades). Tais finalidades, evidentemente, deverão ser harmonizadas com eventuais normas que apontem em sentido oposto, impondo outras finalidades. É o que examinaremos nos capítulos seguintes.

Estamos, portanto, diante de um aparente *conflito de finalidades constitucionais*, a exemplo dos conflitos entre *estimular os micro e pequenos empreendedores* x *desestimular micro e pequenos empreendedores em atividades potencialmente nocivas à saúde dos consumidores*, ou ainda *proteger a arrecadação de tributos*. Nesse conflito, preponderaria aquela finalidade indicada por um princípio de maior importância, de maior “peso” constitucional? A perspectiva de *conflito* na aplicação dos princípios em um determinado caso concreto é adequada?

Para responder a essas perguntas, antes de passarmos à análise e teste de coerência constitucional do aparente conflito entre as finalidades que orientam a criação do SIMPLES (estímulo ao pequeno empreendedor, busca do pleno emprego, da livre iniciativa, da livre concorrência, da igualdade) e aquelas finalidades potencialmente justificantes da exclusão de alguns setores econômicos do SIMPLES (proteção dos cofres públicos, dos consumidores, da

³² Nesse sentido, JUSTEN FILHO, Marçal. **O estatuto da microempresa e as licitações públicas**. São Paulo: Dialética. 2007, p. 19-21. No mesmo sentido: PINGRET, Clóvis Sá Britto. *O estado como fomentador da iniciativa privada: o caso das micro-empresas*. In **Desenvolvimento econômico e intervenção do estado na ordem constitucional** - estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 54.

própria livre concorrência conforme o caso), precisaremos primeiro examinar como os princípios constitucionais interagem entre si, com as demais espécies normativas, como regras e postulados, e quais suas características no sistema constitucional brasileiro. Precisaremos, ainda, enfrentar a tese do legislador negativo e os paradigmas que lhe são subjacentes, tendo em vista o entrave teórico que eles representam para o enfrentamento da proposta do presente trabalho. É o que passaremos a examinar a seguir, após a exposição do outro caso concreto que orienta o presente estudo.

1.2.2 O PIS E A COFINS NÃO-CUMULATIVOS E O PROBLEMA DA VEDAÇÃO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE A MÃO-DE-OBRA DE PESSOAS FÍSICAS UTILIZADA COMO INSUMO NO FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS

Dentre os tantos tributos indiretos que são cobrados pelo Estado Brasileiro, as contribuições para o PIS e para a COFINS (doravante chamados de PIS/COFINS) certamente figuram entre os mais importantes e problemáticos. Tais contribuições, que tem como base de cálculo a receita auferida pelas empresas, são exigidas tanto no regime cumulativo, em que se tributa igualmente todos os Contribuintes independentemente do que foi cobrado nas etapas anteriores de um determinado ciclo econômico (com alíquotas que no geral somam 3,65%) quanto no regime não-cumulativo, em que se concede créditos sobre a aquisição de insumos para produção de bens e serviços, calculados normalmente com as mesmas alíquotas usadas para a cobrança das referidas contribuições (que somadas correspondem geralmente a 9,25%). Ou seja, eleva-se a alíquota cobrada, mas concede-se créditos ao Contribuinte, a fim de que somente seja exigido (idealmente) o valor agregado por ele ao produto ou ao serviço dentro de um determinado ciclo econômico, perseguindo um ideal de neutralidade da tributação. É dessa segunda modalidade que tratemos no presente trabalho.

A matriz constitucional de tais contribuições é o art. 195 da Constituição Federal, que dispõe o seguinte:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)

b) a receita ou o faturamento; (...)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Observa-se que a Constituição outorgou à lei a possibilidade de definir livremente para quais setores tais contribuições serão não-cumulativas. Não obstante, aplicando-se a mesma lógica que utilizamos no caso do SIMPLES, quando o legislador ordinário resolvesse instituir o referido regime não-cumulativo para um determinado setor de atividade econômica, não poderia adotá-lo parcialmente ou em fatias: deveria, mais uma vez, concedê-lo de maneira igualitária a todos os Contribuintes daquele setor econômico, tanto pelo que se infere da interpretação semântica do §12º acima, como pelo já mencionado postulado do legislador coerente, que determinaria a implantação da não-cumulatividade de forma decisiva e não-contraditória, respeitando o princípio/postulado da igualdade³³. A outorga constitucional de poder ao Legislativo não lhe dá ampla margem de configuração da lei, devendo essa estar adstrita aos limites dados pela Constituição³⁴.

Há ainda abertura ao legislador para realizar discriminações tributárias, determinando que diferentes alíquotas e bases de cálculo podem ser adotadas em razão da atividade econômica dos Contribuintes, do uso intensivo da mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Alíquotas diferentes, no entanto, não implicam em possibilidade de se violar o regime não-cumulativo, mas apenas permitem discriminar Contribuintes com ônus tributários distintos dentro de um mesmo regime e lógica de

³³ ÁVILA, Humberto. *O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 175-183.

³⁴ Nesse sentido vai a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

“O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade - que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive due process of law - acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV). Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.” (ADI-MC 1407/DF, Relator Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno. DJ de 24/11/2000)”

arrecadação. A competência tributária somente se exerce nos exatos limites estipulados pela Constituição. Pois bem. As leis federais que instituíram tais contribuições na forma não-cumulativa são as Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS). Elas contêm muitos dispositivos semelhantes, e para ilustrar o caso concreto examinado neste trabalho, utilizaremos a segunda lei. Ao instituir a contribuição em questão, a lei dispõe o seguinte:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Observa-se que, em um primeiro momento, a lei permitiu aos Contribuintes sujeitos ao regime não-cumulativo a apropriação de créditos sobre o valor dos insumos utilizados na prestação de serviços e na produção de bens. Posteriormente, tratou de vedar a apropriação de créditos sobre alguns insumos específicos, a começar pelo fornecimento de mão-de-obra paga a pessoas físicas. Ou seja, em função do *tipo de insumo*, não haveria direito ao crédito, discriminando-se aqueles Contribuintes que utilizam a mão-de-obra de pessoas físicas para

gerar as receitas tributadas posteriormente pelas elevadas alíquotas do regime não-cumulativo do PIS/COFINS. Aqui, mais uma vez, cabe indagar se tal discriminação é arbitrária, destituída de propósito, ou se tem uma motivação ou finalidade.

A observação dos demais insumos vedados expressamente pela lei dá um bom indício das razões pelas quais tal tipo de insumo não gera créditos de PIS/COFINS: situações em que é ausente o recolhimento das contribuições na etapa imediatamente anterior da cadeia de produção (isenção, não-incidência e alíquota zero), bem como quando os insumos são adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior (não-contribuintes). Logo, a motivação para essa exclusão parece ser a seguinte: se não há recolhimento na etapa anterior da cadeia produtiva do bem ou do serviço, não há porque se conceder créditos, pois a não-cumulatividade diria respeito tão somente ao abatimento de valores anteriormente recolhidos.

Nesse contexto, algumas indagações colocam-se do ponto de vista da liberdade econômica e da igualdade: um Contribuinte que utilize majoritariamente como insumo a mão-de-obra de pessoas físicas e que está no regime não-cumulativo terá que suportar ônus econômico consideravelmente mais alto que os demais, prejudicando sua livre participação e desembaraçada concorrência no mercado? Não estaria a legislação incentivando os Contribuintes a substituir a contratação direta de mão-de-obra pela contratação de pessoas jurídicas terceirizadas, diminuindo a geração de postos de trabalho diretos? Tal incentivo está de acordo com a busca do pleno emprego e da diminuição das desigualdades sociais, ou ainda da valorização do trabalho humano? A finalidade que justificou a instituição do regime não-cumulativo (evitar o indesejável acúmulo de carga tributário ao longo do ciclo econômico³⁵)

³⁵ Vide, nesse sentido, a exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/03, que embasou a Lei nº 10.833/03 (Grifos nossos):

1.1. **“O principal objetivo das medidas ora propostas é de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.**

2. DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, **por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito**, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.

não estaria sendo violada pela exclusão casuística de alguns insumos específicos (mão-de-obra de pessoas físicas)?

As discussões a respeito do alcance da não-cumulatividade, de suas nuances jurídicas e do dever de neutralidade³⁶ da tributação são extensas e já foram objeto de diversos estudos. Não é objetivo do presente trabalho examinar detalhadamente essas questões, pois cada uma delas justificaria por si só uma dissertação a parte. Há vários argumentos no sentido de estender o conceito de insumo para fins de apuração de créditos, com base, por exemplo, em um critério de insumo “financeiro”³⁷; argumentos relacionados à natureza da não-cumulatividade e à neutralidade tributária³⁸; argumentos relacionados à igualdade³⁹. A

5. Cumpre esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia.

6. A contribuição não-cumulativa que está sendo instituída tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

8. **No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de bens e serviços que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação, como é o caso de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas.**

9. Optou-se, então, **com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos, em conceder um crédito presumido calculado mediante setenta por cento da alíquota fixada**, aplicada sobre o valor das aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, efetuadas pelo setor agro-industrial, atribuindo competência à Secretaria da Receita Federal para estabelecer limites de valor, por espécie de bem ou serviço, para as aquisições realizadas.”

³⁶ Cabe destacar que a neutralidade é apenas relativa, ou seja, não pode *a priori* a tributação prejudicar (injustificadamente) mais um Contribuinte do que outro e gerar desequilíbrio concorrencial. Como adverte Alberto Deodato, falando da neutralidade absoluta, “*não há mais neutralidade de tributos. Mediatos ou imediatos, eles têm efeitos muitas vezes absolutamente transformadores da vida econômica, social e política da nação*”. Conforme DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 114.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *A não-cumulatividade no PIS/COFINS*. In **PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 60-64; MARTINS, Natanel. *O conceito de insumos na sistemática do PIS e da COFINS*. In **PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 207; CASTRO E SILVA, Eric. Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não cumulativos. CASTRO E SILVA, Eric. Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não cumulativos. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 170, São Paulo: Oliveira Rocha, 2009, p. 30.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 728-747, vendo na não-cumulatividade tanto um princípio ligado à neutralidade concorrencial da tributação, como uma regra que impede a cobrança de tributo sobre uma base de cálculo já tributada, reconhecendo inclusive o direito ao crédito nos casos de insumos sujeitos à isenção e não incidência, na mesma proporção em que seria cobrado o imposto caso não houvessem tais desonerações no ciclo anterior da cadeia produtiva.

³⁹ Entre outros argumentos, ÁVILA, Humberto. *Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação dos princípios da igualdade, da liberdade de profissão, da defesa do meio ambiente, da livre concorrência e da não-cumulatividade*. In **Revista Dialética de**

questão é bastante controversa na doutrina e, especialmente, na jurisprudência, onde encontramos julgados nos mais diversos sentidos⁴⁰.

De fato, não há na legislação uma definição objetiva do conceito de insumos para fins de apuração dos créditos no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, apenas uma referência genérica a bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Isso levou a doutrina e a jurisprudência a extensos debates para definir o referido conceito, ora equiparando-o ao chamado "crédito físico" da legislação do IPI (tal qual previsto na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 404/04), ou seja, aqueles insumos que ou incorporam-se à mercadoria produzida, ou são totalmente consumidos por contato direto com essa, bem como os serviços utilizados diretamente para sua produção, ora dando direito ao creditamento de toda e qualquer despesa necessária e essencial à geração, manutenção e aperfeiçoamento dos produtos e receitas do contribuinte, equiparando o conceito de "insumo" ao conceito de "despesa necessária" nos termos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Entre essas alternativas, uma infinidade de propostas intermediárias surgiu, como aquela que somente permite a dedução de custos diretamente relacionados à área produtiva, sem que necessariamente os insumos "toquem fisicamente" o bem produzido.

Direito Tributário, nº 170, São Paulo: Oliveira Rocha, 2009, p. 151 e ss.; FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *A igualdade no aproveitamento de créditos na Cofins e PIS não cumulativos*. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 149, São Paulo: Oliveira Rocha, 2008, p. 77 e ss.

⁴⁰ O primeiro exemplo é a jurisprudência administrativa. Vejamos a solução de consulta abaixo, que trata do caso em questão.

Solução de Consulta nº 195, de 30 de agosto de 2013, da 8ª Região Fiscal:

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CONTRATAÇÃO DE EM-PRESA DE MÃO-DE-OBRA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE

Geram direito à apuração de créditos de Cofins, conforme os expressos mandamentos do art.3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios com a aquisição de "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens". Salvo no caso de trabalho temporário, a contratação de trabalhadores por meio de empresa interposta, para execução da atividade-fim da pessoa jurídica, não é admitida pela legislação nacional. Não se caracterizam como dispêndios com insumos e, portanto, não geram créditos, dispêndios da pessoa jurídica com atividade-meio. Quanto ao caso de contratação de empresa de mão-de-obra temporária que disponibilize trabalhadores a serem utilizados na execução da atividade-fim, tal contrato envolve o agenciamento, o recrutamento e a disponibilização da mão-de-obra. Serviços de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra não são aplicáveis, senão de forma indireta, na produção ou fabricação de bens, ou seja, não se caracterizam como insumos dessa atividade, ao passo que a disponibilização da mão-de-obra, uma obrigação de dar, além de sequer se tratar de bem ou serviço, o que já a retira do alcance do art.3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, igualmente não tem como ser objeto de aplicação, senão indireta, na produção ou fabricação de bens, uma vez que não se confunde com o próprio trabalho temporário, o qual é prestado por pessoa física, conforme estabelece de forma expressa o art.2º da Lei nº 6.019, de 1974. Portanto, também os pagamentos decorrentes de contratação de empresa de mão-de-obra temporária não têm como gerar direito à apuração de créditos de Cofins. No que toca ao próprio trabalho temporário, embora ele seja aplicável à produção ou fabricação de bens, não enseja apuração de crédito de Cofins o valor "de mão-de-obra paga a pessoa física", por disposição expressa do art.3º, § 2º, I, da Lei nº 10.833, de 2003.”

Pegemos o exemplo dos gastos com manutenção de bens e equipamentos, a fim de ilustrar as variações da jurisprudência. Após um período de instabilidade, consolidou-se no âmbito das Superintendências da Receita Federal (SRRF), da 6ª a 10ª Regiões Fiscais, o entendimento de que *"os dispêndios de manutenção de máquina e equipamento utilizado diretamente na fabricação de produtos destinados à venda, relativos a partes e peças de reposição que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, adquiridas de pessoa jurídica domiciliada no País,(...) e os dispêndios com os serviços de manutenção de máquina (...) enquadram-se como insumo e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes"*⁴¹.

Ante tal quadro, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª instância administrativa federal) veio a analisar a questão em diversas oportunidades, dando conceitos diversos de insumo para casos iguais ou semelhantes, dentro os quais podemos citar os seguintes: (i) adotando como conceito de insumo qualquer despesa necessária, tal qual definida pela legislação do IRPJ, e concedendo créditos de PIS e COFINS nos gastos com manutenção: acórdão 3202000.423, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, de Relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, julgado em 25/01/2012, unânime; (ii) Adotando como conceito de insumo aquele da INSRF 404/04, negando créditos de PIS e COFINS para o pagamento de serviços de manutenção: acórdão 203-12.449, da 3ª Câmara da 2ª Seção, de Relatoria do Conselheiro Antônio Bezerra Neto, julgado em 17/10/2007, por maioria (quatro votos a três); (iii) Adotando conceitos intermediários, tais como *"serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou serviços prestados"*, ou *"elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção*

⁴¹ Conforme Solução de Consulta nº 147/10, de lavra da Fiscal Lourdes Luvison, da 10ª SRRF, datada de 22/02/2011. Em sentido contrário:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação."

(DRJ de Porto Alegre, 2ª Turma, Acórdão nº 10-31.826, publicado em 26/05/2011)

destes últimos" Acórdão 3302001.781, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção⁴², de Relatoria da Conselheira Fabíola Keramidas, julgado em 22/08/2012, por maioria de votos (cinco votos a um), concedendo créditos por despesas com serviços de manutenção e peças de reposição

Do exposto acima, verifica-se que não somente o CARF não tem um conceito definido de insumos para PIS e COFINS, como chega a conclusões diversas quando afirma estar aplicando o mesmo conceito⁴³ (de bens e serviços aplicados diretamente na produção, necessários e essenciais para a produção de bens e prestação de serviços). Embora haja variação no CARF quanto ao efetivo conceito de insumos, percebe-se que a maioria dos julgados adotou o entendimento de que são todos aqueles bens ou serviços aplicados diretamente na produção e que sejam necessários para manter, aperfeiçoar ou estabelecer um determinado processo produtivo.

No Judiciário, há também precedentes nos mais diversos sentidos. No âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), por exemplo, os precedentes também variam quanto ao conceito de insumo⁴⁴. O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, ainda não

⁴² Essa mesma Turma nega o referido crédito nos acórdãos 330201.520 e 330201.516, em decisões proferidas por maioria (quatro votos a três) em 21/03/2012, em processo de relatoria do Conselheiro José Antonio Francisco, mas em situação na qual a contribuinte não discriminou com clareza quais despesas de manutenção estavam relacionadas à sua área produtiva e quais não estavam, bem como não logrou êxito na comprovação de que todas suas despesas de manutenção eram relacionadas à área de produção. Os votos divergentes eram favoráveis à Contribuinte neste aspecto. Ainda nesse sentido: Acórdão 3402001.695, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, de Relatoria do Conselheiro Fernando D'Eça, julgado em 21/03/2012, julgado por maioria (quatro votos a dois); Acórdão 3302-00.360, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, de Relatoria do Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, julgado em 19/03/2010, unânime, concedendo créditos para óleos lubrificantes, filtros e gases utilizados em empilhadeiras da área produtiva. Em sentido contrário: Acórdão 3302001.798, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, de Relatoria do Conselheiro José Antônio Francisco, julgado em 26/09/2012, julgado por maioria (sete votos a três), negando créditos na manutenção de caldeiras, porque tais gastos seriam "posteriores à produção dos bens".

⁴³ A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (órgão máximo de julgamento do CARF) manifestou-se em duas ocasiões no seguinte sentido: (i) Acórdão 9303-01.035, de Relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, julgado em 23/08/2010, unânime, concedendo créditos sobre despesas com remoção de resíduos industriais, combustíveis e lubrificantes empregados no maquinário produtivo da empresa; (ii) Acórdão 930301.740, de Relatoria da Conselheira Nanci Gama, julgado em 09/11/2011, julgado por maioria (sete votos a três) concedendo créditos sobre despesas com uniformes sanitários de indústria avícola, adquiridos por exigência legal.

⁴⁴ Adotando como conceito de insumo qualquer despesa necessária, tal qual definida pela legislação do IRPJ, e concedendo créditos de PIS e COFINS: Apelação 5006556-81.2010.404.7000/PR, 1ª Turma, Relator Des. Joel Ilan Paciornik, julgado em 19/10/2011, unânime; e Apelação 5003839-66.2010.404.7107/RS, 1ª Turma, Relatora Des. Maria Labarrère, julgado em 25/04/2012, unânime;

Adotando como conceito de insumo semelhante àquele da INSRF 404/04; "*Somente bens e serviços aplicados diretamente na fabricação do bem ou prestação do serviço e vinculados à atividade fim do contribuinte*",

analisou a questão a fundo, salvo casos esparsos, dentre os quais podemos citar os acórdãos proferidos nos Recursos Especiais nº 1.133.895-RN (unânime) e nº 1.215.773-RS (por maioria, vencido o relator), ambos julgados em 2010, em que a Corte inclina-se à aplicação do conceito de insumo como aquele bem ou serviço indispensável à produção de bem/fornecimento de serviço, ainda que não constitua a atividade principal do contribuinte. O Supremo Tribunal Federal está na iminência de examinar a questão, visto que reconheceu, em 04 de setembro de 2014, a existência de repercussão geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 790.928, para exame da matéria à luz do princípio da não-cumulatividade⁴⁵.

Não obstante, é grave a violação à liberdade econômica gerada pelo efeito prático de desestímulo de uma onerosa tributação sobre receita⁴⁶, especialmente quando um tipo de

afastado, porém, o critério do "crédito físico": (i) Apelação 5006922-77.2011.404.7100/RS, 1ª Turma, Relatora Juíza Federal Carla Evelise, julgado em 16/01/2013, unânime, negando créditos de PIS e COFINS nos gastos com manutenção de frota de veículos de indústria de biscoitos, por não estarem ligados diretamente à produção; (ii) Apelação 2006.71.11.000427-4/RS, 1ª Turma, Relatora Des. Maria Labarrère, julgado em 06/10/2010, unânime, negando créditos de PIS e COFINS nos gastos com manutenção de peças de reposição consumidas na produção; (iii) Adotando conceitos intermediários, tais como "*Os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita*": Apelação 0000007-25.2010.404.7200/SC, Relator Juiz Federal Leandro Paulsen, julgado em 26/06/2012, unânime; Apelação 0001590-19.2012.404.9999/RS, Relator Juiz Federal Carlos Cervi, julgado em 28/02/2013, unânime.

⁴⁵ RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, CF/88. PIS. COFINS. ARTIGO 3º, NOTADAMENTE INCISO II E §§ 1º E 2º, DAS LEIS Nºs 10.833/2003, 10.637/2002. ARTIGO 31, § 3º, DA LEI Nº 10.865/2004. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. (ARE 790.928 RG, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 15/08/2014)

⁴⁶ Em estudo realizado no intuito de identificar o suposto impacto de desoneração das contribuições para o PIS/COFINS, constatou-se que, para o setor de prestação de serviços, ocorreu justamente o contrário: onerou-se ainda mais os Contribuintes. Nesse sentido é o seguinte artigo: FERREIRA, Erika Borges; GALLO, Mauro Fernando; PARISI, Cláudio. **O impacto econômico do PIS e da COFINS não-cumulativos nas empresas prestadoras de serviço.** In XX Simpósio de Engenharia de Produção. Disponível em <<http://pt.slideshare.net/berbone/7o-impacto-economico-do-pis-e-da-cofins-no-cumulativos-nas-empresas-prestadoras-de-servio>>. Acesso em 30 mar. 2015.

Na mesma linha, para o setor da construção civil:

“As empresas ligadas ao setor da construção civil poderão continuar a recolher o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com base no critério de cumulatividade. Isso é o que estabelece a Lei 11.434, sancionada pelo presidente Luiz Inácio Lula da Silva e publicada em 29 de dezembro último. A nova legislação amplia por mais dois anos o prazo que, em princípio, terminaria no final do ano passado. Dessa forma, a tributação com base nesse regime será possível até 31 de dezembro de 2008. (...)

‘Quando comparamos a planilha de gastos das construtoras verificamos que grande parte delas se destina à contratação de mão-de-obra, o que não gera crédito. O setor, então, que sempre lutou pela vigência do regime não cumulativo ficou rendido com essa situação’, disse o tributarista, acrescentando que as despesas com os empregados não prejudicam outras áreas de atuação, como a indústria, visto que, nesses setores, os créditos podem ser facilmente debitados com a comercialização dos produtos que fabricam.

distorção dessa magnitude atinge um grupo específico de Contribuintes⁴⁷, quais sejam, aqueles que usam intensivamente a mão-de-obra de pessoas físicas. É especialmente com foco nessas violações à liberdade econômica e à igualdade que examinaremos o caso exposto, uma vez que são esses os argumentos que podem contribuir para a construção teórica do presente estudo.

‘Uma indústria automatizada tem menos funcionários que, portanto, constituem peso menor na folha de pagamento. Isso é o oposto do que ocorre na construção civil, cujo trabalho humano se faz mais intensa’, destacou.”

Em **“Construtoras continuam a recolher PIS e Cofins por regime cumulativo”**. Disponível em <http://www.azevedosette.com.br/pt/noticias/construtoras_continuam_a_recolher_pis_e_cofins_por_regime_cumulativo/786>. Acesso em 29 mar. 2015.

⁴⁷ Para compensar tal problema, o governo vem concedendo créditos presumidos aos setores afetados, mas de forma esparsa, confirmando a distorção econômica gerada por essa discriminação tributária. Nesse sentido:

“Tramita na Câmara o Projeto de Lei 3170/12, do deputado Laercio Oliveira (PR-SE), que inclui as empresas fornecedoras de mão de obra temporária e prestação de serviços de limpeza e conservação no rol de beneficiários do regime de cumulatividade do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

‘Não podemos permitir que um dos setores mais significativos do mercado econômico brasileiro, possuidor do insumo mais importante (a mão de obra), seja prejudicado por um esquecimento injustificado’, diz o deputado. Para ele, não há razão plausível para a não inclusão e, portanto, ela só pode ser entendida como um ‘lapso de memória do legislador’.

Histórico

O deputado faz um histórico das mudanças ocorridas no regime de cumulatividade do PIS/Cofins e cita que, até 2003, o setor da terceirização do trabalho também era beneficiário.

“Essa categoria patronal acabou por ser excluída do benefício e submetida a uma sistemática de não-cumulatividade da incidência do PIS e da Cofins. Dessa maneira, permitiu o direito ao crédito referente a insumos da prestação do serviço, mas, em contrapartida, vedou expressamente o direito ao crédito referente ao valor pago de mão de obra à pessoa física”, explica Laercio Oliveira.

O resultado, diz ele, foi uma substancial elevação do impacto fiscal da atividade - um aumento de mais de 100% no montante do tributo recolhido pelas empresas prestadoras de serviço de mão de obra temporária.

Com a vedação, acrescenta o deputado, essas empresas “foram visceralmente atingidas com uma brutal tributação sobre o seu faturamento, porque o seu único insumo (a mão de obra) não dá direito a crédito fiscal”.

Para Laercio Oliveira, trata-se de uma “inócua e injusta sistemática contributiva, que ofende os preceitos constitucionais que versam sobre o tratamento igual entre contribuintes da mesma categoria”. Em **Terceirização de mão de obra pode se beneficiar do regime do PIS/Cofins**. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/423167-TERCEIRIZACAO-DE-MAO-DE-OBRA-PODE-SE-BENEFICIAR-DO-REGIME-DO-PISCOFINS.html>>. Acesso em 30 mar. 2015.

1.3 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS DO EXAME DOS PRINCÍPIOS DA LIBERDADE ECONÔMICA, DA IGUALDADE E DOS DEMAIS PRINCÍPIOS RELACIONADOS À ORDEM ECONÔMICA E À TRIBUTAÇÃO - FINALIDADES CONSTITUCIONAIS, MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO, ESPÉCIES NORMATIVAS E EFICÁCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Como referido acima, a questão da interação das normas constitucionais da ordem econômica e do sistema constitucional tributário exige uma definição prévia da espécie e da eficácia atribuídas às referidas normas. Há que se verificar, por exemplo, se alguns dispositivos da ordem econômica (como aqueles do art. 170 da Constituição, que definem que são princípios da ordem econômica a livre iniciativa, a livre concorrência, a propriedade privada, a função social da propriedade, entre outros) fundamentam meros programas, diretrizes ou recomendações a serem seguidas pelo Executivo e pelo Legislativo na elaboração e cumprimento das leis, revelando muito mais alguma preferência ideológica ou política da Constituição do que fundamentando comandos de caráter deontológico; ou se tais dispositivos fundamentam princípios com caráter iminente de norma jurídica, apontando para uma finalidade, um estado ideal de coisas a ser perseguido e atingido tanto pelo Executivo e Legislativo quanto pelo Judiciário enquanto aplicador do direito.

Outrossim, como vimos na introdução, o corte metodológico feito pela doutrina tradicional de direito tributário leva a um enfrentamento diminuto de algumas questões como o controle de atingimento de finalidades e dos efeitos econômicos práticos da tributação, bem como à desconsideração desses temas como determinantes para a interpretação de normas. Dessa forma, para que os princípios da ordem econômica tenham eficácia como norteadores da tributação e como expressão de alguns direitos fundamentais dos Contribuintes, há que se partir de um paradigma metodológico para o direito tributário que admita o controle jurídico dos efeitos posteriores da tributação e atribua-lhes efeitos também jurídicos.

Precisaremos, ainda, enfrentar a tese do legislador negativo e os paradigmas que lhe são subjacentes, tendo em vista o entrave teórico que ela representa para o enfrentamento da proposta do presente trabalho e, principalmente, para a realização da igualdade como postulado e princípio jurídico.

Pois bem. Muito ainda se leciona nas universidades que o *juiz é a boca da lei*, no sistema de separação de poderes idealizado por Montesquieu. Diria ele que o juiz nada mais é

“senão a boca que pronuncia as palavras da lei, seres inanimados que desta não podem moderar a força nem o rigor⁴⁸”. Perseguindo esse ideal de racionalidade, seriedade e imparcialidade no Direito (mas não necessariamente adotando estritamente o modelo de Montesquieu⁴⁹), que seria o modo pelo qual se controlaria o arbítrio judicial e se realizaria o sistema de freios e contrapesos dos poderes como garantidor da liberdade individual, autores influentes como Kelsen e Hart seguiram uma corrente de pensamento que almejava um método rigorosamente científico de aplicação de direito e uma separação entre direito e moral (com diferentes gradações, a depender do autor), chamada de *positivismo jurídico*.

Para os adeptos dessa corrente, nas palavras de Bobbio, o que interessa ao jurista é a validade de uma norma, e não a sua justiça, questão que para Kelsen seria tomada de subjetividade e irracionalidade⁵⁰. Essa corrente tem nuances consideráveis, cada uma admitindo uma maior ou menor equivocidade dos textos legais e um papel mais ou menos importante do intérprete na atribuição de sentido aos textos⁵¹. Dworkin sintetiza o positivismo

⁴⁸ MONTESQUIEU, **Do espírito das leis**, p. 137. Tradução: Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

⁴⁹ HART, Herbert. **The concept of law (1961)**, 3ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 353-354. Vale lembrar que o modelo de separação de poderes inspirou outras doutrinas, como a escola exegetica.

⁵⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. 5. ed. São Paulo: EDIPRO, 2012, p. 60.

⁵¹ Para Hart, por exemplo, há uma divisão entre as chamadas zonas de certeza e zonas de penumbra dos enunciados normativos, nas quais, respectivamente, o intérprete apenas declara uma norma preexistente, ou pratica verdadeira criação da norma, quando há indeterminação do conteúdo do texto, o que ocorreria em casos excepcionais. HART, Herbert. **The concept of law (1961)**, 3ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 124-136.

Kelsen, por exemplo, mesmo seguindo a corrente positivista, vai admitir que, dentre os significados possíveis identificados pelo intérprete, esse escolherá algum deles conforme sua vontade. KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 5. ed.. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Armênio Amado, 1979, p. 249-250. (Coleção Stvdivm.): “*Se queremos caracterizar não apenas a interpretação da lei pelos tribunais ou pelas autoridades administrativas, mas, de modo inteiramente geral, a interpretação jurídica realizada pelos órgãos aplicadores do Direito, devemos dizer: na aplicação do Direito por um órgão jurídico, a interpretação cognoscitiva (obtida por uma operação de conhecimento) do Direito a aplicar combina-se com um ato de vontade em que o órgão aplicador do Direito efetua uma escolha entre as possibilidades reveladas através daquela mesma interpretação cognoscitiva. Com este ato, ou é produzida uma norma de escalão inferior, ou é executado um ato de coerção estatuído na norma jurídica aplicanda.*

Através deste ato de vontade se distingue a interpretação jurídica feita pelo órgão aplicador do Direito de toda e qualquer outra interpretação, especialmente da interpretação levada a cabo pela ciência jurídica. A interpretação feita pelo órgão aplicador do Direito é sempre autêntica. Ela cria Direito. Na verdade, só se fala de interpretação autêntica quando esta interpretação assume a forma de uma lei ou de um tratado de Direito internacional e tem caráter geral, quer dizer, cria Direito não apenas para um caso concreto mas para todos os casos iguais, ou seja, quando o ato designado como interpretação autêntica represente a produção de uma norma geral. Mas autêntica, isto é, criadora de Direito é-o a interpretação feita através de um órgão aplicador do Direito ainda quando cria Direito apenas para um caso concreto, quer dizer, quando esse órgão apenas crie uma norma individual ou execute uma sanção. A propósito importa notar que, pela via da interpretação autêntica, quer dizer, da interpretação de uma norma pelo órgão jurídico que a tem de aplicar, não somente se

jurídico com três assunções principais: *i*) o direito seria o conjunto de regras que determina os comportamentos a serem punidos ou coagidos pelo poder público, identificadas não pelo seu conteúdo, mas pelo seu *pedigree*, que seria sua validade, determinada pela maneira pela qual foram elaboradas e por quem as elaborou; *ii*) o conjunto dessas regras e somente ele caracterizaria o direito, e tal direito seria objeto de aplicação por alguma autoridade institucional; *iii*) a obrigação jurídica surgiria da subsunção de um caso concreto ocorrido no âmbito de aplicação da norma⁵².

Em suma, segundo os juristas que adotaram o positivismo jurídico, em grande parte dos casos (mormente os chamados “casos fáceis”), partindo-se do pressuposto de que o juiz recebe do legislador as normas e que o jurista conhece os fatos do mundo, restaria ao aplicador apenas realizar uma operação mecânica para verificar a adequação entre o fato e a norma. Com isso, em um modelo deveras simplificador (adotado apenas para fins de síntese explicativa), a aplicação do direito seria, essencialmente, uma operação lógico-dedutiva, que infere da norma jurídica a solução aplicável aos fatos que nela se “encaixam”⁵³. Essa simplificação metodológica conferira, em tese, maior segurança e menor arbitrariedade na aplicação do direito.

O positivismo jurídico exerce até hoje forte influência nos tribunais⁵⁴. A doutrina tributária brasileira, perseguindo o mesmo ideal de imparcialidade e rigor científico (no sentido de procura por um método sério, racional e controlável intersubjetivamente), abraçou o referido paradigma em grande parte e acabou furtando-se de abarcar o exame e controle do atingimento de finalidades e efeitos da tributação sob o seu rigoroso método de aplicação silogística das regras de competência tributárias, relegando tais questões ao direito

realiza uma das possibilidades reveladas pela interpretação cognoscitiva da mesma norma, como também se pode produzir uma norma que se situe completamente fora da moldura que a norma a aplicar representa. Através de uma interpretação autêntica deste tipo pode criar-se Direito, não só no caso em que a interpretação tem caráter geral, em que, portanto, existe interpretação autêntica no sentido usual da palavra, mas também no caso em que é produzida uma norma jurídica individual através de um órgão aplicador do Direito, desde que o ato deste órgão já não possa ser anulado, desde que ele tenha transitado em julgado. E fato bem conhecido que, pela via de uma interpretação autêntica deste tipo, é muitas vezes criado Direito novo - especialmente pelos tribunais de última instância.” (Grifamos)

⁵² DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge, Harvard University Press, 1977, p. 27-28.

⁵³ COSTA, Alexandre Araújo. **Direito e método: diálogos entre a hermenêutica filosófica e a hermenêutica jurídica**. 2005, 181 f. Tese (Doutorado) – Universidade Nacional de Brasília, 2005.

⁵⁴ DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge, Harvard University Press, 1977, p. 27.

financeiro⁵⁵, tendo em vista uma dita tendência dessas questões à politização e parcialidade. Dentre outros problemas, esse preocupante atrofiamento funcional dá ainda mais suporte à utilização da tese do legislador negativo pelo Judiciário, conforme veremos a seguir, considerando a “discrecionalidade” costumeiramente atribuída ao Legislativo pelo Judiciário na concessão de incentivos fiscais.

Ademais, a metodologia do positivismo jurídico parte do problemático pressuposto de que existe um sentido preexistente e facilmente auferível para boa parte dos enunciados normativos (casos fáceis), uma *verdade por trás do texto*⁵⁶. Não obstante, os textos só têm significado porque alguém os interpreta. A linguagem sempre permitirá alguma margem para discussão⁵⁷. O que ocorreria de fato, portanto, na atividade interpretativa é a cognição pelo operador do direito *tão somente dos enunciados textuais que compõe as normas e dos seus sentidos mínimos possíveis*⁵⁸, e não de um eventual significado único que os enunciados representem, ainda que o texto aparente ter um sentido inequívoco facilmente “verificável” pelo intérprete. Nesse sentido, Riccardo Guastini leciona que não há correspondência necessária entre norma e dispositivo; normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da *interpretação sistemática* de textos normativos. Daí afirma que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado⁵⁹.

Diante dessa questão, alguns desenvolvimentos doutrinários passaram a defender que *o direito é sempre objeto de alguma construção pelo intérprete*, mesmo nos casos fáceis, e que tal construção se dá de maneira argumentativa, ou seja, demanda o uso de métodos para organizar um discurso jurídico, no qual se poderia obter uma resposta que, *embora não seja a única correta*, seria aquela mais adequada do ponto de vista de um determinado método

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. *Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 188-189, 200-201, 2013.

⁵⁶ HART, Herbert. **The concept of law (1961)**. 3. ed. Oxford: Oxford University Press, 2012, p.. 163-165.

⁵⁷ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milão: Dott. A. Giuffrè, 2011, p. 39-44; CHIASSONI, Pierluigi, **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 56.

⁵⁸ Guastini leciona que, diante da identificação dos vários sentidos possíveis de um termo, o intérprete pode tanto decidir pela adoção de um deles como “correto” (a depender do critério de correção adotado, dentre os quais podemos listar a adoção de um discurso racional ou o uso de postulados normativos oriundos do próprio sistema jurídico) ou ainda atribuir um terceiro sentido à norma, não identificável com os sentidos mínimos dos dispositivos. GUASTINI, *op. cit.*, p. 27-30.

⁵⁹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milão: Dott. A. Giuffrè, 2011, p. 08 e ss.

estruturado de aplicação do direito⁶⁰. Isso porque o aplicador, ao se deparar com algum caso “fácil”, vai determinar que tal caso é fácil porque escolheu algum método de interpretação (semântico, sintático, histórico, teleológico) com base em alguma teoria da argumentação⁶¹ pela qual percebeu a “obviedade” de algum sentido jurídico de uma determinada norma.

Essa escolha exige ainda uma série de atividades preparatórias à interpretação, como identificar uma teoria das fontes normativas, apontando quais dispositivos são fonte de normas e quais não são, bem como de que modo se posicionam no sistema jurídico (teoria dos sistemas normativos)⁶². Outrossim, há uma escolha de teoria das normas (a exemplo da divisão entre regras e princípios), identificando a categoria das normas a serem aplicadas, suas funções e eficácia perante outras normas e o ordenamento jurídico⁶³. E essas escolhas já demonstram o papel determinante do intérprete na atribuição de significado às normas. Toda a interpretação, portanto, passa por momentos de valoração e decisão⁶⁴, de modo que não pode ser considerada como atividade meramente descritiva de significados.

Em suma, o significado das normas não seria, mesmo em casos ditos “fáceis”, algo preexistente com um único sentido pronto a ser descoberto, e sim algo a ser construído pelo intérprete com base em algum método de organização do pensamento jurídico, partindo de alguns sentidos minimamente predeterminados dos textos interpretados. Por mais claro que seja um determinado dispositivo, *o intérprete sempre estará atribuindo-lhe sentido*, com base em núcleos mínimos de sentido, conjugados à interpretação de fatos, atos, costumes, finalidades, efeitos, com uso das estruturas lógico-argumentativas fornecidas pelo próprio sistema (postulados como o da coerência sistemática, da proporcionalidade e da razoabilidade)⁶⁵ ou por alguma estrutura racional de pensamento⁶⁶.

⁶⁰ MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law - A theory of legal reasoning**. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 14-15. GUASTINI, *op. cit.*, p. 07.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 193, 2013.

⁶² *Idem, ibidem*, p. 197.

⁶³ CHIASSONI, Pierluigi, **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 63.

⁶⁴ *Idem, ibidem*, pg. 51.

⁶⁵ Ávila classifica os postulados como uma terceira espécie normativa, ao lado de regras e princípios tendo em vista sua função precípua de servir como estruturas metódicas para a aplicação das regras e dos princípios. Não obstante, muitos dos postulados como a proporcionalidade e a proibição de excesso são genericamente chamados de "princípios" pela doutrina e jurisprudência. Vide ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 144 e ss.

A adoção desses novos paradigmas a respeito da interpretação não retira, todavia, um certo nível de imparcialidade na aplicação do direito⁶⁷, nem o torna propenso a decisões interpretativas irracionais e desprovidas de critérios, visto que esses têm como parâmetro estruturas sistemáticas e consistentes para organização do pensamento jurídico, trabalhando com a confrontação de argumentos pela via de um método racional, proporcionando o controle intersubjetivo de seus resultados e enunciados⁶⁸. Para o presente trabalho, utilizaremos as estruturas lógicas dos postulados normativos como proporcionalidade, igualdade e proibição do excesso para coordenar a interação dos princípios e regras em jogo na análise objeto de pesquisa.

No que tange ao supramencionado *sentido mínimo possível* de um vocábulo ou frase, outro instrumento de controle do arbítrio do intérprete, alguns exemplos podem ilustrar os limites que enfrentará o aplicador na atividade interpretativa: *i) provisório*, para fins de instituição de medidas provisórias, conforme autoriza a Constituição Federal, certamente não significa permanente, duradouro; *ii) imprescritível*, característica constitucional de alguns crimes como os de racismo, certamente não admite flexibilização para fins de instituição de prescrição penal para tais delitos; *iii) se ninguém será submetido à tortura*, certamente nenhum ser humano poderá sofrê-la em terras brasileiras. A análise do conteúdo possível dos dispositivos dependerá de um exame caso a caso, em função dos fatos, textos legislativos e argumentos envolvidos na atribuição de sentido.

A superação de alguns dos paradigmas do positivismo jurídico acima demonstrada torna possível defender que pode o intérprete, a depender das particularidades de um determinado caso concreto, atribuir novos significados às normas, ainda que não imaginados originalmente pelo legislador. Se princípios constitucionais apontarem para a necessidade de

⁶⁶ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy, 2001, p. 186 e ss.

⁶⁷ Adverte Raz que o estudo do Direito deve ser ajustado ao seu objeto, de modo que, se não puder ser estudado “cientificamente”, então seu estudo não deveria esforçar-se para ser científico. É pela natureza de um objeto que se pode aprender como ele deveria ser investigado, mas não se pode postular que o objeto tenha certos atributos porque se deseja estudá-lo de certo modo. RAZ, Joseph. *The purity of the pure theory*. In: PAULSON, Stanley, Bonnie L. (Org.). **Normativity and norms**. Oxford: Clarendon, 1998, p. 241.

⁶⁸ AARNIO, Aulis. **The rational as reasonable: a treatise on legal justification**. Dordrecht: D. Reidel, 1987, p. 185-229.

inclusão de algumas situações fáticas no âmbito da aplicação da norma, e tal inclusão for possível à luz dos sentidos mínimos dos textos examinados como um todo sistemático⁶⁹ (observada, ainda, a questão das normas implícitas que resultam da combinação sintática e sistemática dos textos, ante a falta de identidade entre texto e norma⁷⁰), então tal interpretação é a que deve ser adotada, mesmo que contrarie o aparente intuito inicial do legislador.

Disso conclui-se também que o posicionamento fundamentalmente descritivo do direito tributário, adotado por boa parte da doutrina brasileira, mostra-se equivocado, dando-se abertura para a interpretação e controle do atingimento de finalidades e da verificação dos efeitos econômicos de uma norma como critério de controle *a posteriori* de sua validade do ponto de vista constitucional⁷¹, sem deixar de lado um certo grau de cientificidade em sua aplicação.

De fato, se a Constituição prevê finalidades a serem atingidas, direitos fundamentais a serem protegidos contra efeitos econômicos indesejados (como aqueles que violam a livre concorrência), há que se permitir tal controle para fins de atribuição de eficácia à Constituição⁷², deixando de lado a estrita aplicação silogística dos fatos sob normas aparentemente prontas e identificadas, tal qual um espelho, com os textos legais. Como vimos acima, a interpretação jurídica não está limitada à interpretação de textos: diante de casos

⁶⁹ “Ademais, não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços. Tenho insistido em que a interpretação do direito é interpretação do direito, não de textos isolados, desprendidos do direito. Não se interpreta textos de direito, isoladamente, mas sim o direito – a Constituição – no seu todo.” (Voto do Ministro Eros Grau no julgamento da ADI 3.658-DF). Vide também GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**, 3. ed. . São Paulo: Malheiros, 2005, p. 77.

⁷⁰ Podemos utilizar o seguinte exemplo: do enunciado do art. 5º, LXIII da Constituição – o preso tem direito de permanecer calado – extraem-se normas diversas, inclusive as que asseguram o direito à não autoincriminação ao interrogado em geral (STF, HC 80.949, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJU de 14/12/2001,) e até ao depoente em CPI (STF, HC 79.812, Relator Ministro Celso de Mello, DJU de 16/02/2001). Nesse sentido, vide BARROSO, Luís Roberto. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Consultor Jurídico**, 2006, p. 44. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2006-abr-26/triunfo_tardio_direito_constitucional_brasil?pagina=44>. Acesso em: 23 mar. 2015.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29. p. 188-189, 200-201, 2013.

⁷² Aqui cabe advertir que não se trata de adotar a teoria econômica do direito, em que a interpretação é pautada por critérios econômicos, e não por critérios jurídicos, nos termos em que é descrita por Tipke e Lang. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Traduzido por Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 321-325. No sentido dessa afirmação, FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 53398-399.

concretos⁷³, há que se interpretar comportamentos humanos, contextos históricos, culturais, sociais, bem como eventos, situações e processos⁷⁴ (fatos, atos jurídicos, costumes⁷⁵, finalidades e efeitos decorrentes da aplicação das leis⁷⁶).

Dado esse passo, cumpre identificar que tipo de função atribuiremos às espécies normativas no ordenamento jurídico (teoria das normas), a fim de harmonizar as diferentes finalidades e princípios em jogo nas interações entre direito econômico e direito tributário. Na crítica que faz ao positivismo jurídico, Dworkin preocupa-se em apontar, dentre outras questões, que essa corrente parte da adoção de somente um critério de reconhecimento de uma norma como direito, as nivelando na categoria de regras jurídicas, sem maior distinção entre os tipos de funções que exercem no ordenamento⁷⁷. Veja-se, por exemplo, que Kelsen considera “*simplesmente insuportável*” o poder que um juiz teria se controlasse a constitucionalidade das leis com base em princípios constitucionais como moralidade, justiça, equidade, igualdade ou liberdade. Tais princípios, que o autor denomina como diretrizes, poderiam levar os juízes a aplicarem o direito em total oposição com o sentido adotado pelo povo e pelo parlamento para realizar, por exemplo, valores de justiça⁷⁸. A consideração dos princípios como normas jurídicas passa, portanto, pela superação dos paradigmas do positivismo jurídico.

Examinando esse problema, Dworkin defende que os juristas, quando aplicam o direito, dificilmente utilizam as normas jurídicas na mesma função, atribuindo-lhes diferentes, padrões e efeitos normativos⁷⁹. Em sua análise, chega à sua já conhecida distinção de espécies normativas, fundamentalmente polarizada entre princípios e regras (ao lado das políticas ou

⁷³ ÁVILA, *op. cit.*, p. 188. 8.

⁷⁴ WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Statutory interpretation in Poland*. In: MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (Org.). **Interpreting statutes**. A comparative study. Dartmouth: Aldershot, 1991, p. 260.

⁷⁵ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milão: Dott. A. Giuffrè, 2011, p. 05-10.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 78 e ss.

⁷⁷ Com a advertência de que Hart, por exemplo, reconhecia uma distinção entre regras primárias, que outorgam direitos ou impõe obrigações aos membros da comunidade, e regras secundárias, que estabelecem como e por quem as primeiras podem ser estabelecidas, declaradas legais, modificadas ou abolidas. HART, Herbert. **The concept of law (1961)**, 3ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 103-128.

⁷⁸ KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 169.

⁷⁹ DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge, Harvard University Press, 1977, p. 36.

diretrizes, cuja distinção dos princípios, segundo o autor, dependeria não tanto da função exercida, mas sim dos valores morais por trás da finalidade a ser atingida em virtude da norma – existentes no caso dos princípios, e não no caso das diretrizes⁸⁰). Em sua visão, os princípios distinguir-se-iam das regras considerando fundamentalmente o seguinte: os princípios teriam conteúdo mais abstrato e serviriam principalmente para dirigir a decisão do aplicador, enquanto que as regras teriam conteúdo mais concreto e seriam aplicadas no modo *tudo ou nada*, ou seja, ocorrendo a hipótese prevista na regra, ou essa aplica-se e é válida, ou não se aplica e em nada contribui para a decisão; já os princípios conteriam fundamentos para a decisão interpretativa, que deveriam ser conjugados com os fundamentos fornecidos por outros princípios, aplicando-se no modo *mais ou menos*. Os princípios, portanto, seriam vistos como potencialmente conflitantes, e a aplicação de um afastaria a aplicação de outro, prevalecendo o mais importante, o de maior peso⁸¹.

Se aplicássemos os princípios aparentemente conflitantes a um dos casos concretos em estudo, como o das exclusões do SIMPLES, teríamos que escolher, obrigatoriamente, aquele princípio que tem maior peso, e então encontraríamos a solução para julgar se a exclusão de alguns Contribuintes do SIMPLES por exercício de atividade econômica tem respaldo na Constituição. Evidentemente, teríamos que assumir que algum princípio (Liberdade econômica? Igualdade? Proteção ao Consumidor? Proteção aos Cofres Públicos e Supremacia do Interesse Coletivo?) é abstratamente melhor que outros que a ele se contraponham.

Também defendendo a distinção entre as espécies normativas e suas respectivas funções, Alexy pontua que os princípios, além do conteúdo e peso em abstrato predefinido, adquirem sua dimensão de peso e prevalência quando conflitantes, conforme as circunstâncias concretas às quais se aplicam⁸². Nesse sentido, haveria para o intérprete um dever de otimizar ao máximo a aplicação dos princípios e das finalidades deles oriundas, sendo tal otimização limitada somente por regras e princípios em sentido contrário. Logo, o campo das

⁸⁰ *Idem, ibidem*, p. 36/37.

⁸¹ *Idem, ibidem*, p. 23 e ss.

⁸² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros 2008, p. 85.

possibilidades jurídicas de um princípio estaria determinado pelos princípios e regras que jogam em sentido contrário⁸³.

Por esse entendimento, os princípios em jogo no exemplo das exclusões do SIMPLES autolimitar-se-iam, levando o intérprete a definir seu sentido e aplicação no caso concreto, contrabalanceando o conteúdo de uns e de outros. A regra de competência constitucional que manda instituir tratamento beneficiado a micro e pequenas empresas poderia ser objeto de limitação por princípios de maior peso do que aqueles que fundamentam tal regra. Tais entendimentos dão grande poder ao intérprete, já que é ele que determinará quais princípios tem maior peso no caso concreto⁸⁴.

Em contraposição aos posicionamentos expostos acima, Ávila desenvolve sua teoria das normas partindo de uma crítica dos critérios elegidos pelas teorias anteriores. Dentre tais críticas, a principal e mais importante para este trabalho é a crítica ao *critério do conflito normativo*. Para o autor, os princípios não entrariam em conflito abstrato, mas tão somente na sua aplicação em concreto, *considerando que as normas só recebem sentido após a interpretação realizada pelo aplicador*, face a algum caso concreto ou hipotético⁸⁵.

Para Ávila, os princípios influenciariam diretamente na aplicação das demais normas, exercendo diferentes funções, dentre elas, a *função interpretativa*, que revela que os princípios permitiriam restringir ou ampliar o conteúdo de determinadas normas e seus respectivos textos; e a *função bloqueadora*, que indica que os princípios afastariam elementos expressamente previstos por outra norma que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas a ser promovido com base nesse mesmo princípio⁸⁶.

⁸³ ALEXY, Robert. Sistema jurídico, princípios jurídicos y razón práctica: ¿Es eso posible? **Doxa**, n. 5, p. 143, 1988.

⁸⁴ Robert Alexy fornece critérios para controle do arbítrio judicial em seu livro *Teoria da Argumentação Jurídica*, onde defende, antes de tudo, a necessidade de observação de regras argumentativas gerais (que depois seriam completadas por regras mais específicas de argumentação jurídica) que possam justificar a decisão do aplicador do direito, quais sejam: “1.1 Nenhum orador pode se contradizer; 1.2. Todo orador só pode afirmar aquilo em crê; 1.3. Todo orador que aplique um predicado F a um objeto a, tem de estar preparado para aplicar F a todo outro objeto que seja semelhante a a em todos os aspectos importantes; 1.4. Diferentes oradores não podem usar a mesma expressão com diferentes significados.” ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy, 2001, p. 186.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 57 e ss.

⁸⁶ Idem, *ibidem*, p. 83.

Já as regras teriam mormente a *função definitória*, na medida em que delimitariam o comportamento a ser adotado para concretizar determinadas finalidades estabelecidas pelos princípios, só podendo ser superadas por razões suficientemente fortes⁸⁷, já que representam uma ponderação prévia de razões e argumentos feita pelo legislador. A realização das finalidades estabelecidas pelos princípios dar-se-ia, portanto, por intermediação das regras, que não podem de forma alguma ser desprezadas para a realização de algum princípio, uma vez que estão justamente cristalizando o comportamento a ser adotado para atingir a finalidade almejada, especialmente quando tratamos de regras constitucionais, como as regras de competência tributária, ou aquela que manda instituir tratamento favorecido e simplificado aos micro e pequenos empreendedores. O que não quer dizer que a eficácia dos princípios e sua definição dependa sempre de regras; sua eficácia interpretativa, por exemplo, pode existir sem a intermediação de regras, mas a realização dos fins que prescrevem e sua definição não podem, de forma alguma, ignorar as regras já existentes⁸⁸.

Essas funções revelariam, ainda, mantendo-se o exemplo concreto anterior, que os princípios constitucionais violados pela exclusão de algumas empresas do SIMPLES por mero exercício de atividade econômica teriam força para retirar da lei tais exclusões,

⁸⁷ *Idem, ibidem*. Em resumo de suas considerações sobre a distinção dessas espécies normativas, Ávila afirma o seguinte (p. 62 e ss.) "*As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com dano de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.*

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção."

⁸⁸ Estamos assumindo, portanto, que todos os princípios têm eficácia jurídica e contribuem diretamente para a decisão interpretativa, influenciando, como parte de um sistema, a decisão do aplicador. Mesmo aqueles que apenas outorgam poderes ao legislador ou atribuem a ele uma faculdade estão a exercer sua eficácia ao contribuírem para a decisão do intérprete. Um exemplo seria o art. 146-A da Constituição (que será examinado mais detalhadamente no decorrer do trabalho), que outorga a possibilidade ao legislador complementar de utilizar a tributação para corrigir desvios no campo concorrencial. Mesmo que tal dispositivo indique uma mera possibilidade dada ao Legislador, as normas que podem ser fundamentadas nele incluem, por exemplo, interpretar que discriminações de Contribuintes feitas por leis complementares com intuito de corrigir problemas concorrenciais estão autorizadas, malgrado a Constituição tenha consagrado o princípio da igualdade e vede expressamente discriminações em função do exercício de profissão, dentre outras vedações. Isso considerado, tornam-se menos relevantes distinções como princípios de eficácia plena, contida e limitada. José Afonso Silva, por exemplo, afirmará que algumas normas constitucionais teriam caráter programático, apresentando linhas gerais a serem seguidas pelo Estado, ou teriam sua eficácia limitada, dependente de uma ação legislativa ou administrativa para surtirem efeito. SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**; 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 72-77. Outrossim, estamos abordando a eficácia dos princípios frente ao poder tributante, de modo que não adentraremos na extensa discussão a respeito da eficácia desses nas relações entre sujeitos de direito privado.

tornando-as inválidas, a não ser que outros princípios jogassem em sentido contrário e levassem à conclusão que, mesmo com a violação de algumas das finalidades constitucionais, outras finalidades justificavam tais exclusões. Para definir tal questão, teremos que verificar quais princípios estão em jogo, quais regras constitucionais definem tais princípios e de que modo tais normas podem ser conjugadas e harmonizadas à luz do caso concreto⁸⁹.

Com base nesse posicionamento, poderíamos, ainda, harmonizar as finalidades aparentemente contrapostas, buscando aquela interpretação que melhor conjugue os princípios em jogo, bloqueando aquela que leve a uma maior restrição de princípios constitucionais. A regra de competência constitucional que manda instituir o SIMPLES a todos micro e pequenos empreendedores, sem distinção expressa prevista na Constituição, não seria validada ou invalidada por princípios contrapostos, pelo contrário: seria considerada como definidora desses princípios, representando uma decisão prévia do legislador no conflito de razões a respeito do cabimento ou não da concessão de regime privilegiado de tributação em questão. Chegando-se a uma decisão nesse sentido, poderíamos dizer que o resultado dessa interpretação é a norma que mais se coaduna com a Constituição à luz das circunstâncias do caso concreto, uma vez que buscou ao máximo a realização de todas as finalidades em jogo, com observância às regras constitucionais que cristalizam os princípios.

Aqui temos uma consideração importante a ser feita no que tange à natureza dos princípios jurídicos e sua ligação com valores de índole moral, ideológica ou política. Há diversas abordagens para essa questão: há correntes que apontam um certo desprezo pela Constituição nominal-formal, dando prevalência a uma orientação da aplicação do direito

⁸⁹ Cumpre esclarecer que as afirmações até aqui feitas não significam a adoção de um modelo interpretativo baseado ou focado em princípios. A Constituição Brasileira regula o poder, em grande parte, pela via de regras; Além disso, não cabe ao intérprete ignorar os preceitos legais, muito menos as regras constitucionais na realização de princípios, embora esses influenciem a interpretação daquelas. As regras representam soluções prévias de controvérsias adotadas democraticamente, e o intuito de realizar princípios não pode, de forma alguma, atropelá-las. Tampouco se reconhece aqui um deslocamento de poder do Legislativo para o Judiciário, visto que as decisões tomadas pelo legislador no processo democrático precisam sempre ser observadas na atribuição de sentido às normas (que aplica o sistema como um todo). Não estamos aqui, portanto, nos filiando às doutrinas do neoconstitucionalismo ou do ativismo judicial. Nesse sentido, vide ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**. Salvador, n. 17, 2009, p. 1-4, 15-19;

pelas forças políticas e pelas condições socioeconômicas que se produzem na realidade⁹⁰. Há ainda os que defendem a chamada *Teoria da Constituição Dirigente*, na qual os princípios constitucionais indicariam, entre outras funções, finalidades a serem atingidas pelo Estado da melhor forma possível⁹¹, sendo ligados a valores políticos, prescrevendo ainda que o Judiciário poderia determinar uma ação positiva do Estado na ausência de lei que proporcionasse a realização dos direitos fundamentais⁹², ante a inarredável necessidade de se dar eficácia aos direitos fundamentais. Nesse ponto, até mesmo a validade da Constituição estaria vinculada à exigência de que um determinado conteúdo específico composto de direitos fundamentais materiais como o princípio da separação dos poderes, a distinção entre poder constituinte e poderes constituídos, a garantia de direitos e liberdades, a exigência de um governo representativo, o controle político e/ou judicial do poder, entre outros⁹³.

Como vimos acima, os princípios constitucionais distinguem-se das regras principalmente em virtude de sua função e grau de abstração. Embora esses sejam positivados na Constituição para representar, sem sombra de dúvida, valores políticos, econômicos e sociais, entre outros, sua conexão com tais valores pode ser vista da mesma forma que é vista a conexão dos textos legais com as evoluções de sentido dos termos neles empregados. Explicamos: em um determinado contexto social, as palavras têm evoluções de sentido. Se em um dado momento histórico, “entidade familiar” não compreendia relações homoafetivas, então essa interpretação mais extensiva provavelmente não seria utilizada pelo Judiciário. Com as mudanças culturais e sociais da sociedade, é possível entender que “entidade familiar” abarcaria situações diversas daquelas previstas inicialmente, por exemplo, nas regras

⁹⁰ LASSALLE, Ferdinand. **Qué es una constitución?** Prod.: Wenceslao Roces. Barcelona: Ariel S/A, 1989, conforme panorama encontrado em BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 41-42. Nessa linha poderíamos incluir o Direito Alternativo, doutrina que comporta várias correntes de origem marxista, vendo no direito uma estrutura que favoreceria uma determinada classe dominante, impedindo a classe dominada de ascender socialmente e de ver seus direitos fundamentais realizados, de modo que a interpretação dar-se-ia sempre de forma a favorecer os oprimidos, em detrimento de uma dita classe opressora. Nesse sentido: PORTANOVA, Rui. **Motivações ideológicas da sentença**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1992, p. 83.

⁹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, 7. ed.. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1255.

⁹² Na posição original de Canotilho, recentemente objeto de revisão parcial, mas ainda muito influente no direito brasileiro. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 329-334.

⁹³ CANOTILHO, 2003. *Op. cit.*, p. 1130.

do artigo 226 da Constituição Federal Brasileira e do artigo 1.723 do Código Civil⁹⁴, que tinham dicção no sentido de que a entidade familiar dava-se entre homem e mulher. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a questão⁹⁵, adotou conceito de entidade familiar que, em outro contexto histórico, provavelmente não abarcaria relações homoafetivas.

⁹⁴ Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

§ 1º - O casamento é civil e gratuita a celebração.

§ 2º - O casamento religioso tem efeito civil, nos termos da lei.

§ 3º - Para efeito da proteção do Estado, é **reconhecida a união estável entre o homem e a mulher** como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento.

§ 4º - Entende-se, também, como entidade familiar a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes.

§ 5º - Os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher.

§ 6º O casamento civil pode ser dissolvido pelo divórcio.

§ 7º - Fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável, o planejamento familiar é livre decisão do casal, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas.

§ 8º - O Estado assegurará a assistência à família na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações. (Grifamos)

Art. 1.723. É reconhecida como entidade familiar a união estável entre o homem e a mulher, configurada na convivência pública, contínua e duradoura e estabelecida com o objetivo de constituição de família.

⁹⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, julgamento da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 132 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.277 em decisão unânime. Vejamos trecho elucidativo do acórdão:

“(…) 3. TRATAMENTO CONSTITUCIONAL DA INSTITUIÇÃO DA FAMÍLIA. RECONHECIMENTO DE QUE A CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO EMPRESTA AO SUBSTANTIVO “FAMÍLIA” NENHUM SIGNIFICADO ORTODOXO OU DA PRÓPRIA TÉCNICA JURÍDICA. A FAMÍLIA COMO CATEGORIA SÓCIO-CULTURAL E PRINCÍPIO ESPIRITUAL. DIREITO SUBJETIVO DE CONSTITUIR FAMÍLIA. INTERPRETAÇÃO NÃO-REDUCCIONISTA. O caput do art. 226 confere à família, base da sociedade, especial proteção do Estado. Ênfase constitucional à instituição da família. Família em seu coloquial ou proverbial significado de núcleo doméstico, pouco importando se formal ou informalmente constituída, ou se integrada por casais heteroafetivos ou por pares homoafetivos. A Constituição de 1988, ao utilizar-se da expressão “família”, não limita sua formação a casais heteroafetivos nem a formalidade cartorária, celebração civil ou liturgia religiosa. Família como instituição privada que, voluntariamente constituída entre pessoas adultas, mantém com o Estado e a sociedade civil uma necessária relação tricotômica. Núcleo familiar que é o principal lócus institucional de concreção dos direitos fundamentais que a própria Constituição designa por “intimidade e vida privada” (inciso X do art. 5º). Isonomia entre casais heteroafetivos e pares homoafetivos que somente ganha plenitude de sentido se desembocar no igual direito subjetivo à formação de uma autonomizada família. Família como figura central ou continente, de que tudo o mais é conteúdo. Imperiosidade da interpretação não-reduccionista do conceito de família como instituição que também se forma por vias distintas do casamento civil. Avanço da Constituição Federal de 1988 no plano dos costumes. Caminhada na direção do pluralismo como categoria sócio-político-cultural. Competência do Supremo Tribunal Federal para manter, interpretativamente, o Texto Magno na posse do seu fundamental atributo da coerência, o que passa pela eliminação de preconceito quanto à orientação sexual das pessoas. 4. UNIÃO ESTÁVEL. NORMAÇÃO CONSTITUCIONAL REFERIDA A HOMEM E MULHER, MAS APENAS PARA ESPECIAL PROTEÇÃO DESTA ÚLTIMA. FOCADO PROPÓSITO CONSTITUCIONAL DE ESTABELECEER RELAÇÕES JURÍDICAS HORIZONTAIS OU SEM HIERARQUIA ENTRE AS DUAS TIPOLOGIAS DO GÊNERO HUMANO. IDENTIDADE CONSTITUCIONAL DOS CONCEITOS DE “ENTIDADE FAMILIAR” E “FAMÍLIA”. A referência constitucional à dualidade básica homem/mulher, no §3º do seu art. 226, deve-se ao centrado intuito de não se perder a menor oportunidade para favorecer relações jurídicas horizontais ou sem hierarquia no âmbito das sociedades domésticas. Reforço normativo a um mais eficiente combate à renitência patriarcal dos costumes brasileiros. (...). A Constituição não interdita a formação de família por pessoas do mesmo sexo. Consagração do juízo de que não se proíbe nada a ninguém senão em face de um direito ou de proteção de um legítimo interesse

Raciocínio semelhante pode ser aplicado para princípios que representem escolhas políticas como a livre concorrência e a função social de propriedade. Diante de novas formas de dominação de mercados ou de abuso do direito de propriedade, esses conceitos podem evoluir no contexto social pela via, por exemplo, do debate político de ideias. Logo, embora o sistema jurídico esteja fechado funcionalmente, operacionalmente, ele tem abertura aos valores através da linguagem⁹⁶. A busca por esses valores não pode, no entanto, atropelar a Constituição e seus enunciados. Entender o contrário é permitir o uso de arbitrariedade na escolha e escalonamento dos supostos valores materiais "por trás do texto", além de reincidir no problema que ignora a natureza da atividade jurídica, iminentemente atribuidora de sentido às normas, conforme vimos acima. Sem adentrar na extensa discussão sobre as teorias dos sistemas, que daria uma dissertação à parte, as considerações até aqui defendidas permitem afirmar que o conteúdo dos princípios, para fins de aplicação do direito, será considerado como oriundo do próprio ordenamento jurídico⁹⁷, e não de algum valor político ou moral que tenha originalmente fundamentado sua positivação (o que não impede a aplicação de princípios implícitos, vimos acima, o que é outro problema distinto, ligado aos métodos de interpretação sintático e sistemático, e não necessariamente à atribuição de caráter axiológico aos princípios jurídicos – ao menos na perspectiva adotada no presente trabalho).

Os princípios, portanto, embora se relacionem com valores de ordem política, ideológica ou moral, não se confundiriam com eles. Sua relação está no fato de que os fins por eles estabelecidos implicam na qualificação (positiva) de um estado de coisas que se quer

de outrem, ou de toda a sociedade, o que não se dá na hipótese sub judice. Inexistência do direito dos indivíduos heteroafetivos à sua não-equivalência jurídica com os indivíduos homoafetivos. Aplicabilidade do §2º do art. 5º da Constituição Federal, a evidenciar que outros direitos e garantias, não expressamente listados na Constituição, emergem “do regime e dos princípios por ela adotados”, verbis: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 42.

⁹⁷ Luhmann chama essa abordagem do sistema jurídico, do ponto de vista funcional, de *autopoieses* do direito: o sistema jurídico se cria e recria com base em seus próprios elementos. Conforme LUHMANN, Niklas. **A nova teoria dos sistemas**. Porto Alegre: E. UFRGS. Goethe Institut, 1977, p. 93. Esse fechamento funcional do sistema jurídico, no entanto, não inviabiliza o controle do consenso (e uma certa conexão com algum critério de validade externo) através de estruturas procedimentais de organização do pensamento (nos termos que vimos acima, intermediada pelas exigências de um discurso racional, por exemplo). Nesse sentido, NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 142-149.

promover. No entanto, afastam-se dos valores pois estão no campo deontológico, enquanto que os valores estariam no campo axiológico, atribuindo qualidade meramente positiva a um determinado elemento (exemplo, livre concorrência), sem que esse seja necessariamente positivado e tenha caráter vinculante de norma jurídica⁹⁸. A existência de um valor atribuído à livre concorrência por uma dada sociedade certamente influenciará a interpretação desse termo na Constituição, mas o intérprete deverá respeitar todas as demais normas constitucionais para lhe atribuir sentido, e não simplesmente pinçar o valor social e culturalmente atribuído à livre concorrência para determinar sua eficácia na Constituição, ignorando todo o restante do sistema constitucional. Termos como povo, eleitor, partidos políticos, por exemplo, embora tenham conotação política ou até mesmo ideológica, como conceitos da Constituição são somente conceitos jurídicos⁹⁹. As intersecções entre o sistema jurídico e o político, nas palavras de Gustavo Zagrebelsky, são vistas mais como duas bolas de bilhar que, apesar da contínua frequência com que se chocam e geram perturbações recíprocas, mantêm-se como sistemas independentes, cada qual seguindo seu caminho em separado, do que como gêmeos siameses somente capazes de moverem-se conjuntamente¹⁰⁰.

Esses esclarecimentos são de suma importância para o presente trabalho, a fim de evitar que eventuais ideologias relacionadas à realização da liberdade econômica e da igualdade venham pautar as análises jurídicas que aqui pretendemos fazer.

Há ainda, no entanto, um sério obstáculo para adoção do modelo metodológico que ora apresentamos, mais aberto à realização dos princípios/postulados constitucionais de liberdade econômica e de igualdade. Como vimos acima, o Supremo Tribunal Federal tem repetidamente deixado de controlar a concessão de benefícios fiscais pelo Executivo e Legislativo, alegando não caber ao Judiciário julgar e controlar medidas tributárias que tenham sido adotadas pelo Estado para atingir fins constitucionalmente previstos. Adotando a tese do *legislador negativo*, o Supremo tem precedentes afirmando que o juiz não pode inserir na norma novos critérios não previstos originalmente pelo legislador, o que ocorreria, por

⁹⁸ ALEXY, Robert. **Rechtsregeln und rechtsprinzipien**, Archives Rechts und Sozialphilosophie, Separata 25. Frankfurt am Main, 1985; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**, 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 87.

⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 43.

¹⁰⁰ ZAGREBELSKY, Gustavo (Organizador). La Costituzione come acquisizione evolutiva. In: **Il futuro della Costituzione**. Torino: Einaudi, 1996, p. 83-128.

exemplo, se o Judiciário anulasse a regra de exclusão do SIMPLES por atividade econômica (acarretando na extensão do benefício). Ademais, em se tratando de extrafiscalidade¹⁰¹, o juiz sequer poderia adentrar no mérito das exclusões feitas, o que a torna instrumento aberto ao arbítrio e discricionariedade do legislador, impossibilitando por completo a aplicação dos preceitos constitucionais para controle desse tipo de medida.

O Supremo Tribunal Federal tem diversos precedentes confirmando a aceitação da referida tese, que foi elaborada por Hans Kelsen. No julgamento da Representação 1.417-DF, de relatoria do Ministro Moreira Alves (DJU de 15/04/1988), afirmou a corte que *“ao declarar a inconstitucionalidade de uma lei em tese, o STF – em sua função de Corte Constitucional – atua como legislador negativo, mas não tem o poder de agir como legislador positivo, para criar norma jurídica diversa da instituída pelo Poder Legislativo”*. Como pontua Barroso, esse posicionamento passa ao largo da discussão mais minuciosa do tema, que abriga inúmeras complexidades, inclusive e notadamente a questão do reconhecimento de que juízes e tribunais, em múltiplas situações, desempenham uma atividade de coparticipação na criação da norma¹⁰². O referido precedente assim arremata: *“se a única interpretação possível para compatibilizar a norma com a Constituição contrariar o sentido inequívoco que o Poder Legislativo lhe pretendeu dar, não se pode aplicar o princípio da interpretação conforme a Constituição, que implicaria, em verdade, criação de norma jurídica, o que é privativo do legislador positivo”*.

Como referido acima, a formulação da tese do legislador negativo foi feita por Kelsen, preocupado com os mecanismos para realização das normas constitucionais e controle da inconstitucionalidade das leis a ela inferiores hierarquicamente. Em debate sobre quem deveria ser o guardião da Constituição e realizar esse controle, Kelsen formula o modelo de jurisdição constitucional, afirmando que a forma mais eficaz de garantia da Constituição é a

¹⁰¹ No direito tributário, uma determinada medida pode ter uma finalidade fiscal, ou seja, que tenha por fim recolher quantias monetárias para os cofres públicos, ou buscar influenciar/estimular o comportamento dos Contribuintes no desenvolvimento de suas atividades econômicas. Nesse segundo caso, denominamos a medida de extrafiscal. A extrafiscalidade é costumeiramente utilizada para estimular ou desestimular comportamentos dos Contribuintes por vias econômicas.

¹⁰² BARROSO, Luís Roberto. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Consultor Jurídico**, p. 44, 2006. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2006-abr-26/triunfo_tardio_direito_constitucional_brasil?pagina=44>. Acesso em: 23 mar. 2015.

anulação do ato inconstitucional¹⁰³, e que relegar tal controle ao próprio Legislativo seria ineficaz e politicamente ingênuo, visto que os parlamentos, no geral, considerariam-se como órgãos de livre criação do direito, de modo que a um outro órgão independente deveria caber a tarefa de exercer a jurisdição constitucional, formulando por fim um modelo de corte constitucional de controle concentrado de constitucionalidade¹⁰⁴. Há uma série de discussões na obra de Kelsen sobre esse modelo de corte constitucional, mas o que interesse para o presente estudo é primordialmente o alcance da decisão de anulação do ato legislativo inconstitucional, especialmente quando se deve fazer uma redução de texto, como seria o caso de eventual decisão que julgasse as exclusões do SIMPLES aqui analisadas como inconstitucionais, ou ainda as discriminações ao creditamento da mão-de-obra de pessoas físicas na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS.

Pois bem. No debate travado com Carl Schmitt, autor que alertou para o risco da politização do debate jurídico e do deslocamento indevido do poder de legislar na hipótese de adoção de uma corte constitucional para exercer o controle de constitucionalidade das leis¹⁰⁵, Kelsen reconheceu que tal risco existiria e representaria um mal para a democracia¹⁰⁶. Enfrentando esse problema, fez uma distinção entre “*a elaboração de leis e a simples anulação das leis*”. Na opinião do autor, a anulação das leis dar-se-ia somente nos casos de inconstitucionalidade, de modo que haveria total ausência da faculdade de livre elaboração de leis, atividade típica do Legislativo, afastando o risco de deslocamento da atividade legiferante. Enquanto que o legislador estaria submetido à Constituição apenas quanto “*aos procedimentos para elaboração de leis e, de forma totalmente excepcional, no que concerne ao conteúdo das leis que deve editar, e mesmo assim, apenas por princípios e diretivas gerais*”, a atividade do chamado “*legislador negativo*” estaria totalmente determinada pela Constituição. E seria nisso que a função da corte constitucional seria parecida com a de qualquer tribunal comum: estaria adstrita a majoritariamente aplicar o direito, e criá-lo somente em situações excepcionais e raras¹⁰⁷.

¹⁰³ KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 148.

¹⁰⁴ *Idem, ibidem*, p. 150/155.

¹⁰⁵ SCHMITT, Carl. **O guardião da constituição**. Tradução de Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 33.

¹⁰⁶ KELSEN, *op. cit.*, p. 150-151.

¹⁰⁷ KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 153.

Vimos, portanto, que a ideia que sustenta a tese do legislador negativo está, de um lado, preocupada com o risco de um dito deslocamento da função legislativa, o que seria uma violação da separação de poderes, bem como está fundamentada na concepção de que o Legislador não deve estar muito preocupado em respeitar o conteúdo material da Constituição (esse visto como mera diretriz geral), tendo ampla liberdade de configuração das leis, desde que, principalmente, respeite o procedimento constitucional para sua elaboração.

Essa tese, portanto, parte do pressuposto de que o juiz cria o direito somente em casos excepcionais, cabendo apenas aplicá-lo na maior parte do tempo, de modo que a declaração de inconstitucionalidade de leis dar-se-ia somente pela anulação dessas, sem inserir novos critérios ou suportes fáticos na lei não imaginados pelo legislador. Essa posição, além de partir do equivocado pressuposto metodológico (fundamentado no positivismo jurídico) de que o aplicador raramente cria as normas (quando na verdade, vimos acima, a decisão interpretativa é que atribui sentido às normas e, muitas vezes, tem caráter criativo), também presume que o legislador não está vinculado ao conteúdo material da Constituição e aos princípios constitucionais, posição há muito ultrapassada na cultura jurídica mundial, também já enfrentada neste capítulo.

Como mencionado acima brevemente, a tese de Kelsen é endossada pelo Supremo Tribunal Federal, que, embora por vezes saia um pouco das raias de seu rigor, como parece ser o caso da decisão em que reconheceu a legitimidade de uniões homoafetivas, a utiliza repetidas vezes¹⁰⁸ em direito tributário, especialmente quanto estamos diante de uma situação atinente à extrafiscalidade¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Exemplo de julgado recente com adoção desse posicionamento pelo STF em matéria tributária: “Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. Prazo de parcelamento diferenciado. Poder Judiciário e atuação como legislador negativo. Multa. Caracterização de efeito confiscatório. Fatos e provas dos autos. Súmula nº 279 desta Corte. Taxa Selic. Constitucionalidade. Precedentes. 1. Quanto ao pedido do parcelamento dos créditos tributários, o acórdão recorrido não destoa da jurisprudência desta Corte, fincada na impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, resguardada a sua atuação como legislador negativo nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade. 2. O caráter confiscatório da multa somente seria aferível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário, nos termos da Súmula nº 279 desta Corte. 3. O Plenário desta Corte, enfrentando o assunto à luz do princípio da isonomia, consolidou entendimento no sentido da legitimidade da incidência da taxa SELIC na atualização de débito tributário, desde que exista lei legitimando o uso desse índice. 4. Agravo regimental não provido.” (AI 737185 AgRg, Relator Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 27/11/2012 – Unânime)

¹⁰⁹ Nesse sentido, embora acompanhado de um controle da existência de fundamentos para a discriminação tributária dos Contribuintes, conforme p. 09-11 do voto do relator: “POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA - A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-

Podemos citar como exemplo a decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643-1, julgada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em 05 de dezembro de 2002. Em tal ação examinou-se justamente o pleito de Contribuintes contra as exclusões da Lei nº 9.317/96 (antecessora da LC nº 123/06) por mero exercício de atividade econômica, tendo-se decido o seguinte:

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

445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO). - O princípio da isonomia - que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder - tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado. Situação inócua na espécie. - A isenção tributária concedida pelo art. 2º da Lei nº 8.393/91, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica - presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes - como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI EM SENTIDO FORMAL E POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. - **A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse "favor legis". A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes.** Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. **Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo.** Precedentes."

(AI 360461 AgRg, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, – Unânime-Grifamos)

(ADI 1643, Relator: Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002 - Grifamos)

No voto do Relator, Ministro Maurício Corrêa, p. 09, restou consignado que “*não há falar-se, pois, em ofensa ao princípio da isonomia tributária, visto que a lei tributária – e esse é o caráter da Lei nº 9.317/96 – pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica (...). Essa desigualdade factual justifica tratamento desigual no âmbito tributário, em favor do mais fraco, de modo a atender também a norma contida no §1º do art. 145 da Constituição Federal, tendo-se em vista que esse favor fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, visando o interesse social. Portanto é ato discricionário que foge ao controle do Poder Judiciário, envolvendo juízo de mera conveniência e oportunidade do Poder Executivo*” (Grifamos).

Embora tal precedente seja anterior à Emenda Constitucional nº 42/03, que inseriu na Constituição a previsão para o estabelecimento do regime unificado do SIMPLES, retirando ainda mais o caráter de favor fiscal do referido regime e dando uma regra que permitiria um melhor controle da discricionariedade do legislador, o fato é que a fundamentação do voto vencedor deixa claro que a tese do legislador negativo e a dificuldade dos tribunais em lidarem com a extrafiscalidade influenciou sobremaneira a decisão da questão em jogo. Esse precedente bem ilustra a inadequada e perigosa afirmação de que a extrafiscalidade representa uma autorização irrestrita ou um “cheque em branco” ao Poder Legislativo para a formatação do Direito Tributário¹¹⁰.

O mesmo problema no trato da extrafiscalidade é enfrentado pela doutrina. A título de exemplo, temos posicionamentos no sentido de afastar algumas garantias do sistema tributário, como a legalidade, quando a tributação tem caráter extrafiscal. Eventual controle dar-se-ia no âmbito do direito financeiro¹¹¹, nunca no âmbito do direito tributário. Uma outra corrente doutrinária afirma que a extrafiscalidade consistiria em um princípio de direito tributário e que, portanto, sua validade dependeria de “*uma ponderação de interesses e valores em jogo em cada caso considerado*”¹¹².

¹¹⁰ PAPADOL, Marcel Davidman. **A Extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e igualdade**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009, p. 12.

¹¹¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: GC, 2009, p. 659-660.

¹¹² PAPADOL, *op. cit.*, p. 53.

Nesse sentido, dar-se-ia ampla margem de conformação ao intérprete, que ponderaria os interesses em jogos sem maiores critérios de hierarquização dos referidos valores. Em assim sendo, não haveria óbice para, por exemplo, incentivar somente alguns setores econômicos no SIMPLES, caso fosse demonstrado que outros “interesses econômicos”, como a não-redução substancial do abastecimento dos cofres públicos, estivessem em jogo.

Para enfrentar essas dificuldades e superar a referida tese, precisamos retomar algumas das conclusões obtidas nesse capítulo, quais sejam: (i) o paradigma científico por trás da teoria do legislador negativo (positivismo jurídico) não tratou adequadamente da atividade interpretativa, simplificando sua descrição para dar-lhe caráter científico. Não obstante, contrariamente ao afirmado pelos positivistas, o aplicador sempre participa da atribuição de sentido às normas, através de diversos processos que envolvem tanto atos de conhecimento (reconhecer os significados possíveis dos textos), passando por uma série de atos de decisão e valoração (envolvendo escolha de métodos e teorias que o permitirão identificar um sentido adequado para as normas dentro de algum paradigma) quanto de criação e atribuição final de sentido às normas. Logo, a afirmação simplista de que a corte constitucional apenas aplicará o direito na maior parte dos casos carece de um exame atualizado.

Ainda, (ii) o paradigma que fundamenta a tese do legislador negativo (positivismo jurídico) não está preocupado com a realização dos princípios e do conteúdo material da Constituição, mas sim com a obediência aos requisitos formais para elaboração das leis. Esse posicionamento, já superado pelas diversas teses que surgiram no constitucionalismo moderno do pós-guerra, conforme demonstramos mais acima, implica em uma diminuta proteção aos direitos fundamentais, o que está em total desacordo com os mais modernos textos constitucionais e, especialmente, com a Constituição Brasileira. De fato, a ausência total de controle das discriminações feitas pelo Legislativo na concessão de benefícios fiscais vai contra a ideia de que a atividade legislativa está vinculada aos direitos fundamentais. Se o conteúdo da lei deve corresponder aos princípios constitucionais, não pode o Judiciário furtar-se a examinar o mérito das escolhas feitas pelo Legislativo para examinar se tais direitos foram devidamente respeitados¹¹³. Ainda, o paradigma da democracia exercida simplesmente

¹¹³ DANTAS, F. C. de San Tiago, Igualdade perante a lei e "due processo of law". **Revista Forense**. n. 537, p. 360, 1948; ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 183

pela maioria dos eleitos pelo povo vem dando lugar à democracia constitucional e seus direitos fundamentais, que visam justamente proteger o povo de certas decisões da maioria que poderiam sufocar uma determinada minoria¹¹⁴. O respeito à Constituição e o efetivo controle de constitucionalidade das leis é, portanto, pilar essencial da democracia constitucional.

Outrossim, *(iii)* a doutrina tributária pátria absteve-se de controlar uma série de questões essenciais à interpretação jurídica, como controle de finalidades e efeitos econômicos da tributação, relegando tais questões à ciência das finanças, posicionamento que, ao menos no campo da extrafiscalidade, costuma ser adotado pelo Supremo Tribunal Federal. Não obstante, somente a efetividade e a concreção da realização de princípios como a igualdade e a liberdade econômica, que dependem essencialmente da verificação empírica dos efeitos gerados pela legislação tributária, estão de acordo com a Constituição Brasileira e seu extenso rol de princípios, direitos fundamentais e garantias a serem observados¹¹⁵. Pesquisar os efeitos concretos, progressivos e regressivos das leis tributárias, indagar sobre a igualdade de uma determinada medida tributária não significa mais, no contexto da Constituição de 1988, pugnar por princípios meramente éticos, morais ou econômicos ao sabor de alguma ideologia, mas sim realizar a devida interpretação estritamente jurídica do sistema tributário¹¹⁶.

Após tais considerações, podemos concluir que, no caso de incentivos fiscais, por exemplo, a invalidação de norma que exclua determinados Contribuintes e os inclua no regime tributário beneficiado é plenamente possível, seja por violação à igualdade, seja por violação a outros princípios constitucionais contrários à finalidade que justifica a exclusão, pois é essa decisão que melhor harmoniza e acomoda a referida norma aos preceitos constitucionais. O Supremo Tribunal Federal tem inclusive precedentes que aplicam essa lógica¹¹⁷, mas fora do âmbito tributário, campo no qual parece imperar o critério da total

¹¹⁴ DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge, Harvard University Press, 1977, p. 169.

¹¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 61.

¹¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 1.377.

¹¹⁷ “ADMINISTRATIVO. SERVIDORES DO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. REAJUSTE DE VENCIMENTOS DE 28,86%, DECORRENTE DA LEI Nº 8.627/93. DECISÃO DEFERITÓRIA QUE TERIA SIDO OMISSA QUANTO AOS AUMENTOS DE VENCIMENTOS DIFERENCIADOS COM QUE O

discricionariedade dos entes tributantes na concessão de benefícios e na adoção de medidas extrafiscais. Entender que ao Judiciário é vedado proteger os Contribuintes de violação à igualdade por discriminação arbitrária, ou à proibição do excesso por aniquilamento de seus direitos à livre iniciativa e livre concorrência, significa acabar com tais princípios e postulados¹¹⁸.

Logo, dada a natureza da atividade interpretativa e os equívocos acima demonstrados na teoria do legislador negativo no âmbito tributário, podemos defender que é possível ao Judiciário, no caso do SIMPLES, por exemplo, julgar que aquelas exclusões por exercício de atividade econômica devem ser excluídas da LC n° 123/06, caso estejam em desacordo com princípios e regras constitucionais, estendendo o referido regime às empresas originalmente excluídas. A mesma lógica poderia ser aplicada para extirpar do ordenamento a regra que excluiu o direito ao crédito de PIS/COFINS daqueles que utilizam mão-de-obra de pessoa física como insumo. É com base nesse novo paradigma que passaremos agora a testar se as discriminações tributária fundamentadas na extrafiscalidade têm suporte constitucional, ou se é justamente o contrário que ocorre, tudo isso com base nos exemplos citados na introdução deste trabalho, já que somente em concreto, com estudo das consequências práticas de uma determinada medida tributária, é que podemos verificar a ocorrência ou não de violação a princípios como os da liberdade econômica e da igualdade.

REFERIDO DIPLOMA LEGAL CONTEMPLA DIVERSAS CATEGORIAS FUNCIONAIS NELE ESPECIFICADAS. Diploma legal que, de efeito, beneficiou não apenas os servidores militares, por meio da "adequação dos postos e graduações", mas também nada menos que vinte categorias de servidores civis, contemplados com "reposicionamentos" (arts. 1° e 3°), entre as quais aquelas a que pertence a maioria dos impetrantes. Circunstância que não se poderia deixar de ter em conta, para fim da indispensável compensação, sendo certo que a Lei n° 8.627/93 contém elementos concretos que permitem calcular o percentual efetivamente devido a cada servidor. Embargos acolhidos para o fim explicitado". (RMS 22307 ED, Relator para Acórdão Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 26/06/1998). Cumpre aqui destacar que, embora o inciso X do art. 37 da Constituição mandasse à época que um aumento geral concedido a servidores públicos militares também devesse ser aplicado aos civis (regra constitucional que vedava expressamente a discriminação), esse precedente debateu a questão do legislador negativo, sendo esse paradigma inclusive o argumento utilizado por alguns Ministros para votarem pelo desprovimento do recurso ordinário, a exemplo do voto do Ministro Celso de Mello (fls. 468 e ss.), em que vários argumentos contrários à extensão do benefício são apresentados, baseados na tese do legislador negativo. Votaram nesse sentido, ainda, os Ministros Octavio Gallotti, Sydney Sanches e Moreira Alves.

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 180 e ss. No mesmo sentido, leciona José Souto Maior Borges que o STF não edita nenhum ato legislativo quando, em defesa da igualdade, concede benefício fiscal a Contribuinte inicialmente excluído. Conforme BORGES, José Souto Maior. *Princípio da Isonomia e Sua Significação na Constituição de 1988*. **Revista de Direito Público**, n.º 93. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 34-40.

2 EXAME DO PRINCÍPIO DA LIBERDADE ECONÔMICA – LIVRE INICIATIVA E LIVRE CONCORRÊNCIA: ELEMENTOS E FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS

2.1 A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO E OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA LIBERDADE ECONÔMICA

A tarefa de identificar o sentido do princípio da liberdade econômica e sua eficácia frente à tributação passa pelo exame das normas constitucionais que lhe dão suporte e configuração. Como já pontuamos analiticamente no primeiro capítulo, somente a interpretação conjunta e sistemática, que busque harmonizar as normas constitucionais, realiza o anseio de proporcionar a máxima eficácia à Constituição¹¹⁹. Nesse sentido, as normas que regulam a tributação não estão somente no capítulo do sistema tributário¹²⁰; alastram-se por toda a Constituição, de modo que a tributação deve observar, entre outras, as normas da ordem econômica constitucional¹²¹. Malgrado tais fatos, é comum que a doutrina brasileira de direito tributário foque mais na realização de regras e princípios do capítulo do sistema constitucional tributário, reduzindo a livre concorrência à isonomia, bem como a propriedade e a livre iniciativa à vedação do confisco, ainda que não o faça intencionalmente¹²². Não obstante, a liberdade e a tributação caminham lado a lado, mormente nos estados modernos, sendo um garantidor do outro¹²³. A ausência de tributação pode levar à falência do Estado, tendo em vista o deslocamento do uso da força do monopólio estatal para a autotutela. A manutenção da liberdade, portanto, exige um certo nível de tributação¹²⁴.

¹¹⁹ Defendendo o valor normativo dos princípios da ordem econômica, e a necessidade de observá-los sob pena de inconstitucionalidade, sendo esses inclusive judicialmente aplicáveis: FARIA, Werter R. **Constituição econômica, liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Editor Sergio Antônio Fabris, 1990, p. 102.

¹²⁰ Conforme estabelece o *caput* do art. 150 da Constituição: Art. 150. **Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte**, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (Grifamos)

¹²¹ FERRAZ, Roberto. *A Igualdade no aproveitamento de créditos na Cofins e PIS não cumulativos*. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 149, 2008, p. 77.

¹²² DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. *Tributação e Ordem Econômica*. **Caderno da escola de direito e relações internacionais da UniBrasil**. Curitiba: UniBrasil, n. 8, 2008, p. 337.

¹²³ Nesse sentido, leciona Ricardo Lobo Torres que não existe tributo sem liberdade, mas também a liberdade perde-se sem o tributo, visto que o Estado (financiado por tributos) é quem garante a manutenção e a preservação da liberdade, dentro de um espaço de autolimitação da liberdade (já que, no constitucionalismo moderno, o Estado é criado voluntariamente por uma sociedade livre). Conforme TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 2-4.

¹²⁴ HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton, 1999, p. 60-76.

Isso considerado, o exame do conteúdo dos princípios da liberdade econômica frente à tributação exige um panorama geral da ordem econômica da Constituição e dos demais princípios e regras que a compõem, buscando delinear seu alcance e interpretação possível à luz do sistema constitucional. Ademais, o estudo de muitos desses princípios e, especialmente, a análise de suas violações, dependem do estudo de casos concretos, de modo que utilizaremos os dois paradigmas citados no primeiro capítulo para melhor ilustrar sua eficácia como delineadores da tributação.

A título de exemplo, vimos no primeiro capítulo que há várias finalidades constitucionais que potencialmente poderiam tanto fundamentar a exclusão de alguns Contribuintes do SIMPLES por mero exercício de atividade econômica quanto justificar que tal exclusão é inconstitucional. De um lado, temos princípios de liberdade econômica, livre concorrência, livre iniciativa, igualdade, que apontariam para um estado ideal de coisas em que os Contribuintes não poderiam ser excluídos do SIMPLES por mero exercício de atividade econômicas. De outro lado, temos princípios como proteção dos cofres públicos, proteção da saúde dos consumidores, do meio ambiente e, até mesmo, da própria livre concorrência. Vimos também que eventuais finalidades precisam ser harmonizadas, de modo que o estado ideal de coisas por elas idealizado seja atendido no maior grau possível. Precisaremos então testar quais limites são dados à tributação nesse caso específico pelo exame conjunto desses princípios, bem como se esses apontam para uma solução que diga se as exclusões do SIMPLES em debate são justificadas e, por isso, de acordo com a Constituição, ou se são injustificadas e não tem fundamentos constitucionais suficientes para permanecerem válidas.

Pois bem. Como é sabido, a Constituição pátria regula o exercício do poder e as finalidades que o Estado deve atingir de maneira analítica e detalhada. Não foi diferente para a ordem econômica. O art. 170 da Constituição prevê que a ordem econômica¹²⁵ pátria é “*fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa*”, tendo por fim “*assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*”¹²⁶. Eis os três pilares de

¹²⁵ Muito discutiu-se sobre a opção pelo termo *ordem econômica* e as implicações dele advindas. Acolhemos a posição de Eros Grau, no sentido de que a nomenclatura do capítulo não tem relevância, mas sim os princípios e regras que o compõe. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 88-89.

¹²⁶ Schoueri defende que o fato de a Constituição afirmar que a dignidade da pessoa humana será realizada pela valorização do trabalho humano e pela livre iniciativa (que aparecerem juntos na Constituição tanto nos

fundamentação da ordem econômica: livre iniciativa, valorização do trabalho humano e dignidade da pessoa humana¹²⁷. O art. 1º, inciso IV¹²⁸ da Constituição, também elege tais princípios como fundamentos da República Federativa do Brasil, reforçando o apreço dado a eles pelo texto constitucional¹²⁹.

A afirmação da livre iniciativa como fundamento da ordem econômica consagra o reconhecimento da autonomia do cidadão na conformação de suas atividades econômicas, tanto quanto aos fins que com elas visa atingir, como quanto aos meios que eventualmente venha a escolher para atingir tais fins, indicando que se deu preferência a uma ordem aberta e submetida às leis de mercado e aos eventuais fracassos econômicos que delas possam advir em detrimento de uma ordem baseada em um dirigismo estatal, em uma “estabilidade” supostamente certa e eficiente. A estrutura da ordem econômica está, portanto, centrada na atividade das pessoas e dos grupos, e não na atividade do Estado¹³⁰.

A livre iniciativa teria, portanto, forte peso e sustentação da Constituição Brasileira. Isso não significa, porém, uma ordem de radical valorização da livre iniciativa. A liberdade de iniciativa só tem respaldo constitucional se direcionada à garantia da dignidade dos integrantes

fundamentos da República Brasileira – art. 1º, inciso IV – como nos princípios da ordem econômica) bem mostra que ambos não são inconciliáveis, e jamais a valorização de um pode implicar no aniquilamento do outro. Conforme SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 84.

¹²⁷ Os conceitos que serão aqui adotados não visam definir a “essência” do significado das palavras, mas buscar um uso corrente e comum dessas que viabilize, de maneira instrumental, a atividade de atribuição de sentido e aplicação da norma. Conforme GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 88.

¹²⁸ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

¹²⁹ Os conceitos e discussões que podem surgir do termo “justiça social” são infundáveis, de modo que não serão abordados nessa dissertação, que tem um escopo que não permitiria tal ilação. Não obstante, no sentido da separação dos princípios frente a valores, ideologias e crenças, já exposta no primeiro capítulo, entendemos que a busca pela justiça social apontará para o atingimento das finalidades já previstas pela Constituição para garantir a dignidade da pessoa humana, como a redução das desigualdades sociais e regionais e do desemprego. Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 83. José Afonso Silva, por exemplo, enxerga na consagração da justiça social o comando para que haja distribuição equitativa das riquezas, de modo que cada cidadão disponha de meios materiais para viver confortavelmente segundo as exigências de sua natureza física, espiritual e política. Conforme SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 767-768.

¹³⁰ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Congelamento de preços: tabelamentos oficiais Parecer). **Revista de Direito Público**, n.91, p. 77, 1989.

da comunidade¹³¹, não o tendo se utilizada radicalmente, de modo nocivo aos interesses sociais nos quais é fundada. Daí a legitimidade dos agentes públicos em limitá-la, quando respaldados por finalidades constitucionalmente previstas, como os demais princípios da ordem econômica (direito do consumidor, meio ambiente, busca do pleno emprego, etc.)¹³².

A doutrina decompõe o princípio da livre iniciativa em alguns elementos que lhe dão conteúdo, todos eles desdobrados no texto constitucional. Tal princípio pressuporia, em primeiro lugar, a existência de propriedade privada¹³³, cuja função é assegurar que todos os agentes que atuam na economia tenham a possibilidade de apropriação dos bens e meios de produção e do fruto do seu trabalho e do capital. Ao mesmo tempo, impõe aos indivíduos em geral o respeito à propriedade alheia e direciona a ação do Estado no sentido de fornecer tal proteção. Ainda, a propriedade¹³⁴ deve cumprir sua função social, realizando um fim economicamente útil e produtivo, em benefício tanto do proprietário como de terceiros, mormente aqueles que com o trabalho intervêm no processo de utilização dos meios econômicos¹³⁵. A propriedade tem função social¹³⁶, portanto, especialmente no que tange aos

¹³¹ “A dignidade humana assume a mais pronunciada relevância, visto comprometer todo o exercício da atividade econômica, em sentido amplo – e em especial, o exercício da atividade econômica em sentido estrito – com o programa de promoção da existência digna, de que, repito, todos devem gozar. Daí porque se encontram constitucionalmente empenhados na realização desse programa – dessa política pública maior – tanto o setor público quanto o setor privado. Logo, o exercício de qualquer parcela da atividade econômica de modo não adequado àquela promoção expressará violação do princípio duplamente contemplado na Constituição.” GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 177:

¹³² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 340-341.

¹³³ Considerando a propriedade como fundamento da livre iniciativa: BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v. 7, 1990, p. 16.

¹³⁴ Não só a propriedade, mas também seus desdobramentos, como a liberdade de dispor do patrimônio e de constituir empresa. Modesto Carvalhosa adverte que “*tem a empresa uma óbvia função social, nela sendo interessados os empregados, os fornecedores, a comunidade em que atua e o próprio Estado, que dela retira contribuições fiscais*”. O autor enuncia três principais funções sociais da empresa: a primeira referindo-se às condições de trabalho e às relações da empresa com seus empregados; a segunda referindo-se ao interesse dos consumidores; e a terceira voltando-se ao interesse dos concorrentes, além das questões de proteção do meio ambiente. Vide CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 3, p. 237.

¹³⁵ REALE JR., Miguel. **Casos de direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 14.

¹³⁶ Na elaboração clássica trazida ao direito francês por Leon Duguit, a propriedade privada é instituição jurídica que, como qualquer outra, existe para atender necessidades econômicas, que por sua vez correspondem a necessidades sociais, transformando a propriedade em função social, configurando uma “propriedade-função”. Vide DUGUIT, Leon. **Las transformaciones del Derecho Publico y Privado**. Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L., 1975, p. 178-179. Entendemos que esse posicionamento coaduna-se com os ditames constitucionais de que a livre iniciativa e o trabalho existem para assegurar a dignidade da pessoa humana, assim como os demais princípios da ordem econômica.

meios de produção¹³⁷, perdendo força no que tange ao produto econômico da utilização dos referidos meios¹³⁸.

A livre iniciativa pressupõe, ainda, conforme o parágrafo único do art. 170 da CRFB, o direito ao livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização, salvo nos casos previstos em lei. Um princípio que não compõe a livre iniciativa, mas merece menção na configuração de tal princípio pela sustentação que lhe dá¹³⁹, é a livre concorrência, fundamento para a faculdade do empreendedor de estabelecer os seus preços em um ambiente de livre mercado e competição por clientela (CF, art. 170, IV)¹⁴⁰. Por fim, é da essência do regime de livre iniciativa a liberdade de contratar, decorrência lógica do princípio da legalidade, fundamento das demais liberdades, pela qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5º, II¹⁴¹)¹⁴² e, fora dos limites legais, só se engajará juridicamente de acordo com a autonomia de sua própria vontade¹⁴³.

¹³⁷ Para Comparato, há duas fases distintas no tocante à função social da propriedade e da empresa: a primeira, quando um determinado meio de produção está em desuso, quando surge um poder-dever do proprietário de submetê-lo à atividade produtiva; e a segunda, quando surge para o controlador da empresa (e não para seu proprietário) o poder-dever de administrá-la para a realização de interesses coletivos, de modo que a exploração empresarial dos bens de produção tende a destacar-se do regime da propriedade. Vide COMPARATO, Fábio Konder. *Função Social da Propriedade dos Bens de Produção*. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, v. 63, 1986, p. 76-78.

¹³⁸ A exemplo do que se afirma e dos limites constitucionais dados à referida função social, só pode haver desapropriação de terras rurais improdutivas a partir de um determinado tamanho definido em lei (Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária: I - a pequena e média propriedade rural, assim definida em lei, desde que seu proprietário não possua outra; II - a propriedade produtiva). Ademais, o art. 186 da Constituição elege parâmetros de atingimento da função social que denotam que ela exige, por exemplo, respeito às regras ambientais, trabalhistas, a promoção do bem-estar de proprietários e trabalhadores, o uso adequado dos recursos naturais e a racionalidade no aproveitamento da terra. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 248-250

¹³⁹ GRAU, *op. cit.*, p. 248. Werter Faria atenta para o fato de que os dois princípios são interdependentes, e não estão em situação de sujeição um ao outro. Nesse sentido: FARIA, Werter R. **Constituição econômica, liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Editor Sergio Antônio Fabris, 1990, p. 149.

¹⁴⁰ Não estamos adotando a visão de uma liberdade concorrencial absoluta, conforme ficará mais claro a seguir.

¹⁴¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

¹⁴² BARROSO, Luís Roberto. A Ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, 2002. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-LUIS-ROBERTO-BARROSO.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2014.

¹⁴³ Vale destacar, porém, que o contrato também exerce função social, não sendo visto exclusivamente como ato de interesses meramente atinentes à esfera individual, mas como instituto de interesse coletivo, pelo qual se constituem empresas, sindicatos, associações e uma série de institutos que permitirão a persecução de objetivos

Em suma, podemos afirmar que a atividade econômica em nosso sistema jurídico é, portanto, preponderantemente privada. O art. 173¹⁴⁴ da Constituição Federal consagrou, nesse sentido, o princípio da subsidiariedade: o Estado só exercerá atividades econômicas de forma supletiva e diante de relevante interesse coletivo ou imperativo de segurança nacional, nos termos da lei¹⁴⁵. Vale destacar, ainda, que a Constituição prescreve em seu art. 219 que "*o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País*". Um relevante destaque ao mercado, portanto, é severamente suportado pela Constituição¹⁴⁶.

socialmente relevantes. Nesse sentido: VASSEUR, Michel. **Un nouvel essor du concept contractuel. Les Aspects juridiques de l'économie concertée et contractuelle**. Paris, Sirey, 1964, p. 5.

¹⁴⁴ “Art. 173: Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”. O § 1º, II, do mesmo artigo complementa:

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (...)

II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

¹⁴⁵ No Capítulo 1, já demonstramos a separação entre os princípios da ordem econômica e as ideologias que inspiraram sua positivação. Aqui falamos exclusivamente dos princípios de caráter deontológico adotados pela Constituição, o que Washington Peluso Albino de Souza chamará de “ideologia constitucionalmente adotada”, conforme SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 6ª ed. São Paulo: LTr, 2005, p. 177. O professor ainda demonstra que a “ideologia constitucional” combina uma série de elementos das mais conhecidas ideologias políticas: para o dito “modelo liberal”, fala em liberdade de iniciativa, livre concorrência, propriedade privada; para o “modelo social”, fala em valorização do trabalho humano e existência conforme os ditames da justiça social; em um “modelo misto”, chamado pelo autor de modelo neoliberal, consagra a busca pelo pleno emprego, a defesa do consumidor e o tratamento favorecido do micro e pequeno empreendedor. Conforme SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da constituição econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 254.

¹⁴⁶ O destaque do referido dispositivo objetiva salientar a relevância dada ao mercado pela Constituição como meio para viabilizar o desenvolvimento socioeconômico e o bem-estar da população. O dispositivo gerou uma série de discussões em função de referir “mercado interno” e a busca pela “autonomia tecnológica do país”, tendo parte da doutrina visto nele uma certa “xenofobia” ao mercado dito “externo” ou internacional (conforme descrito por CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Direito econômico e direito administrativo: o estado e o poder econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2006, p. 85). No sentido de que a valorização do mercado interno e da soberania nacional não podem levar ao isolamento do país do comércio internacional, dada a interdependência comercial das nações no mundo globalizado, mas advertindo para a necessidade de preservação da autodeterminação do país, BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v. 7, 1990, p. 20. O que interessa para a análise aqui feita, no entanto, é a primazia dada ao mercado como regulador das atividades econômicas, a ponto de alçá-lo a parte integrante do patrimônio nacional. Nesse sentido, VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *A ordem econômica*. Em PLURES. **A Constituição brasileira de 1988 - interpretações**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988, p. 383.

Paralelamente, admite-se a intervenção no mercado para controle do abuso de poder econômico (art. 173, §4^o¹⁴⁷), bem como para atender certos fins sociais e interesses públicos. Por exemplo, podemos mencionar a possibilidade de tributação para obtenção de recursos para persecução dos fins sociais do Estado Brasileiro (respeitadas todas as regras do sistema constitucional tributário), ou, ainda, a possibilidade de desapropriação de terras para construção de rodovias, ruas, viadutos, etc. Em suma, o Estado pode e deve intervir para corrigir distorções do liberalismo e preservar a instituição básica do mercado, como forma eleita pela Constituição para garantir, dentre outros meios (como as prestações positivas de serviços pelo Estado), a dignidade dos cidadãos brasileiros¹⁴⁸.

Não adentraremos aqui nos limites específicos para tal intervenção no domínio econômico¹⁴⁹, pelas seguintes razões: *i*) não é objeto do presente trabalho examinar de maneira exaustiva todas as facetas da livre iniciativa e da liberdade econômica e seus respectivos limites, mas sim aquelas relevantes para impor limitações à tributação e resolver o problema proposto; *ii*) tal poder de intervenção é bastante limitado tanto pela própria redação do capítulo

¹⁴⁷ Art. 173, §4^o: A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. “A Constituição Federal, no seu art. 170, preceitua que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios que indica. No seu art. 174, pontifica que, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento. Desses dispositivos, resulta claro que o Estado pode atuar como agente regulador das atividades econômicas em geral, sobretudo nas de que cuidam as empresas que atuam em um setor absolutamente estratégico, daí lhe ser lícito estipular os preços que devem ser por elas praticados”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança 2.887-1-DF. Relator: Ministro César Asfor Rocha. Brasília. *Diário da Justiça* de 13 de dezembro de 1993). No entanto, BARROSO adverte que “nenhum desses princípios setoriais poderá restringir a livre iniciativa a ponto de afetar seus elementos essenciais. Sendo a livre fixação de preços um desses elementos, não se poderá excepcioná-la apenas com fundamento em qualquer desses princípios, pois isso representaria uma violação do fundamento da própria ordem econômica. Cfe CF, art. 3^o, III e IV: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (...) III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”, *op. cit.*, p. 12/13. O artigo em questão trata com maiores detalhes as questões atinentes ao controle de preços pelo Governo e, em suma, defende que esse só é possível em casos extremos, à luz ainda dos parâmetros do postulado da razoabilidade, diante de evidente desequilíbrio de mercado a ser reparado.

¹⁴⁸ GRAU, Eros Roberto. **Elementos de Direito Econômico**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 62.

¹⁴⁹ Há debate na doutrina sobre os termos “intervenção” e “dirigismo” econômico. Geraldo de Camargo Vidigal, por exemplo, entende que o primeiro modo de influência pública sobre a economia seria destinado a assegurar a valorização do trabalho, da propriedade privada como função social, a expansão do emprego, entre outros, enquanto que o segundo modo caracterizaria uma influência estatal sobre toda a economia, como forma de atingir o bem-estar via sua planificação através de programas, diretrizes, coordenação, etc. Nesse sentido: VIDIGAL, Geraldo de Camargo. **Teoria geral do direito econômico**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977, p. 99-100. Já Eros Grau rejeita essa diferença, afirmando tratarem-se de formas semelhantes de intervenção por modalidades diversas. Nesse sentido: GRAU, Eros Roberto. **Planejamento econômico e regra jurídica**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 22.

da ordem econômica quanto pela aglutinação de princípios de proteção de direitos fundamentais em desfavor da excessiva influência estatal e de uma eventual supervalorização do interesse coletivo em detrimento dos direitos individuais (veremos em detalhe adiante), de modo que admitir que uma certa influência estatal é possível¹⁵⁰ não compromete a ação dos princípios derivados da liberdade econômica no que tange ao poder de tributar¹⁵¹.

As exceções ao princípio da livre iniciativa, portanto, haverão de estar autorizadas pelas próprias normas constitucionais¹⁵². Dentre tais normas, podemos mencionar alguns dos princípios que compõe a ordem econômica e que legitimam eventual intervenção estatal. Vejamos:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
 I – soberania nacional;
 II – propriedade privada;
 III – função social da propriedade;
 IV – livre concorrência;
 V – defesa do consumidor;
 VI – defesa do meio ambiente;
 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.”

Tais princípios atuam sempre em conjunto, e a interpretação jurídica, mais do que promover qualquer espécie de confronto entre eles, deve buscar conciliá-los e atribuir-lhes

¹⁵⁰ Nesse aspecto, a intervenção do Estado na economia dar-se-ia para ajustar os comportamentos econômicos, visando assegurar a operacionalidade, de forma harmoniosa e engrenada, dos elementos da ordem econômica. Nesse sentido: CAGGIANO, Mônica Herman Salem. *Controle do mercado via tabelamento*. **Revista da Universidade Mackenzie**, Ano VI, 1992, n° 6, p. 23-27.

¹⁵¹ Dessa observação, somadas às considerações feitas no Capítulo 1 deste trabalho, fica claro que é descabido considerar que o instituto da extrafiscalidade permite todo e qualquer tipo de estímulo ou intervenção por parte do poder tributante. É pertinente a observação de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, quando levanta a dúvida se o estímulo de comportamentos pelo Estado não substituiria, em demasia, a autonomia da vontade, substituindo o mercado e a sociedade no que tange ao controle de comportamentos. Vide FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *O pensamento jurídico de Norberto Bobbio*. **Bobbio no Brasil – um retrato intelectual**, Carlos Henrique Cardim (org.). Brasília: UnB, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 2001, p. 43-52; e ainda SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 50-51.

¹⁵² “Este rol constitucional de instrumentos de intervenção regulatória é exaustivo: não admite ampliação por via interpretativa, uma vez que representam, cada um deles, uma exceção ao princípio da livre iniciativa (art. 1º, IV, e art. 170, caput) e, mais precisamente, ao princípio da livre concorrência (art. 170, IV). Qualquer outra modalidade interventiva, admissível genericamente no art. 163 da antiga Carta (...) perde, na vigente, seu suporte constitucional.”, MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Ordem econômica e desenvolvimento na constituição de 1988**. Rio de Janeiro: APEC, 1989, p. 69-70. Nesse sentido, ainda, FARIA, Werter R. **Constituição econômica, liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Editor Sergio Antônio Fabris, 1990, p. 153.

sentido, de modo que suas respectivas finalidades sejam promovidas no maior grau possível¹⁵³. A livre concorrência, por exemplo, quando possibilita que os agentes de mercado disputem a clientela em igualdade de condições, acaba por promover os direitos e interesses dos consumidores¹⁵⁴, que normalmente terão produtos de maior qualidade a preços mais favoráveis.

O mesmo vale para a contribuição que a livre iniciativa pode dar para o atingimento do pleno emprego. Imaginemos uma situação em que o governo pretenda promover a geração de empregos formais e imponha que a terceirização de serviços de limpeza seja proibida. O objetivo seria que as empresas internalizassem um funcionário para esse fim, o que em tese aumentaria o número de contratados. Nesse caso, imaginando que o serviço terceirizado fosse consideravelmente mais barato do que a contratação de um profissional interno, a taxa de contratação de profissionais para esse fim pode recuar, tendo em vista o elevado custo para tanto e a possível fuga desses trabalhadores para a informalidade, o que diminuiria a arrecadação de impostos e privaria tais trabalhadores dos direitos sociais constitucionalmente previstos. Se, contrariamente, o governo estimular a livre configuração das atividades econômicas, desburocratizando a criação de empresas, o efeito pode ser o inverso: mais pessoas poderiam acessar tal mercado de forma regular, seja como microempresários, cooperativas de prestadores de serviço, ou como contratados por agências especializadas, contribuindo em maior grau para o atingimento do objetivo de pleno emprego. No caso ora apresentado, essa interpretação, que harmoniza os dois princípios, seria a mais coerente com o sistema constitucional como um todo¹⁵⁵.

¹⁵³ Conforme SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da constituição econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 269.

¹⁵⁴ Adverte Diogo de Figueiredo Moreira Neto que a relação entre consumidores e produtores não deve ser abreviada como se fosse normalmente litigiosa. Não há preconceito constitucional com o produtor, visto que toda a sociedade é simultaneamente consumidora e produtora, de modo que se deve atingir um justo equilíbrio nas relações de consumo, sem a concessão de tratamento excessivamente favorável ao consumidor. Conforme MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006, p. 486. Linha semelhante de pensamento pode ser verificada em COMPARATO, Fábio Konder. *A Proteção ao Consumidor na Constituição Brasileira de 1988*. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, v. 80, 1990, p. 71-73.

¹⁵⁵ Vale lembrar que por pleno emprego podemos entender não somente o combate ao desemprego, mas também o ideal keynesiano de uso (ou emprego) pleno de todos os recursos e fatores de trabalho e produção. Vide GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 257. Outrossim, o que a Constituição consagra é a busca por um estado ideal de pleno emprego, não assegurando, evidentemente, emprego a todos os cidadãos, sem exceção, o que caracterizaria severo dirigismo econômico, em desacordo com a harmonização da busca pelo pleno emprego com a garantia dos direitos de liberdade econômica e com a valorização de um certo grau de livre mercado.

De outra parte, para atingir algumas finalidades, como a redução de desigualdades regionais e proteção do meio ambiente, o Estado interfere no domínio econômico por via do fomento, isto é, apoiando a iniciativa privada e estimulando (ou desestimulando) determinados comportamentos, com a concessão de incentivos fiscais ou financiamentos públicos, entre outras medidas. Um exemplo clássico do exercício de tal faculdade é a instituição da Zona Franca de Manaus, que concede inúmeros benefícios tributários às empresas instaladas na região de Manaus. A adesão ao comportamento incentivado ou desestimulado deve constituir, em princípio, mera opção dos agentes econômicos que se beneficiariam com os mecanismos de fomento criados em lei, levando o cidadão a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual¹⁵⁶.

Em suma, podemos afirmar que a Constituição Federal protege a livre iniciativa e a liberdade concorrencial de forma substancial e em duas frentes: como direitos negativos face ao Estado e aos demais cidadãos, no sentido de que a esses é vedado afetar negativamente a livre iniciativa de terceiros, bem como adotar comportamentos anticoncorrenciais que visem à dominação de mercados; e no sentido de que o Estado deve adotar medidas para resguardar a livre iniciativa e a livre concorrência, e até mesmo promovê-las, a exemplo da previsão constitucional de estímulo às micro e pequenas empresas. Podemos agrupar esses dois princípios no gênero (ou sobreprincípio) da *liberdade econômica*.

Além das especificações do capítulo constitucional da ordem econômica, há uma série de postulados e princípios que dão suporte material e instrumental à liberdade econômica e balizam a tributação, impondo alguns critérios a serem respeitados, sem os quais a tributação sequer pode afetar a liberdade econômica, a exemplo da legalidade¹⁵⁷ e da segurança

¹⁵⁶ CARVALHOSA, Modesto. **Considerações sobre o direito econômico**. Tese. São Paulo, 1971, p. 314.

¹⁵⁷ A legalidade, por exemplo, impõe um estado ideal de uma tributação *previsível* (com elementos suficientes para que os Contribuintes possam verificar em que situações estão submetidos à tributação) e *determinada* (que exclua a possibilidade de arbitrariedades por parte do aplicador da lei) a ser promovido. Essa consideração emana da combinação do art. 5º, II e do art. 150, I da Constituição Federal com os demais dispositivos que orientam a atividade estatal e a separação de poderes. Em suma, as leis devem ser claras, o menos ambíguas possíveis. Nesse sentido: "*Considerando que o Poder Executivo deve executar a lei (art. 76 e ss., especialmente o art. 84), que o Poder Judiciário deve editar normas individuais (art. 92 e ss.) e que os três Poderes são independentes e autônomos entre si (art. 2º), a lei deve ser geral e abstrata, sob pena de violar as competências de outros Poderes. Daí decorre a proibição de os regulamentos e atos administrativos violarem a lei (supremacia da lei).*" in ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03** – 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pg. 120. No sentido de que a liberdade

jurídica¹⁵⁸, que também limitam a atividade estatal que pretenda influir na livre iniciativa e livre concorrência. Esses elementos contribuem de maneira substancial para que os Contribuintes possam exercer de maneira digna suas atividades econômicas, sendo capazes de antever a consequência jurídica de seus atos e confiar na estabilidade da disciplina jurídica deles.

Ao lado da legalidade estão outros subprincípios da segurança jurídica, como os princípios da irretroatividade¹⁵⁹ (impossibilidade de que a lei de imposição tributária surta efeitos sobre situações fáticas a ela anteriores ou sobre situações fáticas que começaram a se consolidar em um momento pretérito - suportada pela proteção da confiança) e a anterioridade¹⁶⁰ (necessidade de que a lei respeite o planejamento das atividades dos Contribuintes, dando tempo para adaptação às mudanças por ela promovidas), que criam o ambiente necessário para o livre exercício das atividades econômicas pelos Contribuintes. Outrossim, a vedação ao confisco¹⁶¹, por exemplo, impede que o produto das atividades econômicas dos Contribuintes seja completamente tomado pelo poder tributante, evitando, inclusive, que a continuidade das atividades econômicas seja comprometida, sendo outro princípio que dá suporte e contornos à liberdade econômica.

A igualdade, como princípio que aponta para um estado ideal de coisas em que os Contribuintes devem ser tratados de maneira equânime e sem discriminações arbitrárias,

econômica é sustentada pela legalidade, já que não deverá haver intervenção senão em virtude de lei: GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 203-205.

¹⁵⁸ A segurança jurídica aponta para finalidades a serem atingidas pelo Estado, quais sejam, atingir um ideal de: *i) cognoscibilidade* do direito, ou seja, um estado ideal de coisas em que o Contribuinte seja capaz de orientar suas condutas no presente, com segurança em relação às prováveis consequências jurídicas de seus atos; *ii) confiabilidade* do direito, ou seja, um estado ideal de coisas em que o Contribuinte possa confiar na estabilidade do ordenamento jurídico, mormente para situações em que tomará atos gravosos de seu patrimônio que perdurarão ao longo do tempo; *iii) calculabilidade*, ou seja, um estado ideal de coisas em que as normas jurídicas do presente são leis àquilo que as normas jurídicas do passado garantiram aos cidadãos, não frustrando os direitos e expectativas que resultaram do planejamento de atividades com base em uma moldura normativa pretérita. Nesse sentido, a segurança jurídica também proporciona um cenário normativo sem o qual a liberdade econômica não pode se desenvolver, conforme ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência e mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 159 e ss.

¹⁵⁹ ÁVILA, *Ibidem*, p. 242, 366

¹⁶⁰ ÁVILA, *Ibidem*, p. 241, 366

¹⁶¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

também dá suporte à liberdade econômica, uma vez que somente com condições equilibradas de ingresso e permanência no mercado é que podemos falar em livre iniciativa e livre concorrência.

Fica evidente, nesse contexto, que as referidas garantias são não somente importantes mas necessárias ao regular desenvolvimento das atividades econômicas dos Contribuintes, de modo que são instrumentos indispensáveis à liberdade econômica. Isso considerado, poderíamos afirmar que há uma confluência sistemática no sentido de privilegiar os princípios garantistas, visto que, quando analisados conjuntamente os princípios que regem a tributação, verifica-se uma preferência por esses revelada na atribuição de poder por meio de regras de competência (exemplos: tributar a circulação de mercadorias, de forma não-cumulativa e respeitada a seletividade, no caso do ICMS; tributar a propriedade territorial urbana, usando como critério distintivo a função social da propriedade, no caso do IPTU), e não de princípios. Assim, privilegiar-se-ia um sistema interpretativo de previsibilidade, no qual seria possível aos Contribuintes verificar de antemão com maior precisão o conteúdo das normas que atribuem poder, em contraposição a um sistema de concreção, em que se trabalharia com conceitos abertos que seriam construídos com base em sua evolução gradual ao longo do tempo¹⁶².

No Direito Constitucional Tributário Brasileiro, portanto, podemos afirmar que a liberdade econômica tem, pelas demais garantias do sistema tributário, suporte normativo tamanho que permite concluir que violá-la pela tributação exige do intérprete uma carga argumentativa muito maior do que respeitá-la e inibir a norma tributante que a restringiria.

No campo tributário, a livre iniciativa configura um princípio que aponta para um estado ideal de coisas no qual o Estado deve proteger e facilitar: *i*) a livre escolha das atividades econômicas pelos Contribuintes; *ii*) a livre escolha dos fins que levaram à instituição de tais atividades; *iii*) a livre escolha da configuração dos meios para atingir tais fins; *iv*) a livre escolha da destinação do produto dessas atividades. Portanto, os critérios para escolha devem ser pautados majoritariamente por questões econômicas, de mercado e de conveniência, e minoritariamente por questões de tributação. Quando a tributação exercer uma carga excessiva de influência sobre as escolhas em questão, esse estado ideal de coisas

¹⁶² ÁVILA, Humberto. **Planejamento Tributário**. Revista dos Tribunais n° 98. São Paulo: Malheiros, p. 80 e ss.

em que a livre iniciativa deve ser preservada mostrar-se-á malferido e prejudicado. No já mencionado caso das microcervejarias, por exemplo, comparar uma tributação média de 12% e com diminutas obrigações fiscais com uma de 60% e consideráveis dispêndios de administração tributária demonstra como a tributação pode influenciar de maneira determinante a escolha dos Contribuintes pela adoção ou não dessa atividade econômica.

A livre iniciativa também prescreve ao Estado tanto o dever de abster-se de influenciar excessivamente a livre escolha de atividades pelos Contribuintes (e aqui o excesso será modulado pelos princípios da proporcionalidade e da proibição do excesso¹⁶³, como veremos adiante) quanto o dever de adotar medidas (que podem ser tributárias) para impedir que um Contribuinte sufoque ou prejudique a livre iniciativa de um outro Contribuinte¹⁶⁴. Um ótimo exemplo é a própria previsão de tratamento favorecido às micro e pequenas empresas: tal tratamento é concedido tanto para estimular o ingresso de mais empresas no mercado formal e na base de arrecadação tributária do governo, como para permitir que essas possam iniciar e desenvolver atividades em mercados em que a concorrência das grandes empresas dificilmente tornaria viável o empreendimento em questão, sem que as vantagens do regime diferenciado fossem concedidas.

Já a livre concorrência no campo tributário age como princípio que impõe ao Estado a necessidade de adotar medidas tributárias¹⁶⁵ para buscar um estado ideal de coisas no qual os agentes econômicos ajam de acordo com as leis de mercado na disputa da clientela, em relativa igualdade de condições, visando estimular tanto a promoção da dignidade do cidadão

¹⁶³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 167.

¹⁶⁴ Nesse sentido, os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal: RE 203.909-SC, 1ª Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJU 06.02.1998; RE 199.517-SP, Pleno, Relator para Acórdão Ministro Maurício Corrêa, DJU 13.11.1998.

¹⁶⁵ Nesse sentido, a Constituição, dando eficácia à livre concorrência como princípio da ordem econômica e estado ideal de coisas a ser atingido (considerando o caráter deontológico dos princípios constitucionais), outorga ao legislador complementar, no seu art. 146-A, o seguinte poder: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Sobre tal autorização: *“Na seção destinada aos princípios gerais do sistema tributário nacional, foi inserido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, o artigo 146-A, com a seguinte redação: ‘Art.146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo’. Trata-se, na opinião de Misabel Derzi, da introdução expressa do princípio da neutralidade na Constituição Federal, que passa a ter dispositivo inserido nos princípios gerais do sistema tributário, consagrando a possibilidade de prevenção dos desequilíbrios na concorrência em razão de tributo”*. DERZI, Misabel Abreu Machado. Emenda constitucional nº 42 no sistema tributário. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 41, 2005.

que age no mercado, quanto o beneficiamento dos consumidores com melhores produtos e preços mais baixos¹⁶⁶, assim como a geração do emprego e a diminuição das desigualdades. Tal estado ideal pode ser considerado o exato oposto da promoção do abuso de poder econômico¹⁶⁷ por monopólios e oligopólios¹⁶⁸, por exemplo. A livre concorrência também proíbe que o Estado adote medida prejudicial à livre concorrência.

O Estado, quando concede benefícios fiscais a determinados Contribuintes, está afetando diretamente aqueles que não gozam dos referidos benefícios, tornando imperativo o controle jurídico da concessão de tais benefícios¹⁶⁹, que sem dúvida não podem ser considerados mera discricionariedade do ente tributante, mormente à luz da livre iniciativa e livre concorrência. Muitas das desonerações tributárias implicam, por outra via, a oneração dos demais Contribuintes¹⁷⁰. Os benefícios tributários não são, portanto, concedidos de forma descompromissada; não bastasse o controle de violação dos direitos de outros Contribuintes não contemplados pelo benefício (como o de livre concorrência), a Constituição exige ainda que eventuais benefícios tenham exame de seu impacto orçamentário, demonstrando, de forma regionalizada, o efeito sobre as receitas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios

¹⁶⁶ Conforme BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v. 7, 1990, p. 25-26.

¹⁶⁷ Nesse sentido, adverte Fábio Nusdeo que o principal ponto para se preservar a concorrência o mais livre possível é a manutenção de um número considerável de agentes no mercado. Conforme NUSDEO, Fábio. **Curso de economia - introdução ao direito econômico**. 2ª ed. revisada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 272-273. O autor adverte, ainda, que o poder econômico, e não tanto a fatia de mercado, é determinante para a violação da concorrência. O poder econômico leva com frequência à concentração, de modo que se fazem necessários instrumentos de combate ao abuso desse poder. Nesse contexto, não se pode almejar uma concorrência perfeita, mas o mais próximo dela, uma "concorrência factível". *Op. cit.*, p. 275-279. A concorrência seria, portanto, muito mais um comportamento (de abuso de poder econômico) do que uma estrutura de mercado, visto que um determinado mercado pode ter "fluidez" concorrencial mesmo com poucos agentes, como adverte FARIA, Werter R. **Constituição econômica, liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Editor Sergio Antônio Fabris, 1990, p. 58-59.

¹⁶⁸ Nesse particular, cumpre destacar a posição de Marçal Justen Filho, para quem o estímulo aos micro e pequenos empreendedores leva, justamente, ao combate aos monopólios e oligopólios, de modo que o tratamento beneficiado seria de interesse geral, e não só dos empresários beneficiados. Conforme JUSTEN FILHO, Marçal. **O estatuto da microempresa e as licitações públicas**. São Paulo: Dialética. 2007, p. 20.

¹⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 50-51.

¹⁷⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, 3ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 75.

e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (§ 6º do art. 165), delineando um princípio de responsabilidade fiscal na concessão dos benefícios¹⁷¹.

Pois bem. Outros princípios da ordem econômica, apresentados acima, dão respaldo para a intervenção na liberdade econômica, como a proteção do consumidor, do meio ambiente, a busca do pleno emprego, etc. *A questão é saber o quanto pode haver de limitação*. A resposta a essa pergunta depende principalmente das circunstâncias do caso concreto submetido às normas em questão, visto que é somente quando da aplicação do direito que verificaremos como tais normas podem ser harmonizadas e qual o grau de atingimento das finalidades nelas previstas¹⁷².

O primeiro caso concreto em exame diz respeito à exclusão de empresas do SIMPLES por mero exercício de atividade econômica, especialmente no caso das microcervejarias¹⁷³. Se tal exclusão deu-se em função da manutenção do abastecimento dos cofres públicos, por exemplo, será necessário encontrar algum fundamento constitucional suficientemente forte que diga que o Estado deve ocupar-se de arrecadar o máximo possível de tributos, passando por cima da regra de competência constitucional que ordena o tratamento favorecido de micro e pequenas empresas (que não deu critérios que permitam que elas sejam diferenciadas). Ademais, será necessário verificar se a medida adotada para aquele setor econômico de fato contribuiu para a manutenção da arrecadação, ou se o contrário ocorreria: a arrecadação aumentaria com a inclusão das microcervejarias no SIMPLES.

¹⁷¹ Conforme TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III: *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 357. O dispositivo tem a seguinte redação: Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (...) § 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

¹⁷² Há uma metodologia interpretativa desenvolvida no direito econômico chamada de “economicidade”, onde o aplicador procuraria, na interpretação das questões relacionadas ao direito econômico, conciliar dois interesses opostos: o de lucro, do particular que age no mercado, e o de eficiência e função social da entidade (empresa), de modo que esses dois objetivos sejam respeitados, pois a ruína de um ameaça a ruína de todo o sistema econômico. Conforme CARVALHOSA, Modesto. **Direito econômico**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973, p. 318-323.

¹⁷³ A escolha de setores específicos de atividade econômica justifica-se, principalmente, pela necessidade de coleta de dados empíricos sobre as características do mercado em questão, e pela inadequação, no âmbito de uma dissertação de mestrado, de realizar tal coleta e análise para todos os domínios econômicos excluídos.

Se a referida exclusão for fundamentada pela necessidade de se manter a livre concorrência, finalidade totalmente harmonizada e respaldada pela ordem econômica constitucional, será necessário observar se o ingresso de micro e pequenos empreendedores no mercado com as vantagens oferecidas pelo SIMPLES de fato gera um desequilíbrio concorrencial em relação aos demais agentes do mercado ou se o contrário ocorre, ou seja, a inclusão deles no SIMPLES é que permite que compitam de igual para igual com os agentes de maior porte econômico.

Se a referida exclusão for fundamentada na necessidade de proteger os consumidores (finalidade também fundamentada na ordem econômica e outros princípios constitucionais, consoante veremos a seguir), seja pela necessidade de controle dos processos de fabricação dos produtos, seja pelo potencial nocivo desses à saúde daqueles, então teremos que verificar se a exclusão dos micro e pequenos empreendedores de fato estimula a diminuição do consumo daqueles produtos, bem como se haveria um efetivo decréscimo da qualidade desses produtos pelo estímulo ao ingresso de novos agentes de menor porte que, nas condições atuais de tributação, não teriam como exercer tal atividade econômica.

Nos três casos (que, aparentemente, podem ser cumulativos), o confronto das finalidades deverá ser ponderado pelos postulados da proibição do excesso e da proporcionalidade, a fim de preservar o princípio da liberdade econômica e todos os demais princípios que o dão suporte, conforme vimos nesse capítulo. Passemos à análise de cada uma dessas hipóteses à luz dos problemas concretos escolhidos, começando pela exclusão das microcervejarias do SIMPLES por exercício de atividade econômica.

2.2 CONFRONTO E HARMONIZAÇÃO DE FINALIDADES E APLICAÇÃO AOS CASOS DAS EXCLUSÕES DO SIMPLES POR MERO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E DA VEDAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS PARA MÃO-DE-OBRA DE PESSOA FÍSICA – CONTROLES DE PROIBIÇÃO DO EXCESSO E DE PROPORCIONALIDADE

Conforme referimos acima, os postulados da proporcionalidade e da proibição do excesso estruturam a relação de normas que apontem para finalidades conflitantes, como é o caso em análise. Para se examinar a proibição do excesso, precisamos identificar em cada princípio um núcleo mínimo essencial que não pode ser violado pela aplicação de outro princípio.

Para fins de aplicação da proibição do excesso para proteção da liberdade econômica, poderíamos decompor o princípio da livre iniciativa, por exemplo, em diversas camadas em que a influência estatal é possível. Algumas dessas camadas admitem uma ingerência maior do poder estatal; outras exigem uma argumentação muito maior para se justificarem; já outras sequer admitem qualquer ingerência, sendo esse o caso do núcleo mínimo dos princípios. Por exemplo, um dos elementos que compõe o núcleo mínimo da dignidade é o direito à vida. Sem vida, não há que se falar em dignidade.

No caso da livre iniciativa, poderíamos decompô-la da seguinte forma, em uma escala gradual de necessidade de proteção: *i)* são essenciais (não admitem flexibilização) para a livre iniciativa o direito à escolha da atividade econômica a desempenhar (desde que não vedada expressamente pelo ordenamento) e a possibilidade de manter aberto o estabelecimento comercial para tanto; *ii)* é muito importante para a livre iniciativa poder definir área de atuação dentro daquele campo econômico (exemplo: cervejas comuns ou artesanais?) e fixar, autonomamente, o preço da contraprestação pela atividade econômica desenvolvida e, por fim; *iii)* é importante para a livre iniciativa definir a estratégia de publicidade¹⁷⁴. Uma eventual ação do Estado poderia, em princípio, restringir as duas últimas camadas, mas não a primeira, em virtude do postulado da proibição do excesso. Quanto mais importante for o elemento do princípio atingido, maior deverá ser o esforço argumentativo no sentido de restringi-lo; maior será a necessidade de que regras (preferencialmente) ou princípios constitucionais fundamentem a restrição efetuada.

No caso em exame, podemos aplicar a mesma lógica. A legislação discrimina Contribuintes do SIMPLES pelo mero exercício de uma determinada atividade econômica. Ao fazê-lo, vimos acima, aumenta consideravelmente a carga tributária incidente na atividade (no exemplo das microcervejarias, o aumento da carga tributária gira em torno dos 500%) e acarreta em aumento severo dos custos com administração de tributos e com o cumprimento da legislação tributária (obrigações acessórias, regimes especiais de recolhimento, etc.). Em muitas hipóteses como a ora mencionada (e daí a importância dos fatos de cada caso concreto para que se determine a gravidade de violação da livre iniciativa), a diferença econômica será tamanha que o Contribuinte será praticamente forçado a desistir de exercer determinada

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.109.

atividade. Influenciar na *escolha e no exercício*¹⁷⁵ da atividade a ser desenvolvida pelo *Contribuinte* fere o núcleo mínimo da livre iniciativa. Logo, em um controle de proibição do excesso, as discriminações operadas pela LC n° 123/06 quanto às atividades econômicas das micro e pequenas empresas que pretendam ingressar no SIMPLES, independentemente das finalidades por ela perseguidas, parecem não estar respaldadas pela Constituição, por ferirem o núcleo mínimo do princípio.

O Supremo Tribunal Federal tem precedentes históricos¹⁷⁶ reconhecendo que a tributação não pode ser excessiva e ter caráter proibitivo, que dificulte ou ainda que cerceie o exercício de atividade lícita. De acordo com os precedentes em questão, a tributação até pode ser exorbitante (a exemplo dos produtos de luxo), mas não pode aniquilar a liberdade de iniciativa, o que deve ser examinado mediante perícia feita no caso concreto¹⁷⁷.

Já para proteção da liberdade concorrencial pelo postulado da proibição do excesso, podemos defender que o núcleo essencial desse princípio seria composto da necessidade de proteção à possibilidade de ingresso e manutenção em um determinado mercado, em igualdade mínima de condições gerais de participação relativamente aos demais agentes daquele mercado, salvo as previsões expressas de monopólio pela Constituição; em um segundo patamar, como bem de alta importância, estaria a livre fixação de preços, sob sujeição somente às leis do próprio livre mercado; um terceiro plano seria o direito ao livre exercício de práticas para aumento da participação no mercado em questão. É evidente que a igualdade absoluta¹⁷⁸ nas condições gerais básicas de participação é inatingível, mas uma medida que vise desequilibrar a livre concorrência de modo a prejudicar a participação ou manutenção de um determinado Contribuinte em um dado mercado fere o núcleo essencial do princípio. Qualquer intervenção deve se dar, isso sim, para buscar reestabelecer esse equilíbrio.

¹⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03** – 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pg. 323.

¹⁷⁶ RE 18.331, Segunda Turma, Relator: Ministro Orozimbo Nonato, DJ 08.11.51; RE 47.937, Relator: Ministro Cândido Motta, DJ 06.12.62; RE 47.937, Relator: Ministro Hermes Lima, DJ 27.10.65;

¹⁷⁷ Conforme p. 02 do acórdão do RE 18.976, Relator: Ministro Barros Barreto, DJ 26.11.52.

¹⁷⁸ O próprio sistema tributário admite que haja um certo desequilíbrio nas condições concorrenciais, mas jamais de forma excessiva ou injustificada. Nesse sentido, GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 239. É esse, inclusive, o caso do beneficiamento de empresas de pequeno porte.

No caso da exclusão do SIMPLES em exame, podemos considerar que, em muitas ocasiões, será extremamente difícil para um pequeno empresário ingressar em um mercado dominado por grandes conglomerados, conseguir sobreviver aos primeiros anos de empresa, receber o retorno do seu investimento e começar a colher os frutos de sua atividade econômica. O exemplo das microcervejarias ilustra muito bem o que é ora exposto: o mercado cervejeiro é dominado (aproximadamente 99% do mercado¹⁷⁹) por grandes cervejarias, que muitas vezes adotam táticas comerciais agressivas de fidelização de seus clientes¹⁸⁰, o que torna praticamente impossível o ingresso e manutenção no mercado de pequenos empreendedores, que arcam com todos os custos de instalar uma atividade produtiva, contratar funcionários, entre outros investimentos, e ainda tem que lidar com alta carga tributária e grandes custos de administração de tributos. É justamente por isso que a Constituição manda dar tratamento favorecido e beneficiado aos pequenos empreendedores. Esse caso singelo ilustra hipótese em que o direito de ingressar e permanecer em um mercado dominado por grandes empresas estaria comprometido em seu núcleo essencial, de modo que o postulado da proibição do excesso também prescreveria que a medida de exclusão do SIMPLES por atividade econômica viola o conteúdo mínimo da liberdade concorrencial, sendo repelida, portanto, pela Constituição Federal.

Em um estudo que examinou diferentes tipos de microcervejarias informais (sem personalidade jurídica, sem obtenção de licenças junto aos órgãos públicos e, portanto, sem possibilidade de comercialização mercante), constatou-se que a alta tributação é o principal entrave para a formalização dos negócios nesse ramo¹⁸¹. O mercado cervejeiro é dominado

¹⁷⁹ ZANIOL, Guilherme Zim. *Análise da concentração na indústria cervejeira brasileira no período entre 1989 e 2011*. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Econômicas - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. p. 43.

¹⁸⁰ Recentemente, a AmBev, empresa que domina quase 70% do mercado de cervejas brasileiro (conforme ZANIOL *op. cit.*) foi multada pelo CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) no valor recorde R\$ 352.700.000,00 por adotar táticas de fidelização de seus clientes que visavam a eliminação da concorrência, através de um programa que induzia os pontos de venda a manterem exclusividade ou reduzir as compras de marcas concorrentes, mediante fornecimento de materiais como cadeiras, mesas e geladeiras que só poderiam ser utilizados para consumo de produtos da empresa. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,cade-aplica-multa-recorde-de-r-352-7-milhoes-a-ambev,406688>>. Acesso em 28 dez. 2014.

¹⁸¹ PIATO, Matheus Stapassoli; REVILLION, Jean Philippe. Restrições ao desenvolvimento das microcervejarias informais no Brasil. **Revista Acta Ambiental Catarinense**, v. 10. n. 1/2, p. 13, 2013 “Há também uma percepção comum entre os tomadores de decisão entrevistados nos estudos de caso, sobre o risco de expansão e formalização do negócio, decorrente, principalmente da avaliação dos custos (preponderantemente de ordem fiscal e tarifária) e benefícios (aumento da escala de produção e faturamento). De fato, existe uma

pelas empresas AmBev (70,6% do mercado), Schincariol (11,4%), Petrópolis (9,6%) e Femsa (6,8%)¹⁸². A título de exemplo, as receitas brutas das três primeiras eram de, respectivamente, 53 bilhões em 2011¹⁸³, 6 bilhões em 2010¹⁸⁴ e 4,71 bilhões em 2011¹⁸⁵, de modo que os representantes dos 99% do mercado não teriam qualquer interesse em ingressar no SIMPLES, e a exclusão do setor de bebidas alcólicas desse regime tributário sequer atinge de maneira substancial qualquer fim de manutenção da arrecadação.

Nesse caso concreto em especial, portanto, a vedação de acesso ao SIMPLES por produção e comércio em atacado de bebidas alcólicas atinge em cheio e tão somente as microcervejarias, justamente aquelas que, com sua produção artesanal e menores recursos, precisariam dos benefícios do SIMPLES (baixa carga tributária e simplificação de obrigações acessórias) para ingressar e permanecer no mercado.

Isso considerado, sua exclusão aniquila o direito à livre iniciativa (escolher esse setor econômico e nele desenvolver-se) e à livre concorrência (manter-se no mercado e competir com os agentes já estabelecidos), considerando que a tributação é a principal causa que afugenta os empreendedores dessa atividade. Esses permanecem na informalidade, incapazes de aumentarem sua produção (impossibilidade de obtenção de empréstimos e financiamentos sem empresa constituída formalmente, impossibilidade de vender produtos sem as licenças governamentais e recolhimento dos tributos devidos), ficando a atividade relegada à categoria de atividade lúdica daqueles que talvez poderiam ser empreendedores geradores de empregos, renda e também tributos para o governo. A violação ao postulado da proibição do excesso é, por conseguinte, flagrante.

Consideremos agora os demais setores que poderiam ser afetados pela exclusão do SIMPLES por exercício de atividade econômica, como os demais produtores e comerciantes

avaliação, comum a todos os entrevistados, de que o alto custo dos impostos representa uma barreira à expansão do negócio.”

¹⁸² *Idem, ibidem*, pg. 09.

¹⁸³ Disponível em: <http://ri.ambeve.com.br/arquivos/ambeve_RA_2011.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2014.

¹⁸⁴ Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/japonesa-kirin-compra-controle-da-schincariol-por-395-bi-2707722>>. Acesso em: 26 dez. 2014.

¹⁸⁵ Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/geral,petropolis-aposta-em-cerveja-light-para-ganhar-mercado,836240>. Acesso em: 26 dez. 2014.

em varejo de bebidas alcóolicas, os setores de fumo, armamentos, energia elétrica, etc. Nem todos os setores em questão sofrem da dominação econômica e dos entraves tributários que o setor cervejeiro sofre. Logo, poderíamos pinçar outras finalidades constitucionais que pudessem justificar sua exclusão do SIMPLES, dosando tal exclusão à luz do *postulado da proporcionalidade*. Conforme vimos acima, há grande dificuldade em se identificar uma finalidade para a exclusão de alguns Contribuintes do SIMPLES, mas algumas suposições podem ser feitas, uma vez que não podemos partir do pressuposto de que o legislador age de maneira totalmente arbitrária.

Dentre tais suposições, podemos considerar que a exclusão de alguns setores econômicos do SIMPLES se deu: *i)* pela necessidade de proteção dos cofres públicos, já que os setores atualmente excluídos são responsáveis por grande parte da arrecadação tributária; *ii)* pela necessidade de proteção dos consumidores e do meio ambiente, desestimulando atividades que possam ser nocivas a algum desses interesses, como a de fogos de artifício, de bebidas alcóolicas, de fumo e de armamentos; *iii)* pela necessidade de proteção da livre concorrência, quando o microempreendedor adquira vantagem demasiadamente favorável em relação ao grande Contribuinte que, por seu elevado faturamento, não pode fazer parte do SIMPLES.

Poderíamos contrapor a essas finalidades não só a necessidade de proteção da livre iniciativa e livre concorrência (quando não verificada a hipótese "iii" acima), como também a necessidade de estímulo ao micro e pequeno empreendedor de forma irrestrita, a fim de dinamizar e oxigenar a economia e o mercado interno¹⁸⁶, que, vimos acima, é considerado patrimônio nacional, e como tal deve ser preservado e estimulado. Mas o fato é que as

¹⁸⁶ A esse respeito, veja-se a conclusão de pesquisa realizada pelo IBGE:

“Pesquisa revela aumento do emprego na pequena empresa - A análise apresentada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) mostra que as micro e pequenas empresas continuam tendo um papel fundamental na economia brasileira. Em 1996, o pessoal assalariado correspondia a 14,8 milhões e, em 2003, este número subiu para 19,1 milhões. Mais de 58,5% destes novos postos de trabalho foram gerados por empresas com até 29 pessoas ocupadas. Ao contrário das empresas com cem ou mais pessoas ocupadas, que reduziram esta participação em sete pontos percentuais, as micro e pequenas empresas aumentaram em 6,4 pontos percentuais. Estas foram algumas das conclusões apresentadas pelo IBGE, que analisou dados que fazem parte das Estatísticas do Cadastro Central de Empresas (Cempre) composto por unidades formalmente inscritas no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da Secretaria da Receita Federal. O IBGE concentrou-se na análise de empresas com empregados. Neste período, observa-se que a indústria continua sendo a principal atividade econômica, mas diminuiu sua participação em empregos e salários. O comércio foi a única atividade que aumentou sua participação relativa, segundo o número de empresas, passando de 48,4% para 52,2%, e a que apresentou maior aumento na participação relativa de emprego.” Disponível em: <<http://www2.uol.com.br/canalexecutivo/notas05/201020055.htm>>. Acesso em: 27 dez. 2014.

finalidades mencionadas mais acima seriam as justificativas mais "plausíveis" para tentar fundamentar uma exclusão discriminatória de alguns Contribuintes do regime do SIMPLES.

Nesse contexto, um exame mais apurado da extrafiscalidade faz-se necessário, tendo em vista que a concessão do regime do SIMPLES e as próprias exclusões a esse regime parecem existir tão somente porque levam ao estímulo ou desestímulo de determinados setores e atividades econômicas, tendo efeito iminentemente extrafiscal. Mesmo se considerarmos que o objetivo das exclusões do SIMPLES seja a manutenção da arrecadação, a medida tributária terá como efeito estimular ou desestimular um determinado setor e, de certa forma, terá também caráter extrafiscal. Isso considerado, indaga-se: Quais os critérios e limites para a aplicação da extrafiscalidade?

A primeira observação é que tais medidas precisam, por questões de hierarquia, respeitar a Constituição e as regras de competência ou atribuições de poder ao ente tributante, para verificar se esse agiu dentro dos limites da outorga constitucional de poder, ou se extrapolou seus limites. Segundo, a finalidade a ser atingida pela medida extrafiscal deve ser prevista constitucionalmente, especialmente se estiver indo de encontro a alguma regra constitucional, como aquela que determina que as micro e pequenas empresas devem ter tratamento tributário diferenciado.

Ademais, como a extrafiscalidade diz respeito a um efeito esperado ou atingido pela tributação, é errada a difundida ideia de que determinados tributos sejam "extrafiscais por natureza"¹⁸⁷. O que ocorre para alguns tributos é a preponderância/concomitância de efeitos extrafiscais e/ou arrecadatórios. O que é extrafiscal é o efeito do tributo, e não o tributo em si.

Outrossim, as finalidades extrafiscais perseguidas por tributação que tenha como resultado a indução de comportamentos *não precisam estar explicitadas no texto legal que institui a medida (des)incentivadora*, tampouco em eventual material preparatório que revele a "vontade do legislador", visto que pode o intérprete aplicador construir significados para dar efetividade à Constituição e a seus princípios, respeitando os limites semânticos dos textos legais, conforme vimos no primeiro capítulo. Adicionalmente, o atingimento da finalidade

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 235. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 597.

deve se dar em uma perspectiva particular e concreta, e não geral e abstrata. Não obstante, é preciso que alguma discriminação, alguma alteração relevante tenha ocorrido no que tange aos demais Contribuintes ou às demais operações econômicas. Induzir comportamento leva à ideia de tirá-lo do caminho que normalmente trilharia caso não houvesse a interferência externa da tributação.

A título de exemplo, imaginemos que o Presidente da República majora as alíquotas de Imposto Sobre Produtos Industrializados e Imposto Sobre Importação de um determinado insumo comumente importado pelas indústrias brasileiras, mas que agora tem similar nacional, embora esse similar não tenha preços competitivos em relação ao produto importado. A justificativa do governo, exposta na exposição de motivos da referida lei, é a seguinte: com o aumento dos encargos sobre o insumo importado, estaremos reduzindo as importações, incentivando assim a aquisição de insumos produzidos nacionalmente. O aumento da demanda por produtos nacionais geraria um incremento na mão-de-obra nacional, gerando novos postos de trabalho, um dos objetivos do Estado Brasileiro na Constituição Federal (busca pelo pleno emprego).

De uma perspectiva geral e abstrata, o plano governamental parece funcionar. Não obstante, impõe-se que o controle do atingimento das finalidades extrafiscais se dê na perspectiva particular e concreta, pois somente assim se pode verificar se o núcleo mínimo de determinados direitos fundamentais foi atingido pela medida governamental, em um exame de proporcionalidade da medida. Caso contrário, poderíamos estar legitimando medidas aparentemente eficientes, mas que em concreto não atingem suas finalidades, além de malferirem direitos fundamentais dos Contribuintes.

No caso concreto em questão, é possível que a oneração dos insumos estrangeiros leve a um corte de gastos dos fabricantes nacionais, tendo em vista, por exemplo, as limitações técnicas ou produtivas dos fornecedores brasileiros. Em uma política de corte de gastos, o Contribuinte diminuiria os postos de trabalho disponíveis, exatamente o oposto do que pretendia a referida política extrafiscal. Essa observação vale para o caso do SIMPLES: não basta que a exclusão de algumas empresas seja "teoricamente" capaz de promover a livre concorrência ou a proteção do meio ambiente. É necessário verificar se a discriminação em questão efetivamente contribui para o bem almejado pela medida discriminatória.

Em suma, a extrafiscalidade depende, portanto, de um controle que verifique se a medida discriminatória que visa induzir comportamentos: (i) guarda pertinência com a finalidade a ser atingida¹⁸⁸. Depende, ainda, de um controle de proporcionalidade, que possibilitará verificar se o meio escolhido para atingir a finalidade: (ii) é minimamente atingido; (iii) é atingido pelo meio menos gravoso aos direitos fundamentais do Contribuinte¹⁸⁹. Portanto, a utilização da extrafiscalidade transforma o tributo incidente em um determinado caso concreto em um tributo de validação causal (porque necessária a ocorrência do fato gerador) e finalística (porque necessário o atingimento da finalidade pretendida, respeitadas a igualdade e a proporcionalidade) ao mesmo tempo.

Sempre que a adoção de uma medida para atingir um fim tiver o potencial de prejudicar a promoção de outra finalidade, faz-se necessária a realização de um exame de proporcionalidade. A proporcionalidade é uma estrutura lógica ou postulado que permite a aplicação e interação de outras normas, podendo ser considerada como o comando que determina que um meio para adoção de finalidades seja adequado – quando o meio escolhido é capaz de alcançar o resultado pretendido; necessário — isto é, dentre todos os meios adequados, é aquele menos restritivo a outros direitos — e não deva ficar sem relação de proporcionalidade relativamente ao fim instituído pela norma, ou seja, quando relativamente ao fim perseguido, o meio escolhido não restringir excessivamente os direitos envolvidos, de modo a promover a unidade e coerência na interpretação dos princípios constitucionais¹⁹⁰.

O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, ao examinar uma lei que estabelecia que os maços de cigarros deveriam ter, no mínimo, 20 cigarros, a julgou inconstitucional por violação ao postulado da proporcionalidade. A decisão analisou a suposta violação dos

¹⁸⁸ Há que se observar, ainda, se a medida extrafiscal conduzirá efetivamente a uma alteração de comportamento, ou se o Contribuinte a ela sujeito não tem opção e ver-se-á sujeito apenas a oneração injustificada, o que pode configurar confisco. Nesse sentido: PUGLIESI, Mario. **La finanza i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni**. Padova, CEDAM, 1932, p. 100, *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 53.

¹⁸⁹ Para uma análise detalhada dos métodos de controle acima, ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 182 e ss.; ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161 e ss.; PAPADOL, Marcel Davidman. **A Extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e igualdade**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009, p. 49 e ss.

¹⁹⁰ HIRSCHBERG, Lothar. Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit. Göttingen, 1981, pg. 217 *apud* ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 4, 2001; ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 4, p. 27, 2001.

princípios da economia pública e da proteção da saúde, em contraposição com a livre iniciativa, e entendeu que não haveria risco para a arrecadação, conformando tal princípio à livre iniciativa, visto que *“a existência de dificuldades maiores na fiscalização de tributo não há de ser considerada como obstáculo para a efetivação do princípio constitucional da livre iniciativa. Cumpre ao Estado aparelhar-se adequadamente para a realização de suas atividades, de forma a satisfazer o interesse público sem causar prejuízo a bens jurídicos constitucionalmente protegidos”*¹⁹¹, além do fato de que poderia haver um incremento na arrecadação, e não sua diminuição¹⁹².

O Supremo examinou ainda se a referida medida prejudicaria a promoção do direito à saúde e a proteção contra substâncias nocivas, decidindo que não, pois *“notoriamente, o conteúdo do maço ou carteira de cigarro serve de referência para o consumo diário dos fumantes (todos que fumam bem o sabem) e de alerta para que se mantenham dentro de certos limites. Cumpre psicologicamente a função de delimitar um ponto a não ser ultrapassado. Não raro, os que querem melhor controlar-se ou diminuir o número de cigarros fumados servem-se de cigareiras que preenchem com quantidade inferior à vintena, no afã de reduzir paulatinamente a quantidade de unidades por dia (...). Donde, embalagens com quantidade algo inferior à vintena concorrem na mesma direção estimativa das campanhas contra o fumo, presumidamente defensivas da saúde, ao passo que a obrigatoriedade da vintena imposta pelo decreto-lei e normas a ele subalternas – contradita tal orientação”*¹⁹³.

A decisão demonstra, ainda, que o Supremo Tribunal Federal realiza um exame cuidadoso dos chamados *“fatos e prognoses legislativos”* em sede judicial. A análise que se faz sobre a adequação da medida com objetivo de proteger a economia pública e a saúde demonstra a indispensabilidade de uma revisão dos dados empíricos e dos prognósticos adotados ou estabelecidos pelo órgão responsável pela edição do ato¹⁹⁴ quando pretendeu atingir com determinada medida legal um fim específico.

¹⁹¹ Trecho do voto do Ministro Celso de Mello na SS 1.320, DJ de 14.4.1999, item no 524.

¹⁹² MENDES, Gilmar Ferreira. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador, v. 1, n. 5, p. 18.

¹⁹³ Trecho do voto do Ministro Celso de Mello na SS 1.320, DJ de 14.4.1999, item no 524.

¹⁹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 453 ss.

Ademais, há muito tempo o Supremo Tribunal Federal vem estabelecendo alguns parâmetros para controlar a majoração excessiva de impostos que impliquem em obstáculo à liberdade de profissão¹⁹⁵, aplicando o postulado da proporcionalidade. Por exemplo, decidiu que uma multa moratória a razão de 100% do débito e acompanhada de outras cominações mostra-se excessiva¹⁹⁶. Decidiu, ainda, que uma lei instituidora de uma multa de 200% pelo não-pagamento de tributos e de 500% por sonegação já não mais se situa no plano das multas mas no do confisco¹⁹⁷. Nas decisões citadas, a instituição do tributo ou da multa implicava na não promoção apontada por um princípio/direito fundamental (liberdade econômica, por exemplo), sendo, por isso, considerada excessiva¹⁹⁸.

O caso ora em análise no presente trabalho é um pouco diferente. Com efeito, não se trata da imposição direta de uma tributação majorada; trata-se da instituição de um regime favorecido para uma categoria de Contribuintes (micro e pequenos empresários), com a exclusão de uma parte deles (algumas atividades econômicas). E tal regime favorecido sequer é uma mera benesse fiscal dada pelos entes tributantes: é a consequência de um comando constitucional expresso nesse sentido. Logo, temos uma regra constitucional que aponta no sentido de que todos os micro e pequenos empresários precisam ter tratamento beneficiado; e uma regra legal que afirma que alguns deles, embora se enquadrem nessa categoria, não gozarão de tal benefício. É como se a Zona Franca de Manaus fosse instituída para todos os Contribuintes que se instalassem na região, mas fosse ao final proibida àqueles que fabricam alimentos. Como veremos adiante, há um grave problema de igualdade na legislação em questão. Mas há, também, um problema de proporcionalidade.

¹⁹⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 18.331, Relator Ministro Orozimbo Nonato, DJ 08.11.51, p. 10.856.

¹⁹⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 18.976, Relator Ministro Barros Monteiro, ADJ 26.11.52, p.14.653.

¹⁹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-RJ, Medida Cautelar confirmada pelo Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, 20.09.91. **Revista de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, n. 138, p. 55.

¹⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 4, p. 32, 2001.

Isso tudo considerado, o primeiro passo que devemos adotar para examinar se tais finalidades justificam a exclusão de alguns setores econômicos sob o pálio da proporcionalidade é identificar se elas têm fundamento constitucional. O segundo é verificar se elas efetivamente são implementadas pela medida adotada (exclusão do SIMPLES), e a terceira é aplicar os exames de necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, para verificar se a medida é válida.

A primeira finalidade, manter a arrecadação, não tem previsão expressa como princípio constitucional. Todo o sistema tributário é previsto pela Constituição para ser aplicado em estrita consonância com as regras de competência, de modo que só há tributação nos limites e de acordo com tais regras e limitações ao poder de tributar, que incluem não só as previsões dos arts. 145 e seguintes da Constituição (capítulo do Sistema Tributário), mas todas as garantias constitucionais outorgadas aos Contribuintes¹⁹⁹. O que se pode encontrar como justificativa para sua defesa é o fato de que o Estado Brasileiro tem uma série de funções a serem exercidas, como fornecer educação, saúde, assistência social, segurança, transporte público, entre outras, de modo que o desfalque na arrecadação poderia, indiretamente, prejudicar a persecução dessas outras tantas finalidades constitucionais. Não obstante, no precedente já citado da lei que instituiu a obrigação de que cada maço de cigarro tivesse 20 cigarros, o Supremo Tribunal Federal examinou a questão à luz do princípio da “preservação da economia pública”, verificando se tal medida diminuiria a arrecadação²⁰⁰.

Nessa mesma linha, ao julgar a possibilidade de modular os efeitos de decisão que declararia determinado tributo inconstitucional, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou que “*a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, portanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas (...). Evidentemente, a possibilidade que o sistema jurídico confere ao Supremo Tribunal Federal para modular no tempo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e a destinação do produto da arrecadação não podem redundar na imunização do Estado ao dever de zelar*

¹⁹⁹ Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

²⁰⁰ SS 1.320, DJ de 14.4.1999, item no 524.

*pela validade das normas jurídicas que cria, favorecendo assim a especulação legal*²⁰¹. Determinou, portanto, que embora tal finalidade possa ser considerada relevante, não pode se tornar carta branca para que o Fisco viole os direitos fundamentais dos Contribuintes²⁰², aplicando, todavia, o referido princípio de preservação da economia pública.

Nessa linha, afirma Roque Carrazza que *“o mero interesse arrecadatório não pode fazer tábua rasa da igualdade, da legalidade, da anterioridade, enfim, dos direitos constitucionais dos contribuintes. Nem mesmo o objetivo, em tese louvável, de solucionar os ‘problemas de caixa’ das pessoas políticas tem força bastante para subverter os princípios fundamentais do sistema constitucional tributário brasileiro, que deitam raízes, em última análise, no próprio princípio da segurança jurídica”*²⁰³.

Sob a perspectiva da segurança jurídica, ao examinar o cabimento da modulação de efeitos de decisão que invalide tributação inconstitucional, Humberto Ávila faz profunda análise de como o entendimento de que tal finalidade deva ser perseguida é equivocado e não encontra respaldo constitucional. Nos aspectos da análise que mais interessam ao presente trabalho, está especialmente a inversão da lógica de que a segurança jurídica protege a expectativa e os direitos fundamentais dos cidadãos frente ao Estado, e não as expectativas de arrecadação do Estado. Tal argumento encontra fundamento principalmente no fato de que a Constituição limita a atividade estatal extensivamente através das garantias do sistema tributário, bem como determina que o Estado não prejudicará o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, sem qualquer regra inversa no mesmo sentido em favor do Estado²⁰⁴.

Após essas considerações, podemos afirmar que a finalidade “manutenção da arrecadação” não tem respaldo constitucional. Não obstante, como o Supremo Tribunal Federal admite tal finalidade e a utiliza em controles de proporcionalidade, iremos admiti-la

²⁰¹ AgRg no AI nº 557.237, 2ª Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ 26.10.2007, p. 2059-2060.

²⁰² Nesse sentido, ainda, AgRg no RE nº 442.309-0, 2ª Turma, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ 14.12.2007; AgRg no AI nº 557.237-4, 2ª Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ 26.10.2007.

²⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 524.

²⁰⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo, Malheiros, 2012. p. 551-552.

no exame de proporcionalidade com as finalidades contrapostas que justificariam a inclusão dos setores excluídos do SIMPLES, como promoção do pleno emprego, da livre iniciativa, da livre concorrência e do estímulo aos micro e pequenos empreendedores

Ademais, essa finalidade parece mesmo ser aquela que fundamenta a exclusão da maior parte das atividades econômicas listadas no art. 17 da LC n° 123/06. Além da afirmação do Sr. Heron Arzua, Ex-Secretário da Fazenda do Paraná (já mencionada no Título II.1 desse trabalho) de que tais setores correspondem à maior parte da arrecadação de tributos, vários indícios linguísticos apontam que, efetivamente, é essa a motivação principal para a exclusão dessas atividades do SIMPLES. Primeiramente, percebe-se que quase todas elas estão submetidas aos regimes de substituição tributária de ICMS e monofásico de PIS, COFINS²⁰⁵ e IPI²⁰⁶. Tais regimes caracterizam-se pela presunção de uma base de cálculo maior que o preço de venda do produtor ao comerciante, e pela aplicação de uma alíquota majorada, dispensando os demais elos da cadeia econômica (outros comerciantes, por exemplo) do recolhimento dos tributos. Onera-se mais o produtor, mas facilita-se a arrecadação e fiscalização de tributos.

De fato, quase todos os setores excluídos, além de serem os maiores arrecadadores de tributos para o governo, estão na substituição tributária/regime monofásico. A LC n° 123/06, inclusive, procurou não influir na sistemática da substituição tributária, estabelecendo o seguinte:

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 sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; (...) veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; (...) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição

²⁰⁵ Conforme estabelece o art. 51 da Lei n° 10.833/03, por exemplo, que institui tal regime tanto para bebidas alcóolicas como cervejas não-alcóolicas.

²⁰⁶ O setor de cigarros, por exemplo, tem regime específico nesse sentido estabelecido pela Lei n° 7.555/11.

tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação;

A LC n° 123/06 seguiu a lógica de outras leis tributárias brasileiras, que sempre buscaram excluir tais setores de benefícios fiscais, dada a sua importância estratégica para a arrecadação. Por exemplo, o Regulamento de ICMS do Paraná atualmente vigente (Decreto Estadual n° 6.080/12) prevê em seu art. 618 um benefício de um crédito presumido nas importações pelos Portos de Paranaguá e Antonina, diminuindo bastante a carga tributária incidente. Em contrapartida, exclui alguns setores de tal benefício fiscal, quais sejam:

Art. 621. O tratamento tributário de que trata este Capítulo não se aplica:
I - às importações de petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer natureza, veículos automotores, armas e munições, cigarros, bebidas, perfumes e cosméticos;

Curiosamente, setores com pouca relação entre si estão listados no mesmo inciso do artigo que manda excluí-los do referido benefício fiscal. Poderíamos afirmar que são produtos supérfluos, desmerecedores de incentivo estatal, mas seria esse o caso da importação de combustíveis, por exemplo? Coincidentemente, o Regulamento do IPI (Decreto n° 7.212/10) prevê o seguinte:

Art. 81. São isentos do imposto: (...)

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, **excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas**, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; (Grifamos)

Art. 86. Os produtos de procedência estrangeira importados pela Zona Franca de Manaus serão desembaraçados com suspensão do imposto, que será convertida em isenção quando os produtos forem ali consumidos ou utilizados na industrialização de outros produtos, na pesca e na agropecuária, na instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, ou estocados para exportação para o exterior, **excetuados as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros**. (Grifamos)

Temos, portanto, argumentos linguísticos²⁰⁷ e sistemáticos²⁰⁸ que permitiriam defender que as exclusões do SIMPLES têm intuítos arrecadatários²⁰⁹. Ademais, podemos considerar que, se a finalidade da exclusão é efetivamente para manutenção da arrecadação, não se está perseguindo, com a mesma medida, a proteção dos consumidores pelo desestímulo de produtos nocivos à saúde, como cigarro e bebidas alcóolicas, pois ou se estimula a continuidade dessas atividades com um máximo de arrecadação, ou se busca desestimulá-las, reduzindo a oferta e, assim, possivelmente reduzindo o consumo e, conseqüentemente, a arrecadação.

Advoga a favor dessa afirmação o fato de que o inciso X do art. 17 da LC nº 123/06 manda vedar o acesso ao SIMPLES aos *fabricantes e vendedores em atacado* de cigarros, explosivos, armas, bebidas alcóolicas e cervejas sem álcool, por exemplo. Evidentemente que

²⁰⁷ "Os argumentos institucionais imanentes ao sistema jurídico, apesar de unidos numa totalidade de sentido, podem ser teoricamente discernidos em linguísticos e sistemáticos.

Os argumentos linguísticos dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos. Eles podem ser qualificados como semânticos, quando referentes ao significado das expressões; e sintáticos, quando relacionados a sua estrutura gramatical.

Os argumentos semânticos podem, ao seu turno, fazer referência tanto ao uso comum da linguagem (linguagem ordinária) quanto a sua utilização técnica (linguagem técnica). A utilização técnica da linguagem pode decorrer tanto de uma definição legislativa ou doutrinária quanto do uso por especialistas na matéria". GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: studi di teoria e metateoria del diritto. Torino: Giappichelli, 1996. p. 175, *apud* ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Direito Público**, Salvador, v. 1, n. 5, p. 8, 2001.

²⁰⁸ "Os argumentos sistemáticos, a despeito de serem fundados na estrutura do sistema jurídico, dizem respeito aos seus elementos ou a sua aplicação. Eles são decorrência das condições formais de interpretação do próprio sistema jurídico: relação entre parte e todo (consistência e coerência), e entre norma e fato (generalização e individualização).

Por meio delas, evita-se e supera-se a contradição entre os elementos do sistema, ganhando-se, pela combinação entre os elementos e pela superação das contradições, em consistência, e pelo significado advindo do conjunto de todos os elementos, em coerência". ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Direito Público**, Salvador, v. 1, n. 5, p. 10, 2001.

²⁰⁹ "Em decorrência do princípio da separação dos poderes e do princípio democrático, e também por razões de segurança jurídica, pode-se afirmar que os argumentos imanentes ao sistema jurídico (argumentos linguísticos sistemáticos) devem ter prevalência sobre os argumentos a ele transcendentos (argumentos genéticos e históricos), na medida em que aquilo que foi finalmente estabelecido pelo Poder Legislativo deve prevalecer sobre aquilo que deixou de ser estabelecido". ALEXY, Robert. *Juristische Interpretation*. In: Recht, Vernunft, Diskurs: **Studien zur rechtsphilosophie**. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995. p. 90, *apud* ÁVILA, *op. cit.*, p. 27.

Além disso, a própria racionalidade imanente ao Estado de Direito conduz à ideia de previsibilidade do Direito. Previsibilidade essa que só é concebível se as normas puderem ser compreendidas: não é sequer praticável, para que cada norma venha a ser compreendida e seguida, fazer uma pesquisa histórica para ver se o legislador não pretendeu, talvez, dizer algo diferente do que acabou dizendo.

E se assim é, aquilo que foi dito (argumentos linguísticos e sistemáticos) deve prevalecer sobre o que deixou de ser (argumentos genéticos). ÁVILA, *loc. cit.*

ao não estimular pequenos empreendedores a fabricarem ou comercializarem em atacado tais mercadorias, se conseguirá possivelmente alguma diminuição na intensidade da produção desses produtos. Não obstante, a *venda em varejo* ainda pode ser incluída no SIMPLES, mostrando que a legislação acaba por fomentar também a comercialização desses produtos. Ademais, o inciso X do art. 17 da LC nº 123/06 também veda o acesso ao SIMPLES de *cervejas sem álcool*. Pergunta-se: cervejas sem álcool causam mais danos à saúde que outras bebidas industrializadas, como sucos e refrigerantes? Aqui vemos claramente que a exclusão do SIMPLES dos setores analisados serve muito mais às grandes empresas já consolidadas no mercado do que propriamente à proteção da saúde e dos consumidores.

Mesmo assim, o exame dessas finalidades também impõe-se. A proteção à saúde tem respaldo constitucional e é uma das finalidades a serem perseguidas pelo Estado Brasileiro em várias frentes. Sem mencionar novamente o dever de defesa dos consumidores, já previsto na ordem econômica, temos também o art. 196, por exemplo, que prevê que “*a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação*”.

Veja-se que a Constituição outorga competência para que o Estado adote políticas *econômicas* que visem a redução do risco de doença, dando grande abertura para medidas tributárias que venham a promover esse fim. O desestímulo ao consumo de produtos como cigarros e bebidas alcólicas, conhecidos causadores de doenças graves, teria autorização nesse dispositivo. Resta saber se o estímulo aos micro e pequenos empresários efetivamente promoveria um maior consumo desses produtos e um aumento expressivo do mercado e da demanda por eles.

Na mesma linha, o art. 200 prevê que “*ao sistema único de saúde compete, além de outras atribuições, (...) controlar e fiscalizar procedimentos, produtos e substâncias de interesse para a saúde*”, bem como “*fiscalizar e inspecionar alimentos, compreendido o controle de seu teor nutricional, bem como bebidas e águas para consumo humano*”.

Do mesmo modo, estabelece o § 4º do art. 220 que “*a propaganda comercial de tabaco, bebidas alcoólicas, agrotóxicos, medicamentos e terapias estará sujeita a restrições legais, nos termos do inciso II do parágrafo anterior, e conterá, sempre que necessário, advertência*

sobre os malefícios decorrentes de seu uso”²¹⁰. O inciso XXXII do art. 5º da Constituição estabelece que “o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor”. O Código de Defesa do Consumidor, Lei nº 8.078/90, estabelece em seu art. 6º, inciso I, que são direitos básicos do consumidor “a proteção da vida, saúde e segurança contra os riscos provocados por práticas no fornecimento de produtos e serviços considerados perigosos ou nocivos”.

Ao observarmos a tabela que determina a incidência do IPI, anexa ao Decreto nº 7.660/11, temos que as alíquotas de IPI (que são fixadas pelo Poder Executivo) para alguns dos produtos tidos como nocivos são bastante elevadas, a exemplo das armas (NCM 93.02.00.00 – 45%), das bebidas alcóolicas (podendo ir até 60%, sendo de 40% no caso das cervejas de malte – NCM 2203.00) e do cigarro e derivados do fumo (300% - NCM 24.02.20.00, com a exceção dos cigarros feitos a mão, tributados à alíquota de 30% - Ex 01 da referida NCM). A elevada tributação desses produtos bem indica que, provavelmente, o governo queira desestimular seu consumo. No que tange aos veículos, por exemplo, a TIPI reserva alíquotas mais baixas (por vezes 0%, por vezes de 10% a 25%), indicando que o foco das alíquotas altas talvez seja de fato reduzir o consumo de produtos nocivos.

Assim, temos de um lado uma finalidade (promoção da arrecadação) que preza pela continuidade das atividades econômicas discriminadas pelo art. 17 da LC nº 123/06, mas com pagamento integral de tributos, e outra que preza pelo seu desestímulo (proteção à saúde), a fim de reduzir o consumo de substâncias nocivas à saúde e à segurança dos consumidores (como é o caso do cigarro e das bebidas alcóolicas). Das duas, uma: ou somente uma das finalidades pode ser considerada como perseguida pelo art. 17 da LC nº 123/06, ou a proteção dos consumidores dar-se-ia de outro modo, que não o desestímulo da atividade: com um menor número de agentes no mercado, o controle e fiscalização dos fabricantes seria facilitado, aumentando, em tese a segurança dos produtos. Uma terceira alternativa seria considerar que a finalidade de preservar a arrecadação e todo o sistema de tributação concentrada nesses setores é inexistente, restando somente a finalidade de preservar a saúde e segurança dos consumidores, mesmo diante dos diversos argumentos linguísticos e sistemáticos que apontam para uma provável motivação arrecadatória das referidas exclusões do SIMPLES.

²¹⁰ Atendendo ao anseio de instrução como parte da função social dos meios de comunicação. Vide CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Regime jurídico-econômico da atividade de comunicação**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2013, p. 83-85.

Poderíamos ainda fundamentar a referida discriminação na defesa do meio ambiente, se tais atividades fossem consideradas sensíveis do ponto de vista ambiental. Não obstante, deixaremos de lado o exame do atingimento dessa finalidade, considerando, principalmente, que: (i) não há indícios linguísticos ou sistemáticos de que a exclusão dos Contribuintes tenha sido feita para proteção do meio ambiente; (ii) as atividades excluídas são tão ou menos poluentes que uma série de atividades que podem estar no SIMPLES. Ademais, uma série de serviços inofensivos ao meio ambiente também constava nesse bloco de vedações, como os serviços de advocacia, de intermediação de negócios, arquitetura, perícia, leilão, jornalismo, entre outros, e tais serviços foram recentemente autorizados a estarem no SIMPLES pela Lei Complementar nº 147/14. Embora seja possível uma análise nesse sentido, entendemos que ela destoa bastante das principais características e questionamentos do problema concreto ora examinado, de modo que não focaremos no exame da promoção dessa finalidade.

Isso posto, passemos ao exame de proporcionalidade com base nas supostas finalidades pelas quais a medida discriminatória que exclui empresas do SIMPLES foi imposta. A primeira seria a manutenção da arrecadação e do abastecimento dos cofres públicos. O primeiro ponto a destacar é que tal finalidade sequer tem fundamento constitucional, consoante vimos acima. Os tributos são instituídos conforme as regras de competência e em virtude do exercício do poder outorgado por tais regras pelos entes tributantes. Dentre tais regras está a necessidade de concessão de tratamento favorecido e diferenciado aos pequenos empreendedores, de modo que a concessão do SIMPLES não é mera liberalidade do ente tributante. A discriminação para esse fim parece seguir a velha lógica da disponibilidade dos tributos e da possibilidade irrestrita de concessão de benefícios com fins extrafiscais, o que está longe de ser o caso do SIMPLES. Mesmo assim, vamos supor que tal finalidade possa ser perseguida.

A medida em questão parece passar em um exame de adequação²¹¹, já que, aparentemente, promove a continuidade do abastecimento dos cofres públicos em um

²¹¹ A adequação pode ser verificada em vários aspectos: em qual intensidade? Com qual qualidade? Com qual probabilidade? O princípio da separação de poderes, no entanto, permite ao intérprete somente examinar se a medida atingiu ou não o fim pretendido, ou pelo menos se tinha grande de probabilidade de atingi-lo. Nesse sentido, ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 187 e ss. bem como SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276: “*Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte,*

primeiro momento. Podemos indagar, no entanto, se o sufocamento da atividade de pequenos empreendedores não causará, ao fim e ao cabo, uma redução geral da arrecadação²¹². Ao que tudo indica, há mais indícios a sustentar que a arrecadação aumentaria com a inclusão dos micro e pequenos empreendedores no SIMPLES. No caso das microcervejarias, mormente as artesanais, há um enorme contingente de empresas que, hoje, estão na informalidade²¹³ e que, com a adesão ao SIMPLES, passariam a arrecadar tributos à União.

Ademais, no exame de necessidade, a medida parece também falhar, visto que é muito mais eficiente para aumentar a arrecadação de tributos incentivar a adesão ao SIMPLES e promover a formalização de pequenas empresas que se encontrem na informalidade e que não

sem violar os princípios da igualdade e da isonomia. Procede a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art. 1º, da Lei 9.085, de 17/02/95, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais. Precedentes ADIMC 1.557 (DJ 31/08/01), a ADIMC 2.439 (DJ 14/09/01) e a ADIMC 1.467 (DJ 14/03/97). Ante a declaração de inconstitucionalidade do incentivo dado ao ICMS, o disposto no § 3º do art. 1º desta lei, deverá ter sua aplicação restrita ao IPVA. Procedência, em parte, da ação.” (STF - ADI: 1276 SP, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 29-11-2002, p. 17)

²¹² Em sentido contrário, afirmando que o SIMPLES promoveu um incremento da arrecadação, mormente pela formalização de uma série de setores que estavam informais, além de demonstrar o peso do SIMPLES para a busca pelo pleno emprego, princípio consagrado na ordem econômica constitucional:

“As novas regras do Simples Nacional são fundamentais para impulsionar a geração de postos de trabalho no Brasil”, acredita o gerente de Políticas Públicas do Sebrae, Bruno Quick. Segundo ele, em 2010, 80% dos novos empregos foram gerados pelas pequenas empresas. Somente as empresas com até quatro trabalhadores foram responsáveis pela geração de 1,2 milhão de postos de trabalho no ano passado, segundo o Sebrae. Em 2011, já ultrapassaram 2 milhões os postos de trabalho gerados pelos pequenos empreendedores. (...) O teto para o MEI passou de R\$ 36 mil para R\$ 60 mil por ano. Com o aumento do número de empresas que poderão se manter no Supersimples e as que ainda têm a opção de escolher esse sistema, a economia brasileira sairá ganhando. Pelo menos é essa a convicção do secretário-executivo do Comitê Gestor do Simples Nacional, Silas Santiago. “A ampliação no teto vai estimular o mercado interno, protegendo o Brasil das crises internacionais”, afirma. (...) comenta o presidente da entidade, Vitor Augusto Koch. Diminui a informalidade e aumenta a arrecadação. Quando se fala em informalidade, logo se pensa em burocracias de registro da empresa e em alta carga tributária. Na opinião do presidente do Sebrae/RS, Vitor Augusto Koch, o principal prejudicado com essa situação é o próprio empreendedor, pois ele não tem acesso a crédito, fornecedores e previdência social. “Se o Estado disponibiliza ao contribuinte um sistema simplificado e favorecido de recolhimento de impostos, a tendência é haver diminuição da informalidade e aumento da arrecadação”, justifica. Um exemplo disso é o aumento de arrecadação obtido com o Supersimples e o número de empreendedores individuais formalizados. **Desde a entrada em vigor do sistema, em 2007, em relação aos impostos da União, a arrecadação passou de R\$ 17,6 bilhões em 2007 para R\$ 26,6 bilhões em 2010. Esse aumento representa um crescimento de 51% no período. Em relação ao ICMS, a arrecadação em 2010 foi de R\$ 6,2 bilhões, o que significa aumento de 253% em relação a 2007. No caso do microempreendedor individual (MEI), desde sua criação, em 2009, já são mais de mais de 1,7 milhão de cadastros no Brasil. De acordo com gerente de Políticas Públicas do Sebrae, Bruno Quick, o dado mais importante é que 95% dos empreendedores têm incentivado a formalidade e 87% trabalham para se transformar em microempresas;** Disponível em: <<http://apet.jusbrasil.com.br/noticias/2939447/expectativas-positivas-com-o-novo-supersimples>>.

²¹³ A quase totalidade das 200 microcervejarias brasileiras está na informalidade, conforme PIATO, Matheus Stapassoli; REVILLION, Jean Philippe. Restrições ao desenvolvimento das microcervejarias informais no Brasil. *Revista Acta Ambiental Catarinense*, v. 10. n. 1/2, p. 1, 2013

recolhem tributos do que manter as pequenas empresas do setor com pesada carga tributária (no caso das cervejarias, a fatia de 1% do mercado seria a única potencialmente beneficiada pelo SIMPLES, conforme vimos acima), além de que a inclusão em tal regime beneficiado contribui substancialmente para o fomento das atividades econômicas e para o incentivo ao empreendedorismo, o que, indiretamente, levará também ao aumento da arrecadação, via aumento da economia²¹⁴, considerando ainda o entrave que os altos custos no cumprimento das obrigações acessórias representam para o desenvolvimento e formalização do setor²¹⁵.

Supondo, por exercício argumentativo, que a medida eleita superasse o exame de necessidade, certamente não superaria um exame de proporcionalidade em sentido estrito. Em tal exame, em que os prós e contras da adoção da medida devem ser sopesados à luz dos princípios (de liberdade econômica) violados²¹⁶, o sufocamento excessivo à livre iniciativa e à

²¹⁴ “A ampliação do Simples Nacional deve alcançar mais de 450 mil empreendimentos, segundo estimativa do governo federal. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), o Simples pode gerar uma economia de até 40% no pagamento de tributos para as empresas.

Questionado pelo **G1** sobre a renúncia fiscal (perda de arrecadação) estimada para 2015, quando as alterações começam a valer, o Ministério da Fazenda, geralmente responsável por este cálculo, não deu a informação. A Secretaria da Micro e Pequena Empresa (SMPE) declarou somente que não há previsão de renúncia fiscal, “uma vez que as alterações devem aumentar a formalização de empresas”.

O diretor tributário da Confirp Consultoria Contábil, Welinton Mota, reconheceu que o programa traz simplificação do sistema tributário, mas observou que o Simples pode não ser positivo para todas as empresas. “A mordida continuará sendo pesada, já que o percentual do Supersimples será alto, o que ocasionará até mesmo o aumento da carga tributária em alguns casos”, afirmou.

Desde a criação do Simples Nacional, em 2007, cerca de nove milhões de empresas já aderiram ao sistema unificado de tributação, sendo 4,13 milhões de microempreendedores individuais, e pagaram, até junho deste ano, mais de R\$ 267 bilhões em contribuições para os cofres públicos.

Outra vantagem da atualização da Lei do Simples é, segundo o Sebrae, a desburocratização. De acordo com o órgão, haverá um cadastro único por CNPJ, dispensando os demais cadastros estaduais e municipais. De acordo com o governo, também haverá simplificação dos procedimentos de abertura e fechamento das empresas, fazendo com que o prazo para essas operações “diminua sensivelmente”.

“Além disso, a nova Lei também protege o Microempreendedor Individual (MEI), categoria que fatura por ano até R\$ 60 mil, de cobranças indevidas realizadas por conselhos de classe, por exemplo, e ainda, proíbe que as concessionárias de serviços públicos aumentem as tarifas do MEI por conta da modificação de sua condição de pessoa física para pessoa jurídica”, informou o Sebrae.

Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/pme/noticia/2014/08/dilma-rousseff-sanciona-lei-que-amplia-simples-nacional.html>>. Acesso em: 25 jul. 2014.

²¹⁵ PIATO, Matheus Stapassoli; REVILLION, Jean Philippe. Restrições ao desenvolvimento das microcervejarias informais no Brasil. **Revista Acta Ambiental Catarinense**, Chapecó, v. 10. n. 1/2, p. 9, 2013.

²¹⁶ Vide ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 195 e ss. e SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: “Gás liquefeito de petróleo: lei estadual que determina a pesagem de botijões entregues ou recebidos para substituição a vista do consumidor, com pagamento imediato de eventual diferença a menor: arguição de inconstitucionalidade fundada nos arts. 22, IV e VI (energia e metrologia), 24 e §§, 25, §2º, 238, além de violação ao princípio de proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos: plausibilidade jurídica da arguição que aconselha a suspensão cautelar da lei impugnada, a fim de evitar danos irreparáveis à economia do setor, no caso de vir a declarar-se a inconstitucionalidade: liminar deferida. (ADI-MC: 855-PR, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 01/07/1993, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 01-10-1993, p. 71)

livre concorrência mostraria que a medida não tem razão de ser, ainda mais frente ao seu fraco suporte constitucional. O Supremo Tribunal Federal, inclusive, nos precedentes já examinados acima, advoga que a preservação dos interesses da “economia pública” não podem esfacelar as garantias e direitos fundamentais dos Contribuintes²¹⁷, o que é especialmente problemático no caso da tributação com efeito extrafiscal.

Se consideramos que a finalidade perseguida pela exclusão dos setores econômicos do SIMPLES fosse a proteção do consumidor e de sua saúde, poderíamos dizer que desestimular atividades nocivas, embora fosse contra a regra de competência constitucional para instituição do SIMPLES, funcionaria: menos microempreendedores investiriam em armamentos, fogos de artifício, bebidas alcóolicas, fumo, de modo que os consumidores teriam, em tese, menor acesso a tais produtos. O mesmo vale para essas atividades, se consideradas nocivas ao meio ambiente. Tais afirmações demandam, evidentemente, provas robustas de que o referido efeito é de fato atingido e de que há efetiva relação causal entre o exercício de tais atividades e a lesão dos interesses dos consumidores e do meio ambiente. Lembrando que, como vimos acima, a finalidade de desestimular a produção e comércio desses produtos é incompatível com o interesse de manter a arrecadação, pois com a diminuição de tais atividades, diminuiria também a arrecadação.

Abordemos, portanto, a promoção da proteção da saúde e do consumidor. Para alguns tipos de atividades excluídas, como a fabricação de automóveis e cervejas sem álcool, a vedação de adesão de empresas ao SIMPLES por desestímulo dessas atividades por risco aos consumidores não tem efeito prático nem fundamentação. Já para algumas atividades potencialmente nocivas à saúde, como a fabricação e comércio de armas e explosivos²¹⁸, e outras efetivamente nocivas, como é o caso das bebidas alcóolicas e do tabaco, há finalidades constitucionais que fundamentam seu desestímulo. Não obstante, é preciso examinar se desestimular os micro e pequenos empreendedores agrava o consumo de tais produtos ou se, ao contrário, diminui sua consumação.

²¹⁷ Vide SS 1.320, DJ de 14.4.1999, item no 524; AgRg no AI n° 557.237, 2ª Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ 26.10.2007, p. 2059-2060.

²¹⁸ Para um exame completo das extensas restrições administrativas desse setor, sem descaracterizar o exercício da livre iniciativa (cfe. p. 331, vide CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Direito econômico, direitos humanos e segurança jurídica**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2007, p. 318-333.

Observa-se, por exemplo, que a tabela de incidência do IPI atribui alíquota de 300% ao cigarro (NCM 2402.20.00), mas reduz tal alíquota a 30% para os cigarros feitos à mão (Ex 01 da referida NCM). Seria tal redução oriunda de um menor dano dos cigarros artesanais em comparação com os cigarros industriais? No caso das microcervejarias, que estão mormente no setor das cervejas ditas “artesanais”, há um argumento bastante interessante para defender que sua inclusão no mercado frearia o consumo de cerveja e de álcool pelos consumidores: o lema do “beba menos, beba melhor”.

O mercado de cervejas artesanais tem uma particularidade que o contrapõe ao mercado das cervejas comuns, que é a preocupação com a qualidade de seus produtos, mormente do ponto de vista do paladar. Os consumidores que fazem uso das cervejas artesanais costumam “apreciar” e “degustar” as cervejas, característica não tão comum nos consumidores de cervejas normais. Isso leva ao consumo de uma menor quantidade de cerveja, bem como à ingestão de menores doses de álcool, o que é bem menos prejudicial à saúde do que a ingestão de grandes quantidades de uma única vez, além de induzir menos à dependência. O fator “álcool”, portanto, é secundário para a maior parte dos consumidores de cervejas artesanais, que focam mais em sabor, aroma e cor, em contraposição aos consumidores de cervejas comuns, que trabalham quase com uma fungibilidade entre as diferentes marcas de cerveja, dando mais importância para o álcool do que para a cerveja em si²¹⁹. Isso considerado, no caso específico das microcervejarias, a inclusão dessas no SIMPLES promoveria a redução do consumo de álcool em grandes quantidades, contribuindo para a diminuição do uso de substâncias nocivas à saúde e dos problemas dele decorrentes.

Se entendermos que a promoção da proteção aos consumidores se dá com o impedimento de que novos agentes de pequeno porte proliferem no mercado, dificultando a fiscalização da fabricação dos produtos, então podemos dizer que o efeito proibitivo de tal medida extrafiscal a torna inválida por força do postulado da proibição do excesso, já que se estaria aniquilando o direito de exercer atividade lícita apenas para tornar mais fácil a tarefa fiscalizatória do governo. Como já demonstramos, a facilidade de fiscalização de atividades econômicas não pode prejudicar direitos fundamentais dos Contribuintes.

²¹⁹ Tais conclusões são apresentadas no seguinte estudo: SANTOS, Vinicius Cassas Kfrui. **Uma análise empírica sobre as preferências do consumidor brasileiro de cervejas artesanais**. 2014. Dissertação (Mestrado). Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro 2014, p. 27 e ss.

Já no exame da necessidade, poderíamos indagar se outras medidas, tais como o estabelecimento de sistemas e legislações específicas de cunho administrativo para proteção dos consumidores, como campanhas de conscientização e uma fiscalização mais eficiente pelos órgãos sanitários, não atingiriam da mesma maneira os fins almejados, causando menor restrição à livre iniciativa, à livre concorrência e à busca pelo pleno emprego, que mostra-se prejudicada pelo sufocamento do potencial econômico das microcervejarias.

Vimos anteriormente que há uma confluência sistemática para proteger os direitos de liberdade econômica, como a livre iniciativa e a liberdade concorrencial. Logo, exige-se que argumentos mais fortes que as regras de competência (como a que manda instituir o SIMPLES) justifiquem uma excepcional restrição de tais direitos para promoção da proteção do direito do consumidor ou ao meio ambiente, em detrimento de uma interpretação que os harmonize²²⁰.

A falta de justificativa forte para o desestímulo a alguns tipos de micro e pequenos empreendedores, e a consideração de que sua entrada no mercado pode inclusive promover a proteção do consumidor (vimos anteriormente que tal proteção pode também dar-se simplesmente pela proteção das leis de mercado, tendo em vista que mais concorrência pode significar melhor qualidade e preço), bem como o fato de que, probabilisticamente, o SIMPLES promove o ingresso de novos agentes no mercado formal, aumentando a fiscalização de suas atividades, hoje informais, faz com que o exame de necessidade aponte para o fato de que as outras medidas acima apontadas sejam tão ou mais eficientes para proteger os consumidores e os cofres públicos do que a mera exclusão de tais empresas do

²²⁰ Seria possível indagar, nesse aspecto, se a sujeição de micro e pequenos empreendedores a regime “beneficiado” não estaria justamente violando a livre iniciativa, pois ao invés de apostar-se na liberdade, estar-se-ia investindo em uma medida ativa do Estado de promoção de um determinado tipo de Contribuintes, de modo que se poderia levantar a dúvida se não é justamente o tratamento diferenciado aquele ao qual se atribui maior ônus argumentativo. Em resposta a essa indagação, entendemos que, primeiramente, há uma deliberação prévia de razões feita pelo constituinte, expressa por meio de regras (art. 179) e princípios constitucionais, o que o leva à conclusão de que é muito importante para o sistema constitucional que o tratamento aos micro e pequenos empreendedores seja favorecido, ante à sua menor capacidade contributiva, por exemplo. O fato de haver determinações constitucionais expressas nesse sentido (inclusive pelo meio de regras) inverte o ônus argumentativo, atribuindo àquele que quer excluir algum Contribuinte do tratamento favorecido a necessidade de apresentar argumentos contundentes em favor da exclusão, mais fortes do que aqueles que justificam os benefícios. Ademais, entendemos que se faz necessário examinar se os Contribuintes de um determinado setor econômico excluído do SIMPLES encontram verdadeiras barreiras para escolherem livremente suas atividades econômicas, em virtude, por exemplo, de um determinado abuso de poder econômico de um outro Contribuinte que detenha domínio do mercado. Confirmando-se o referido entrave, não há dúvidas de que é exatamente o contrário que ocorre: somente uma argumentação robusta, baseada em outras normas constitucionais (como os princípios de proteção à saúde, aos consumidores, ao meio ambiente), poderia afastar a determinação constitucional que prevê o supramencionado tratamento favorecido.

SIMPLES. Em outras palavras, a título de exemplo: há maior probabilidade de que o Código de Defesa do Consumidor promova mais e melhor os direitos dos consumidores do que o desestímulo severo de certas atividades econômicas, sendo o direito a livre iniciativa também menos restringido, pois é muito menos gravoso atender a uma legislação regulatória do que enfrentar os pesados ônus tributários da atividade cervejeira no Brasil.

Por fim, no que tange à finalidade de proteção do direito à livre concorrência das empresas já estabelecidas no mercado e que não podem gozar do SIMPLES em função de seu grande porte econômico, há que se verificar, no caso concreto, se houve verdadeiro desequilíbrio concorrencial pela concessão do SIMPLES aos micro e pequenos empreendedores do setor ou se, ao contrário, é justamente a inclusão no SIMPLES que permite reestabelecer um equilíbrio concorrencial. Outrossim, se a Constituição já ordena expressamente que seja dado regime diferenciado e favorecido aos pequenos empreendedores, então já pré-determinou que o atingimento do ideal de livre concorrência se dá pelo incentivo dessa fatia do mercado.

No caso das microcervejarias, por exemplo, o SIMPLES é extremamente vantajoso, mas é também condição mínima para o regular desenvolvimento desse nicho de mercado face ao oligopólio que domina 99% do mercado da cerveja. Presumiremos, no entanto, que a vedação de adesão ao SIMPLES fosse fundamentada em uma suposta vantagem concorrencial extrema que o referido regime concederia aos seus beneficiados em relação aos demais Contribuintes. Nesse caso, a medida de exclusão do SIMPLES seria adequada a atingir o fim de não promover um desequilíbrio concorrencial (a exemplo da justificativa para exclusão das empresas de fogos de artifício do SIMPLES na mensagem de veto da LC nº 123/06); seria um meio pouco custoso e, muito provavelmente, o mais eficaz diante da decisão de se incluir ou não determinada empresa no referido regime diferenciado (exame de necessidade). Ocorre que tal decisão atentaria em severa medida contra o princípio da liberdade econômica. Lembrando que até aqui sequer examinamos a possibilidade constitucional de discriminação de Contribuintes por atividade econômica do ponto de vista da igualdade.

No exame de proporcionalidade em sentido estrito, podemos deduzir que um eventual desequilíbrio concorrencial (cuja probabilidade pode, inclusive, ser posta à dúvida) possa ser suportado pelos agentes já atuantes no mercado face ao grave prejuízo que a exclusão do SIMPLES acarreta à livre iniciativa, especialmente no caso das microcervejarias. Tal análise

depende de um exame das particularidades de cada situação fática, mas, *a priori*, fica difícil admitir que a livre iniciativa seja restringida de forma tão severa (lembrando que a liberdade concorrencial é também um instrumento para atingir a livre iniciativa, devendo atender a essa, respeitá-la e com ela ser harmonizada). Outrossim, a própria lei do SIMPLES poderia, em tese, corrigir eventual distorção no direito da concorrência majorando as alíquotas daquela atividade econômica específica (meio alternativo menos gravoso no exame de necessidade), tendo em vista que é muito mais fácil defender a adoção de alíquotas diferentes do que a exclusão pura e simples de qualquer possibilidade de fruição do regime favorecido e beneficiado a micro e pequenos empreendedores, que, além de reduzir drasticamente a tributação incidente sobre as atividades visadas, simplifica de maneira substancial o custoso cumprimento das obrigações acessórias.

Essas considerações denotam que as restrições à liberdade econômica operadas pela LC nº 123/06 via exclusão de alguns Contribuintes do SIMPLES em função da atividade econômica que desenvolvem não encontram respaldo constitucional, à luz de sua confrontação com o princípio da liberdade econômica pela via da proibição do excesso e da proporcionalidade, além do fato de a interpretação de tal discriminação como constitucional com base nas supostas finalidades por ela perseguidas não ser a que melhor harmoniza os princípios constitucionais em jogo no caso concreto, inclusive as finalidades de proteção ao consumidor e a busca do pleno emprego.

Examinemos agora o caso da vedação de apropriação de créditos de PIS/COFINS daqueles que utilizam como insumos a mão-de-obra de pessoas físicas. Vimos no primeiro capítulo que a finalidade buscada pelo legislador ao majorar consideravelmente as alíquotas do PIS/COFINS (quase 300% superiores) e estabelecer o regime não-cumulativo era evitar os efeitos nocivos da tributação cumulativa nos elos da cadeia econômica. Isso considerado, se alguns Contribuintes usam majoritariamente um determinado tipo de insumo (como a mão-de-obra de pessoa física) para desenvolver suas atividades econômicas, a exclusão da possibilidade de apropriação de créditos em relação a esses insumos, além de malferir a liberdade econômica, viola a própria finalidade da lei instituidora do regime não-cumulativo, pois o que se terá é uma tributação ainda maior naquele elo do ciclo da cadeia econômica, de forma análoga ao sistema cumulativo. Assim sendo, não há qualquer razão para que o Contribuinte em questão seja submetido a alíquotas maiores do que as já previstas para o regime cumulativo.

Logo, para justificar a referida exclusão, há que se perquirir por outra finalidade constitucionalmente fundada que permita a exclusão da referida possibilidade de creditamento. Diferentemente do caso do SIMPLES, essa discriminação legal parece somente fazer sentido dentro do intuito de manter-se a arrecadação, visto que desestimular a utilização de mão-de-obra de pessoas físicas parece ir contra os princípios econômicos da Constituição (valorização do trabalho, livre iniciativa) e, inclusive, violar a promoção do pleno emprego. Conforme demonstramos no primeiro capítulo, ao lado da vedação de apropriação de créditos por utilização de mão-de-obra de pessoas físicas estão a impossibilidade de creditar-se de insumos sujeitos a isenções, não-incidência, alíquota zero, entre outros. A exclusão parece fazer sentido: se um Contribuinte compra insumos que não foram objeto de tributação, dar créditos àquele Contribuinte é cobrar dele menos tributos, em vantagem aparentemente indevida frente aos demais. Somente quando há cobrança na etapa anterior é que faria sentido descontar créditos do PIS/COFINS a pagar, segundo essa lógica.

O primeiro ponto a ser considerado é o duvidoso suporte constitucional da finalidade de manutenção da arrecadação, conforme já explorado acima. Mesmo assim, podemos fazer um exame de proporcionalidade à luz dessa exigência, considerando seu uso pelo STF. Mais uma vez, essa finalidade é incompatível com a busca pelo pleno emprego no caso em questão, uma vez que o desestímulo do uso de mão-de-obra de pessoas físicas pode levar a uma diminuição nos postos de trabalho. Ademais, o desestímulo das atividades que utilizem esse insumo pode, ainda, desaquecer a economia desses setores, de modo que a arrecadação, ao fim e ao cabo, cairá. A promoção dessa finalidade encontra resistência, ainda, no fato de o art. 195 da Constituição, em seu parágrafo 9º, afirmar que se admitirá distinções tributárias entre Contribuintes em função do uso intensivo de mão-de-obra. Conforme leciona Roberto Ferraz, esse dispositivo estabelece que, quanto maior o uso da mão-de-obra, menor deve ser a tributação sobre a receita, em função da estreita ligação do uso desse tipo de insumo com a promoção do pleno emprego, alinhado às finalidades da seguridade social²²¹.

Como verificamos no primeiro capítulo, vários setores econômicos utilizam a mão-de-obra de pessoas físicas como principal insumo na produção de bens e serviços. A submissão

²²¹ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal?* In **Princípios e limites da tributação**. Coord. Roberto Catalano Botelho Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 489-490.

desses Contribuintes ao regime não-cumulativo parece implicar, nesse sentido, em aumento tributário que beira a arbitrariedade. Não havia, antes da criação do regime não-cumulativo, o interesse estatal na manutenção da arrecadação que é “defendido” pela exclusão seletiva de alguns insumos da possibilidade de creditamento, pelo contrário: o novo regime onerou severamente um grupo seletivo de Contribuintes. É nesse momento que se deve examinar se há ou não perda tributária pela não-exclusão de um determinado grupo de Contribuintes. No caso em questão, não havia à época perda tributária; o que se verificou foi um ganho considerável em favor do Fisco, que triplicou a alíquota das atividades que usam primordialmente mão-de-obra de pessoas físicas, sem dar-lhes os correspondentes créditos que neutralizariam o efeito da majoração das alíquotas.

A exclusão desses insumos e a discriminação dos Contribuintes que os usam majoritariamente também viola a lógica da não-cumulatividade, não só na sua aceção de princípio, mas também como regra. De fato, embora pessoas físicas não sejam contribuintes de PIS/COFINS, a pessoa física que fornece sua mão-de-obra não prescinde do uso de insumos para viabilizar sua força de trabalho: alimenta-se, veste-se, desloca-se, paga moradia para que possa descansar e renovar as energias, e assim sucessivamente. Na grande parte desses dispêndios, terá pago PIS/COFINS. Como ficaria a proteção da não-cumulatividade em relação ao uso desses insumos? Não haveria aí uma cumulatividade disfarçada? Isso considerado, podemos defender que a medida adotada não atinge sequer a finalidade pretendida, de modo que falha no primeiro teste do exame de proporcionalidade. As exclusões em questão parecem partir da tese de que a concessão de créditos aos Contribuintes é atividade discricionária do ente tributante, que o faz despido de critérios de coerência, respeito aos princípios constitucionais e à igualdade. Como vimos extensivamente no presente trabalho, essa visão merece ser superada, à luz da interpretação sistemática da Constituição.

Isso tudo considerado, tendo em conta ainda a grave violação à livre concorrência sofrida pelos setores que utilizam mão-de-obra de pessoas físicas como principal insumo, entendemos que a medida discriminatória não encontra respaldo na Constituição.

Mas não é só. Imaginemos que os problemas de violação à proibição do excesso e proporcionalidade não existissem nos casos examinados. A discriminação de alguns Contribuintes para sua exclusão do SIMPLES ou da possibilidade de creditamento pelo PIS/COFINS deveria ainda passar por um crivo de igualdade, ou seja, dever-se-ia verificar se

foi efetuada tão somente porque uma finalidade constitucional precisou ser atingida e na exata medida para o atingimento de tal finalidade, caso contrário, a igualdade de tratamento é a regra geral a ser aplicada. Seria essa a hipótese dos casos em estudo? Há limites intransponíveis que a igualdade impõe à promoção de finalidades constitucionais? Como estrutura-se a relação da igualdade com outras normas? Quais os elementos, afinal, que compõe o postulado da igualdade? É o que passamos a ver a seguir.

3 LIBERDADE ECONÔMICA, DISCRIMINAÇÕES TRIBUTÁRIAS E IGUALDADE

Conforme introduzido nos capítulos anteriores, a igualdade é fundamento e condição de existência da livre iniciativa e da livre concorrência. Isso considerado, dada sua importância como instrumento de aplicação do direito, cumpre fazer um estudo detalhado de seus elementos, eficácia e da sua aplicação para solução das questões concretas aqui expostas.

No que tange aos problemas concretos examinados no presente trabalho, podemos pontuar o seguinte: a exclusão de algumas atividades econômicas do SIMPLES, por exemplo, também aponta para problemas de realização da igualdade, já que a Constituição teria mandando dar tratamento favorecido a toda e qualquer empresa de pequeno porte, na chamada regra de competência do SIMPLES, sem fazer qualquer distinção prévia entre elas. A exclusão de alguns setores traria um tratamento desigual que, para ser validado, precisaria de uma finalidade constitucional que lhe desse suporte. Seria esse o caso? Como as finalidades para exclusão do SIMPLES poderiam justificar um tratamento desigual? Qual a eficácia jurídica da igualdade e como ela regula a tributação?

Vimos acima que o princípio da igualdade aponta para a adoção de medidas que contribuam para o atingimento de um estado ideal de igualdade formal e material dos cidadãos, o que muitas vezes implica, como diz a máxima, “*tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais*”²²². Outrossim, a igualdade age como regra que proíbe a adoção de determinados critérios de discriminação. Nesse sentido, o art. 3º da Constituição estabelece que “*constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*”²²³. Já o art. 5º prescreve que “*todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade*”. Há, no entanto, uma série de problemas tanto práticos como teóricos em simplesmente se afirmar que devemos buscar um estado ideal de coisas em que haja igualdade formal e material dos cidadãos, sem distinções de qualquer natureza ou preconceitos, considerando-se a necessidade

²²² ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Traduzido por Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2007.

²²³ Esses critérios de discriminação seriam os mais comuns, motivo pelo qual foram expressamente vedados pela Constituição, conforme MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 24-25.

de realização das diversas finalidades constitucionais que, eventualmente, demandarão a instituição de tratamento diferenciado entre os cidadãos, conforme veremos a seguir.

Os primeiros problemas que podemos apontar são de ordem teórica. De fato, a verificação de existência da igualdade só é possível quando dois sujeitos são comparados entre si vis a vis de alguma razão que motivou a comparação e com base em algum critério. Caso contrário, não faz sentido dizer que duas pessoas são iguais ou desiguais. A ideia própria de igualdade presume dois sujeitos e elementos a eles relacionados para comparação. O critério de distinção dos indivíduos desempenha papel fundamental nessa tarefa. Imaginemos duas pessoas, uma de 5 anos e outra de 85 anos. Se o critério de comparação entre elas for a saúde, não podemos afirmar categoricamente, com base na idade, que uma é mais saudável que outra. É possível que a primeira seja acometida de grave doença, enquanto que a segunda esteja tão somente com alguns sinais da idade, mas em plena forma física. Há apenas uma probabilidade estatística de que a criança esteja mais saudável. Se quisermos saber qual o mais experiente, há altíssima probabilidade de que a segunda pessoa o seja, salvo tenha passado uma vida em estado vegetativo. Se quisermos saber quem é o mais velho, a idade é o critério perfeito para tanto: não haverá dúvidas de que o segundo será mais velho que o primeiro.

Nesse sentido, a igualdade, como categoria lógica e estrutura de comparação de indivíduos, é, de fato, uma estrutura que carece de complementação por outros elementos, como sujeitos, critérios de comparação e motivos de comparação. Consiste, portanto, em moldura para inserção de parâmetros e de informações que permitam, assim, atingir o objetivo de comparar dois sujeitos.

Esse fato bastante evidente levou a doutrina norte-americana a afirmar que a igualdade seria uma ideia vazia, visto que prescinde da incorporação de valores externos. Resumidamente, a igualdade significaria, primeiro, a necessidade moral de que duas pessoas em situação igual devam ser tratadas de forma igual. Dificilmente haverá, no entanto, duas pessoas que são absolutamente iguais, sendo imperativo, portanto, que exista um critério externo à igualdade que defina quem são os iguais e em que casos são considerados como

iguais. Por isso, ao aplicar a igualdade no âmbito jurídico, o intérprete estará sempre aplicando direitos subjacentes utilizados como elementos para preenchimento da igualdade²²⁴.

A referida ideia evoluiu na doutrina americana, no sentido de afirmar que a igualdade não seria totalmente desprovida de conteúdo, mas atuaria como reforço, criando um ônus argumentativo na justificação da adoção de tratamento diverso para dois sujeitos que se encontrassem em igual situação²²⁵.

Portanto, embora a igualdade como estrutura seja uma ideia, em princípio, carente de complementação, essa não é, por seu turno, inútil. Como estrutura de comparação de sujeitos, pode estabilizar situações de conflitos de argumentos e interesses em jogo, no sentido de exigir que aquilo que se aplique a um, se aplique ao outro, se verificadas as mesmas condições entre os dois. Isso posto, podemos considerar que, embora seja uma estrutura formal, a igualdade tem como função e mérito possibilitar a proteção, harmonização e promoção de direitos fundamentais e de princípios e finalidades constitucionais, conforme veremos mais adiante. Por essa razão, nos termos vistos no primeiro capítulo deste trabalho, podemos ainda classificar a igualdade como *postulado normativo*, como estrutura que viabiliza e otimiza a interação e aplicação de outras normas, contribuindo para a unidade, estabilidade e coerência do sistema jurídico.

Isso considerado, precisamos adentrar na análise do caráter jurídico da igualdade, partindo, inicialmente, do texto constitucional. Como vimos acima, a Constituição Federal é rica em finalidades a serem atingidas, valores a serem considerados e objetivos a serem alcançados. Todos esses elementos demandarão ações positivas do Estado que, por sua vez, terá que adotar medidas que, eventualmente, não beneficiarão (ou prejudicarão) a todos os cidadãos.

É por isso que a consagrada fórmula constitucional da igualdade “*perante a lei*” (*caput* do art. 5º da Constituição), não esgota o conteúdo da igualdade como estrutura. Não são apenas os aplicadores do direito que estão vinculados à igualdade: o próprio legislador, ao

²²⁴ WESTEN, Peter. The empty idea of equality. **Harvard Law Review**, v. 95, n. 3, p. 537-596, 1982.

²²⁵ GREENAWALT, Kent. Prescriptive equality: two steps forward. **Harvard Law Review**. v. 110, n. 6, p. 1265-1290, 1997.

instituir leis, deve tratar os indivíduos de forma igualitária, nos termos da Constituição, evitando, por exemplo, tratamentos diferenciadores com base em raça, sexo, profissão, etc²²⁶.

A igualdade perante a lei, portanto, nada mais é do que a aplicação uniforme da lei a todos casos abrangidos pelo seu suporte fático e a sua não aplicação a casos que estejam em situação contrária²²⁷. Mas ela é, sem dúvida, insuficiente. Na época da escravidão, por exemplo, a lei era aplicada uniformemente para pessoas de pele negra e branca: como ela determinava que os brancos eram livres e que os negros eram escravos, sua aplicação uniforme levava à escravidão de uns e à liberdade de outros. Todos eram iguais perante à lei, mas a lei em si era desigual, dando tratamento totalmente discrepante às pessoas submetidas à norma, gerando resultado prático que, no sistema constitucional atual, jamais poderia estar de acordo com os direitos fundamentais. A insuficiência da igualdade perante à lei para garantir o cumprimento dos direitos fundamentais denota a necessidade do desenvolvimento de outro critério de igualdade, qual seja, o da igualdade na própria lei, ou *igualdade material*, exigindo que na própria elaboração das leis se considere a concretização de um ideal de igualdade material dos sujeitos submetidos à norma²²⁸.

O próprio caso da exclusão de empresas do SIMPLES por exercício da atividade econômica chama a aplicação, justamente, da igualdade na lei, da igualdade material. A simples aplicação da lei de forma uniforme às empresas continua levando à exclusão indevida de Contribuintes à luz dos direitos constitucionais imanentes da liberdade econômica. Logo, deve-se cumprir a exigência de que todos sejam tratados de maneira igual na própria lei, com base nos critérios de comparação constitucionalmente prescritos.

Isso tudo considerado, passaremos a analisar a seguir os elementos da igualdade como *postulado*, ou seja, como norma jurídica que estrutura a aplicação de outras normas, a fim de obtermos critérios para verificar se as discriminações tributárias examinadas no presente trabalho encontram respaldo no ordenamento jurídico brasileiro do ponto de vista da

²²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 75.

²²⁷ GREENAWALT, Kent. Prescriptive equality: two steps forward. **Harvard Law Review**. v. 110, n. 6, p. 1269.

²²⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: GC, 2009, p. 435-436.

igualdade, bem como de que forma a igualdade limita as discriminações tributárias impostas aos Contribuintes.

3.1 ELEMENTOS DA IGUALDADE

3.1.1 Sujeitos

Consoante vimos acima, não há falar em comparação para fins de igualdade sem pelo menos dois elementos a serem comparados. No direito, a comparação pode ser feita entre dois ou mais sujeitos submetidos às normas jurídicas. No que tange ao direito tributário, a comparação pode ser feita relativamente a sujeitos passivos de uma determinada obrigação tributária, ou, ainda, dois sujeitos que pretendem a utilização de um determinado regime especial de tributação, como o SIMPLES²²⁹. Não obstante, conhecer os sujeitos a serem comparados é apenas o primeiro passo para verificar se estão sendo tratados de maneira igual.

Vimos acima que não existem dois sujeitos absolutamente iguais: sempre haverá uma distinção entre eles em função de algum atributo. Se dois sujeitos são completamente iguais, então um exame de igualdade mostra pouca utilidade. É quando há diferenças entre sujeitos que a aplicação da igualdade se faz necessária, a fim de verificar se essa distinção se deu de maneira justificada e coerente com o ordenamento jurídico. Em outras palavras: se os desiguais foram tratados desigualmente e na exata medida de sua desigualdade, e somente para que se atinja um estado de igualdade material.

É necessário, por isso, compará-los em função de alguma de suas características, com base em algum critério que possa, eventualmente, os distinguir entre si, e com base em alguma finalidade. O que nos leva aos nossos próximos elementos.

3.1.2 Medida de Comparação e Elemento Indicativo da Medida de Comparação

Sujeitos podem ser comparados com base em uma série de elementos. A medida de comparação define, afinal, com base em qual critério, em qual propriedade, em qual elemento, serão os sujeitos examinados. Homens e mulheres, por exemplo, quando comparados para fins de capacidade para a vida civil, não recebem qualquer distinção por parte do ordenamento, sendo considerados iguais, já que não há nenhuma base estatística para se

²²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

reconhecer qualquer diferença entre eles no que tange ao discernimento para prática dos atos vida civil. Já se comparados para fins obrigatoriedade do serviço militar, são considerados como desiguais²³⁰, com base em levantamentos estatísticos que denotam uma preferência pelos homens para o serviço militar obrigatório, muito provavelmente em função das suas aptidões físicas em comparação às mulheres. Os mesmos sujeitos, portanto, podem ser iguais ou desiguais, dependendo da medida de comparação selecionada (discernimento e aptidão física, nos exemplos acima).

Ademais, a comparação de dois sujeitos deve se dar à luz de uma determinada finalidade, tendo em vista que eles podem ser iguais ou diferentes em função dos fins que a norma visa atingir²³¹. Ou seja, o critério escolhido para diferenciar os sujeitos tem que possuir a faculdade de contribuir substancialmente para a realização do fim para o qual ele foi empregado, de modo que a opção por uma ou outra medida de comparação não se dê de forma arbitrária. A eleição da finalidade a ser atingida com a comparação é que justifica a eleição da medida de comparação, e não o contrário²³². Podemos considerar, portanto, que ao eleger determinada medida de comparação o legislador escolherá aquela que é estatística e factualmente capaz de contribuir ao atingimento da finalidade almejada pela norma, sob pena de que a discriminação efetuada seja arbitrária²³³. A conjugação desses elementos (finalidade e medida de comparação) possibilitará o controle da correção de uma determinada distinção do ponto de vista da igualdade.

Por exemplo, a Constituição pretende garantir que o cargo de Presidente da República seja ocupado por alguém experiente. Ou seja, discrimina os cidadãos elegendo como medida de comparação entre eles a sua experiência, e adota como critério indicativo de tal experiência a idade mínima de trinta e cinco anos²³⁴. Esse critério auxilia na seleção de pessoas

²³⁰ Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei (...).

§ 2º - As mulheres e os eclesiásticos ficam isentos do serviço militar obrigatório em tempo de paz, sujeitos, porém, a outros encargos que a lei lhes atribuir.

²³¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 56.

²³² *Ibidem*, p. 45.

²³³ *Ibidem*, p. 44-45.

²³⁴ Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: § 3º - São condições de elegibilidade, na forma da lei: VI - a idade mínima de:

a) trinta e cinco anos para Presidente e Vice-Presidente da República e Senador;

experientes, pois, no geral, pessoas experientes desempenharão melhor a função de Presidente, atingindo o objetivo constitucional de selecionar bons presidentes. Para tanto, um elemento indicativo da medida de comparação é escolhido: a *idade* (elemento de comparação) é selecionada para apurar a *experiência* daquele que pretende ocupar o cargo, porque a primeira normalmente é indício da segunda.

Além disso, a medida de comparação não pode individualizar os sujeitos objeto de comparação de forma a colher especificamente um deles²³⁵, sob pena de ferir o princípio da legalidade, que impõe que a lei não seja feita de forma individualizada, mas de maneira geral a todos os cidadãos que se encontrem na situação prevista por seu suporte fático, bem como a garantia de que não haverá privilégios concedidos injustificadamente pela lei a determinados sujeitos em detrimento dos outros. Essa vedação específica cai como uma luva ao caso das empresas excluídas do SIMPLES por mero exercício de atividade econômica, mormente o caso das microcervejarias, tendo em vista tanto o fato de que a exclusão dessas empresas não parece se dar com base em um critério objetivo que reflita uma finalidade constitucional (conforme vimos no segundo capítulo) quanto o fato de que tal exclusão do SIMPLES atinge uma pequena parcela dos setores de armamentos, fumo e cervejas (1% do mercado no caso das cervejas). A medida de exclusão parece que foi feita sob encomenda para um grupo bem específico de Contribuintes. O mesmo vale para a discriminação dos Contribuintes do PIS/COFINS não-cumulativos que usam majoritariamente a mão-de-obra de pessoas físicas.

De tudo isso se conclui que há três aspectos principais a serem observados para a eleição de uma medida de comparação juridicamente válida: ela deve *contribuir substancialmente para atingir a finalidade constitucional pela qual os dois sujeitos comparados foram discriminados*; ela deve *refletir efetiva e probabilisticamente a característica dos sujeitos que a lei buscou utilizar como comparativo*; e ela *não pode ser proibida pela Constituição*. Com efeito, veremos adiante que algumas medidas de comparação são previamente vedadas pela Constituição, de modo que sua adoção exige um esforço argumentativo ainda maior pelo intérprete que pretende considerar determinada lei válida à luz da Constituição²³⁶.

²³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 24.

²³⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 55-56.

É o caso do inciso II do art. 150 da Constituição, que prescreve ser vedado aos entes federados “*instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*”. Logo, qualquer discriminação no campo tributário em função da atividade econômica dos Contribuintes está expressamente vedada pelo ordenamento, salvo as regras que permitem expressamente tal discriminação, nos termos exatos da permissão dada, como é o caso do previsto no §9º do art. 195 da Constituição Federal, que estabelece que as contribuições sociais da empresa sobre receita, lucro e folha de salários poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas “*em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.*” Evidentemente que tal discriminação, como vimos acima, dependerá de sua justificação com base em alguma finalidade constitucional, e da comprovação de que a distinção em questão contribui para o atingimento de tal finalidade.

Em outros casos, a Constituição prescreve expressa ou implicitamente que uma determinada medida de comparação seja adotada. Por exemplo, ao diferenciar os Contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados, o legislador deverá atentar para o critério da seletividade²³⁷, ou seja, deverá tributar os bens produzidos pelos Contribuintes de acordo com a sua essencialidade: os mais essenciais (exemplo: pão e carne) serão menos tributados do que os menos essenciais (exemplo: armas, artigos de luxo). Um exemplo de previsão implícita seria a determinação de que seja respeitado o direito à livre iniciativa dos cidadãos. A indicação de que tal finalidade deva ser atingida impede que o legislador adote medidas de comparação que fossem incompatíveis com a promoção de um estado ideal de realização do direito à livre iniciativa²³⁸.

Isso posto, podemos considerar que um exame de igualdade demanda sempre uma análise conjugada e coerente de seus elementos: sujeitos, medida de comparação e finalidade a ser atingida com a diferenciação.

²³⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
IV - produtos industrializados;
§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

²³⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 56.

Além disso, algumas medidas de comparação inicialmente prescritas ou vedadas pela Constituição podem ser adotadas pelo legislador, se a própria Constituição estabelece uma finalidade que exige, pelas circunstâncias fáticas a ela relacionadas, a adoção de uma das medidas proibidas. Os exemplos supracitados, da discriminação de homens e mulheres para fins de obrigatoriedade de serviço militar e de idade para fins de elegibilidade ao cargo de Presidente da República, são discriminações por sexo e idade, o que em princípio é vedado pelo art. 3º, inciso IV da Constituição. Não obstante, em função da necessidade de se atingir determinados fins, como a estruturação do exército com base nos valores consagrados por essa instituição (embora possam esses serem contestados) ou a eleição de presidentes com experiência necessária para conduzir o país, fez-se necessário adotar um dos critérios inicialmente proibidos.

O mesmo raciocínio aplica-se para a criação de regimes legais especiais favorecidos como o Estatuto da Criança e do Adolescente e o Estatuto do Idoso (atendendo aos preceitos do Capítulo VII da Constituição). A principal diferença é que tal discriminação tem um ônus argumentativo bem maior do que situações em que as medidas de comparação adotadas não são vedadas.

No caso da discriminação positiva das micro e pequenas empresas, a Constituição estabelece que esse grupo específico deve receber tratamento especial e favorecido, na busca por finalidades como aumento do mercado formal, aumento da base de arrecadação, estímulo ao empreendedorismo, a fim de promover o desenvolvimento econômico e a geração de empregos. Como o referido tratamento diferenciado é obrigatório (art. 179, CRFB), todos os Contribuintes definidos na lei como micro e pequena empresa deveriam ser beneficiados com ele. A medida de comparação eleita é o *porte econômico da empresa*. Há uma finalidade constitucional obrigatória: dar tratamento favorecido às micro e pequenas empresas. Logo, o critério de distinção só poderia ser o tamanho da empresa, e não sua atividade econômica específica.

Em suma, ao examinar o cabimento da adoção de determinada medida de comparação, há que se verificar se o critério de diferenciação permite, de forma contundente, promover a finalidade almejada, e se tal finalidade está respaldada na Constituição. Se esses critérios não forem respeitados, estará violado o postulado da igualdade.

Mas não é só isso. Como dito acima, a medida de comparação busca uma característica dos sujeitos comparados que permita atingir um fim pelos quais eles são discriminados. Para fins de elegibilidade para Presidência da República, elege a experiência; para fins de instituição de regimes tributários simplificados, unificados e favorecidos, elege o tamanho da empresa; para fins de estruturação do serviço militar obrigatório, elege a aptidão física. Mas como o legislador não conhece cada um dos cidadãos sujeitos à norma para verificar se eles possuem ou não essas características, faz-se necessário a eleição de um elemento que, probabilisticamente, aponte para a existência de tais atributos, que guarde uma relação de congruência com a medida de comparação²³⁹. Esse elemento pode ser chamado de *elemento indicativo da medida de comparação*.

Nos casos supracitados, para verificar se o candidato à Presidência será *experiente*, a Constituição elegeu a *idade* como elemento indicativo; para verificar se a empresa contribuirá para *aumentar o dinamismo econômico e incentivar o empreendedorismo*, elegeu o *porte econômico da empresa*; para verificar se o cidadão tem *aptidão física* para manutenção do padrão do exército ao participar do serviço militar obrigatório, o texto constitucional elegeu o *sexo*. Essa eleição não é, por seu turno, arbitrária. Ela representa um vínculo estatisticamente fundado de forma substancial entre o elemento indicativo e a medida de comparação, de modo a fornecer o suporte empírico da escolha feita pelo legislador²⁴⁰. No nosso exemplo inicial da comparação entre os sujeitos de 5 e 85 anos, há uma alta probabilidade de que o sujeito de 85 anos seja mais experiente. Logo, a experiência (medida de comparação) poderia ser fundamentamente revelada pela idade (elemento indicativo).

Além da exigência de que o elemento indicativo esteja vinculado à medida de comparação de forma fundada, é necessário que ele possua também uma relação conjugada, ou seja, faz-se necessário que o elemento indicativo eleito seja *aquele que mais represente empiricamente a medida de comparação*, dentre todos os elementos indicativos disponíveis. Não obstante, em muitos casos será bastante difícil afirmarmos, em abstrato, qual o elemento indicativo que mais representa a medida de comparação. Nesse caso, podemos pelo menos elucidar dentre dois elementos qual melhor representa a medida e comparação. Outrossim, podemos pelo menos afirmar quais elementos indicativos não poderão ser eleitos pelo

²³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 47-48.

²⁴⁰ ÁVILA, *loc. cit.*

legislador, visto que flagrantemente menos relevantes do que outros, ou até mesmo porque não representam de forma alguma a medida de comparação²⁴¹. Isso tudo considerado, para concluir nossa análise dos elementos da igualdade, precisamos adentrar naquele que fundamenta todas as discriminações realizadas: a finalidade.

3.1.3 Finalidade

Consoante vimos acima, é a finalidade pela qual a discriminação de dois sujeitos é feita que fundamenta a escolha da medida de comparação, que por sua vez fundamenta o elemento indicativo dessa medida. Logo, a finalidade é a base e o norte de todo o exame de igualdade. Discorreremos, outrossim, que a finalidade deve ser construída a partir dos textos legais, sendo que a vontade do legislador é apenas um elemento secundário de sua interpretação, não sendo determinante. Vimos também que a Constituição elenca uma série de finalidades, muitas vezes em aparente conflito. No capítulo da ordem econômica da Constituição temos a previsão da promoção da livre iniciativa, ponderada pela proteção do direito do consumidor e do meio ambiente. A propriedade vem ponderada por sua função social. Há ainda a necessidade de se buscar o pleno emprego e a redução das desigualdades regionais.

Tudo o que foi ora dito é importante para os problemas concretos estudados no presente trabalho porque, como dissemos acima, o regime do SIMPLES tem, iminentemente, efeito extrafiscal. Tal efeito, no entanto, deve ser direcionado, em princípio, a toda micro e pequena empresa indiscriminadamente, como manda a Constituição em seus artigos 170, X, e 179, na chamada "regra de competência" do SIMPLES. Conforme veremos a seguir, há uma pré-seleção do critério de distinção (medida de comparação) das empresas que serão estimuladas (porte econômico), cuja definição específica (elemento indicativo da medida) é feita pela LC n° 123/06 (receita bruta anual), que exerce seu devido papel de lei complementar à Constituição na concreção dos termos constitucionais mais amplos.

Frise-se: é somente quando a Constituição silencia completamente sobre o critério de discriminação dos Contribuintes e os motivos para tanto é que podemos entender que é justificável que qualquer finalidade constitucional seja perseguida via discriminação de Contribuintes, desde que não se eleja critério de discriminação vedado expressamente pela

²⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 52; SCHAUER, Frederick, **Profiles, probabilities and stereotypes**. Cambridge: Belknap, 2003, p. 148,196.

Constituição e desde que se promova efetivamente a finalidade elegida com a referida distinção, com relação pertinente e conjugada entre a finalidade, a medida de comparação e o elemento indicativo da medida.

No caso do Imposto Sobre Produtos Industrializados²⁴², por exemplo, o critério de discriminação (seletividade em função da essencialidade do produto), assim como no caso da “regra de competência” do SIMPLES, já está previamente definido pela Constituição; logo, se uma determinada medida de discriminação for exercida em função da extrafiscalidade e não violar a seletividade, podemos considerá-la *a priori* como constitucionalmente possível. Violando a seletividade, terá que ser harmonizada com essa, sob pena de ser declarada inválida. Em suma, é necessário examinar o regime jurídico de cada tributo (a Constituição elegeu os critérios para discriminar os Contribuintes? Ela identificou quais finalidades a exação visa perseguir?) para verificar se a espécie tributária é mais ou menos propensa à função extrafiscal.

No caso do SIMPLES, poderíamos considerar que seria possível discriminar alguns ramos de atividade aplicando alíquotas mais pesadas, mas não os excluindo diretamente do regime especial. A mera exclusão não harmoniza o comando constitucional para que pequenos empreendedores sejam favorecidos com aquele que determina a eventual persecução de outros fins (proteção do consumidor e de sua saúde, da livre concorrência ou até mesmo da arrecadação), prejudicando a coerência do sistema e contrariando seus postulados estruturantes, como a proporcionalidade e a igualdade, bem como viola o critério distintivo eleito para discriminação de contribuintes na própria regra que ordena a criação do SIMPLES (cujo critério é o tamanho da empresa).

Feitas essas observações sobre os elementos da igualdade, cumpre agora aplicá-las de forma direta e sistematizada aos casos concretos propostos, a fim de verificar se as discriminações tributárias apontadas estão de acordo com a Constituição Federal e com o princípio-postulado da igualdade.

²⁴² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

IV - produtos industrializados; (...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

3.2 CONTROLES DE IGUALDADE DAS EXCLUSÕES DO SIMPLES POR EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E DA VEDAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS REFERENTES A MÃO-DE-OBRA DE PESSOAS FÍSICAS

Conforme fora até aqui exposto, qualquer discriminação efetuada pelo legislador deve ter uma motivação para não ser arbitrária. Tal motivação deve corresponder ao atingimento de uma finalidade que esteja de acordo com o ordenamento jurídico. Quando a medida escolhida para atingir tal finalidade causar uma discriminação que, *a priori*, está vedada pela Constituição (exemplo: sexo, idade, raça, profissão), de plano podemos afirmar que somente a persecução de uma finalidade constitucionalmente consagrada pode justificá-la, por respeito à hierarquia das normas. Começaremos a análise pelas exclusões da LC 123/06. Primeiramente, precisamos identificar que tipo de discriminação a referida lei complementar promoveu, e, principalmente, com qual finalidade constitucionalmente embasada discriminou os Contribuintes, considerando que utilizou sua atividade econômica como critério distintivo em alguns casos²⁴³.

Nos aspectos da referida lei complementar que interessam ao presente estudo, podemos identificar duas principais discriminações que foram feitas: uma referente ao tamanho das empresas (somente até um determinado montante de receita bruta anual uma dada empresa poderá estar no SIMPLES), e outra referente ao tipo de atividade econômica praticada pela empresa. O primeiro passo é identificar se as medidas de comparação adotadas pela legislação não são vedadas pela Constituição e pela igualdade.

Vimos que não somente a Constituição não proíbe que se dê tratamento tributário diferenciado a micro e pequenos empreendedores, como também obriga que tal tratamento seja conferido, deixando à Lei Complementar o papel de definir o que são micro e pequenas empresas, ou seja, até qual tamanho (indicado pelo faturamento? Pela quantidade de empregados? Pelo número de estabelecimentos?) tais empresas podem ser consideradas micro ou pequenas empresas para fins de concessão do referido regime beneficiado. Logo, a discriminação em função do tamanho da empresa claramente não é vedada pelo ordenamento, pelo contrário: é por ele incentivada.

²⁴³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade** tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 63 e ss.

A segunda discriminação diz respeito à exclusão de alguns Contribuintes por exercício de atividade econômica. Vimos acima que a Constituição repele repetidas vezes, tanto expressa (art. 5º, XIII, art. 150, II, art. 170, *caput* e § único) quanto implicitamente (pela proteção à livre iniciativa e livre concorrência, por exemplo) que sejam feitas discriminações em virtude das profissões e atividades econômicas dos Contribuintes²⁴⁴. Logo, somente uma finalidade constitucional harmonizada com a regra de competência que manda instituir SIMPLES (que, em princípio, não admite distinções entre as micro e pequenas empresas) e com os princípios constitucionais que estruturam o sistema constitucional tributário e a ordem econômica da Constituição (como o favorecimento de micro e pequenos empreendedores, a proteção da livre iniciativa e da livre concorrência) poderia justificar a adoção da medida de discriminação aprioristicamente vedada²⁴⁵.

A primeira forma de discriminação (tamanho da empresa), além de ser pré-selecionada pela Constituição, está, ainda, intimamente ligada aos objetivos constitucionais de promover o dinamismo econômico, a livre iniciativa, o desenvolvimento do mercado interno (via livre concorrência e incremento das atividades econômicas), a proteção dos interesses dos consumidores (no sentido de que o mercado promoverá melhores preços e qualidade dos produtos oferecidos), o atingimento do pleno emprego (crescimento econômico) e, com tudo isso, promover a dignidade dos cidadãos. O elemento indicativo da medida de comparação (tamanho da empresa) parece estar de acordo com o princípio de que uma economia pujante e dinâmica precisa de pequenos empreendedores e do incentivo ao surgimento de novos agentes

²⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade** tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 55 e ss.

²⁴⁵ *Idem, ibidem*, p. 154 e ss. Entendemos que, além dos casos em que a Constituição expressamente permite discriminações em função de atividade econômica, alguns princípios da ordem econômica justificam esse tipo de discriminação. Alguns exemplos podem ser mencionados, como o estímulo de determinados setores estratégicos para a economia ou de regiões desfavorecidas do país do ponto de vista socioeconômico (busca pelo pleno emprego, redução das desigualdades sociais e regionais). A própria previsão constitucional de benefícios à Zona Franca de Manaus vai nessa linha. É lícito, inclusive, combinar esses fatores. No entanto, não se pode, por exemplo, atropelar algumas regras constitucionais e deixar de dar tratamento favorecido e beneficiado a micro e pequenos empreendedores. Em outras palavras, excluir um setor econômico do SIMPLES a pretexto de incentivar ou desestimular uma determinada atividade (via incentivos setoriais e regionais) pode significar aniquilar as chances de participação e manutenção dos micro e pequenos empreendedores no mercado, considerando tanto o agravamento tributário como o custo no cumprimento das obrigações acessórias (simplificadas no caso do SIMPLES). Uma medida mais pontual, como diferenciação de alíquotas (que já ocorre na LC nº 123/03) parece mais adequada sob a perspectiva da necessidade de se harmonizar os comandos constitucionais aparentemente divergentes e de se respeitar a igualdade.

de mercado que, em grande parte dos casos, começam com pequenas estruturas²⁴⁶, conforme restou amplamente demonstrado no segundo capítulo.

Considerando ainda a finalidade de promover os micro e pequenos empresários e todas as finalidades constitucionais que estão por trás dessa promoção, a segunda discriminação (exclusão das empresas por atividade econômica) viola justamente as finalidades constitucionais supracitadas, na medida em que restringe a livre iniciativa (discrimina alguém pelo mero exercício de uma atividade econômica, reduzindo sua margem de escolha), prejudica os consumidores (menor dinamismo de mercado e preços mais altos pelos maiores custos tributários - tributos e obrigações acessórias), diminui a geração de empregos e prejudica o direito a uma concorrência leal da parte dos micro e pequenos empresários.

Logo, tal medida de comparação (tipo de atividade econômica) não contribui para a promoção dos fins subjacentes ao estímulo dos micro e pequenos empresários, sendo ainda destituída de substrato empírico que demonstre que as atividades econômicas excluídas (como a locação de mão-de-obra e a produção de bebidas alcóolicas e de fumo, por exemplo) não contribuem para a promoção das finalidades subjacentes em questão. É bem pelo contrário: tais atividades empregam trabalhadores, promovem o desenvolvimento do mercado interno, da indústria nacional, da livre concorrência (a exemplo do caso das microcervejarias, que brigam por espaço no mercado com grandes grupos consolidados praticantes de táticas comerciais agressivas), concretizando uma série de estados ideais de coisas prescritos pela Constituição.

A medida de comparação entre atividade econômica, e seu elemento indicativo, tipo de atividade, parecem falhar, portanto, no teste de igualdade, ao; *(i)* não contribuírem para a promoção das finalidades constitucionais acima apontadas; *(ii)* desrespeitarem a regra de competência do SIMPLES que, vimos acima, tem forte peso argumentativo; *(iii)* não guardarem correspondência empírica entre a medida de comparação (atividade econômica) e o objetivo de promoção dos princípios constitucionais da ordem econômica; *(iv)* restringirem os princípios constitucionais supracitados, como a livre iniciativa, a liberdade de

²⁴⁶ Entendemos que o objetivo do SIMPLES não é manter as empresas em tamanho reduzido, para fins de evitar os ônus tributários decorrentes do seu crescimento. Prova disso é o fato de que as alíquotas vão aumentando, cirurgicamente, à medida que aumenta a receita bruta dos Contribuintes. Embora possa haver estímulo nesse sentido, entendemos que, no geral, o Contribuinte irá permitir e procurar o crescimento do seu negócio, mesmo que isso implique na majoração de suas obrigações tributárias.

concorrência, a proteção dos consumidores; e, por fim, (v) deixarem de promover tais princípios e, pelo contrário, ao irem no sentido inverso e prejudicarem sua promoção.

No caso da vedação de créditos de PIS/COFINS para insumos de mão-de-obra de pessoa física, a lei selecionou alguns setores econômicos para os quais entendeu necessária a cobrança das referidas contribuições de forma não-cumulativa, a fim de atender a finalidade de desonerar os elos da cadeia de produção daquele setor e evitar a verticalização da produção, o que estimula o dinamismo da economia e a geração de empregos, nos termos vistos no Capítulo 1. A Lei nº 10.833/03, por exemplo, majorou em quase 300% a alíquota da COFINS, em contrapartida pela concessão de créditos nos dispêndios referentes à aquisição e uso de insumos. Ou seja, selecionou-se uma determinada discriminação tributária que atingiria tais objetivos, sendo essa a finalidade que justifica a majoração de alíquotas e a consequente concessão de créditos. Ao majorar alíquotas sem conceder créditos sobre o principal insumo de um determinado grupo de Contribuintes está-se violando a finalidade pela qual o próprio regime não-cumulativo de PIS/COFINS foi criado, de modo que a discriminação também cai por terra²⁴⁷.

Da mesma forma, a escolha do tipo de insumo como fator de discriminação esbarra na liberdade econômica, conforme já amplamente demonstrado, e nas vedações expressas da Constituição no sentido de que não haja discriminação em função de atividade econômica ou profissão. Ademais, violam-se os princípios da busca pelo pleno emprego, da valorização do trabalho, da livre concorrência²⁴⁸, da neutralidade, da não-cumulatividade e da necessidade de desonerar atividades que utilizem intensivamente a mão-de-obra, conforme demonstrado no Capítulo 2, de modo que somente uma justificativa muito forte, com robustos argumentos baseados em finalidades constitucionais, poderia justificar a referida discriminação²⁴⁹.

²⁴⁷ Conforme ÁVILA, Humberto. *Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação dos princípios da igualdade, da liberdade de profissão, da defesa do meio ambiente, da livre concorrência e da não-cumulatividade*. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 170, São Paulo: Oliveira Rocha, 2009, p. 151-152 e 158-159 e ss.; FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *A igualdade no aproveitamento de créditos na Cofins e PIS não cumulativos*. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 149, São Paulo: Oliveira Rocha, 2008, p. 84-85.

²⁴⁸ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 156-157.

²⁴⁹ Nesse sentido, ainda, o seguinte precedente, que decide pela possibilidade do retorno das empresas que utilizem a mão-de-obra como insumo principal para o regime cumulativo:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. DUPLICAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA CAPACIDADE

Mas a questão é mais imbricada do que parece. Os termos utilizados para fundamentar os princípios da ordem econômica da constituição são amplos e podem dar margem a interpretações diferentes sobre como a livre concorrência e a proteção dos consumidores, por exemplo, devem ser promovidos. Vimos nos capítulos anteriores que algumas formas de interpretar tais finalidades poderiam motivar a exclusão de alguns setores econômicos do SIMPLES, como propõe a mensagem de veto da LC nº 123/06, que afirma que o setor de fogos de artifício deve ser excluído porque a propagação de pequenas empresas nesse setor tornaria seu controle mais difícil, e, em virtude da periculosidade do produto, os consumidores poderiam ser lesados com produtos de menor qualidade, bem como porque o SIMPLES geraria nesse setor específico uma vantagem concorrencial descomunal frente aos Contribuintes que dele não podem fruir.

Outrossim, vimos que os setores hoje excluídos respondem em alguns estados por dois terços da arrecadação, de modo que sua exclusão supostamente prejudicaria sobremaneira o abastecimento dos cofres públicos, prejudicando a persecução de uma série de outras finalidades constitucionais atribuídas ao poder público (saúde, segurança, educação, previdência, etc.), que dependem da arrecadação de tributos. Vimos também que possivelmente algumas exclusões, como as das empresas de cigarros e bebidas alcóolicas, poderiam ser justificadas pela necessidade de promoção da proteção dos consumidores e de

CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA. A questão não é de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, mas da sua aplicação a caso concreto quando os seus efeitos implicam violação a princípios constitucionais. Pretendesse o legislador simplesmente aumentar as contribuições sobre o faturamento/receita, teria elevado as alíquotas anteriormente estabelecidas pelo art. 1º da MP 2.158-3/01 (0,65%) e pelo art. 8º da Lei 9.718/98 (3%). Não foi esta, contudo, a intenção. O estabelecimento dos regimes não-cumulativos visou, isto sim, a melhor distribuir a carga tributária ao longo da cadeia econômica de produção e comercialização de cada produto. Daí a elevação da alíquota associada à possibilidade de apuração de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido. No caso específico da Autora, que tem por objetivo social principal a prestação de serviços, a submissão ao novo regime não-cumulativo implicou um aumento de mais de 100% no ônus tributário decorrente da incidência do PIS e da COFINS. Isso porque, como empresa prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos. O acréscimo do ônus tributário, não corresponde a aumento da capacidade contributiva da Autora, que não teve alteração. Implica, ainda, tratamento relativamente aos demais contribuintes, sujeitos ou ao regime comum ou ao regime não-cumulativo em atividade econômica em que a apuração de créditos é significativa. O critério de discriminação (regime de tributação pelo Imposto de Renda, se pelo lucro real ou não), no caso concreto, mostra-se falho e incapaz de levar ao resultado pretendido de distribuição do ônus tributário ao longo de uma cadeia de produção e circulação, comprometendo a própria função do regime não-cumulativo, o que evidencia violação não apenas à isonomia como à razoabilidade. Por fim, também cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empresas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não-cumulativo. Direito da autora de permanecer recolhendo as contribuições pelo regime comum (cumulativo) relativamente às suas receitas providas da prestação de serviços e de compensar os valores pagos a maior. (TRF4, AC 2004.71.08.010633-8, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 25/04/2007)

sua saúde. Verifica-se que, ao alterarmos o modo de ver a finalidade usada no exame de igualdade, alteramos os critérios de validação da medida de comparação e de seu elemento indicativo²⁵⁰.

Antes de decompor o exame de igualdade considerando a promoção dessas outras finalidades, é crucial destacar que a preferência constitucional pela proteção substancial dos direitos de liberdade em detrimento de uma ação mais dirigista da economia pelo Estado, que já foi demonstrada nos capítulos anteriores, é crucial para a boa compreensão do exame de igualdade. Com efeito, há uma aglutinação de princípios que suportam uma prevalência da promoção da liberdade econômica sobre o interesse estatal, e somente razões suficientemente fortes, como a necessidade de atender outras finalidades constitucionais, dosadas pelos estritos limites dos postulados da igualdade e da proporcionalidade, podem modificar essa lógica²⁵¹. Além disso, os demais princípios constitucionais e direitos fundamentais precisam ser observados na promoção dessas finalidades, e a relação entre a promoção de uns em detrimento de outros, além da necessidade de guardar a maior coerência possível, deve ser moderada pela proporcionalidade e pela proibição do excesso²⁵².

Pois bem. A primeira possível finalidade a ser examinada é a *manutenção da arrecadação*. A medida de comparação escolhida (determinada atividade econômica) tem, *a priori*, relação empírica com tal finalidade (os setores excluídos são responsáveis por parte substancial da arrecadação) e tal exclusão promove a finalidade, visto que contribui para manter a arrecadação. Não obstante, vimos no segundo capítulo que tal finalidade (manutenção da arrecadação) não tem qualquer respaldo constitucional, pelo contrário: os princípios e regras constitucionais que regulam a tributação a delimitam de maneira analítica e estrita, não dando suporte substancial a uma interpretação que dê prevalência ao interesse público de arrecadar em detrimento do interesse privado, conforme vimos anteriormente.

Ademais, a própria Constituição estabelece uma série de razões pelas quais a tributação pode ser diminuída e o suposto interesse de abastecimento dos cofres públicos venha a ser

²⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade** tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 63 e ss.

²⁵¹ GREENAWALT, Kent. Prescriptive equality: two steps forward. **Harvard Law Review**. v. 110, n. 6, p. 1265-1290, 1997; ÁVILA, Humberto. **Planejamento Tributário**. Revista dos Tribunais n° 98. São Paulo: Malheiros, p. 80 e ss.

²⁵² PAPADOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e igualdade**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009, p. 57 e ss.

prejudicado (capacidade contributiva, seletividade, progressividade em função social da propriedade, uso intensivo da mão-de-obra, geração de empregos, diminuição das desigualdades regionais - vide a Zona Franca de Manaus), incluindo-se aí a tributação beneficiada de micro e pequenas empresas. Logo, ausente o suporte constitucional à referida finalidade, a diferenciação em função da atividade econômica desenvolvida esbarra nas vedações da Constituição Federal de discriminação com base nessa medida de comparação²⁵³.

Outrossim, é de se questionar se o elemento indicativo da medida econômica - um setor econômico determinado (lembrando que as micro e pequenas empresas podem representar somente uma pequena parcela desses setores - a exemplo das microcervejarias) é aquele elemento que melhor contribui para a promoção da suposta finalidade de manutenção da arrecadação. Podemos entender que, pelo contrário, a existência do SIMPLES promove a entrada de novos agentes no mercado e a formalização daqueles que se encontram informais, aumentando ainda mais a arrecadação. Tal conclusão dependerá, obviamente, de um exame empírico à luz do setor econômico discutido. Caso se verifique que há um potencial muito maior de aumento da arrecadação com a inclusão de tais empresas no SIMPLES, então a medida eleita não guarda relação conjugada com a finalidade, devendo-se adotar a solução exatamente contrária: incluir essas empresas no SIMPLES. Isso tudo, evidentemente, se a persecução de tal finalidade fosse autorizada pela Constituição. Conforme vimos no segundo capítulo, no exemplo do mercado de cervejarias, há um grande contingente de empresas informais no setor cervejeiro que, com a autorização de ingresso no SIMPLES, passariam à formalidade e gerariam receitas tributárias ao Estado, considerando que a alta tributação é o principal obstáculo à formalização desses negócios.

Se considerarmos que a finalidade da discriminação por atividade econômica é *proteger a saúde e segurança dos consumidores*, porque o estímulo de certas atividades seria contrário a tais interesses constitucionalmente consagrados, teremos que fazer as seguintes indagações do ponto de vista do postulado da igualdade: *i)* essa restrição de adesão ao SIMPLES efetivamente protege os consumidores? Há um impacto relevante na diminuição das atividades pela proibição de adesão ao SIMPLES? São só grandes empresas que obedecem a

²⁵³ Em sentido semelhante, PINGRET, Clóvis Sá Britto. *O estado como fomentador da iniciativa privada: o caso das micro-empresas*. In **Desenvolvimento econômico e intervenção do estado na ordem constitucional** - estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 56.

legislação regulatória que promoveria a segurança ambiental e do consumidor? *ii*) Há alguma medida de comparação que probabilisticamente promova mais a proteção de tais princípios? *iii*) O elemento indicativo da medida de comparação (tipo de atividade econômica: produção de fogos de artifício, de bebidas alcóolicas) guarda uma relação empírica substancial com promoção dos referidos princípios? *iv*) Há alguma forma de interpretar a necessidade de se atingir tais finalidades de maneira coerente e harmônica com os demais princípios do ordenamento jurídico? Em outras palavras, qual a verdadeira extensão dos princípios de proteção do consumidor e de sua saúde no âmbito tributário?

A primeira indagação, portanto, nos leva a levantar a hipótese de que a proteção do consumidor pode se dar em maior medida em um mercado em que mais agentes participem e compitam por clientela, o que culminará no oferecimento de melhores produtos, mais seguros e a preços menores. Ademais, há que se considerar que o SIMPLES existe também para promover o ingresso de agentes no mercado formal, o que leva a um maior número de empresas que busque cumprir a legislação sanitária e consumerista quando da obtenção de alvarás de funcionamento junto aos órgãos públicos, por exemplo. Havendo alternativas à medida de comparação que promovam melhor os interesses em jogo, que tenham relação não só pertinente mas conjugada com a finalidade, então é essa medida que deve ser adotada. Como já vimos, o Supremo Tribunal Federal tem precedentes que afirmam que adotar medida para “facilitar a fiscalização” em detrimento do direito à livre iniciativa viola o postulado da proporcionalidade²⁵⁴. Ainda, nada garante que a redução de agentes no mercado efetivamente reduza o consumo, se esses praticarem preços que o consumidor estiver disposto a pagar. Ademais, no caso específico das microcervejarias, o lema do “beba menos, beba melhor” e sua efetiva eficácia prática induzem a um estado ideal de coisas em que a saúde dos consumidores é mais preservada do que no estado atual, no qual parece imperar o lema do “beba bem, beba bastante”.

Na análise em questão, em atenção ao questionamento “ii” acima, podemos sustentar que a própria inclusão das empresas no SIMPLES promove melhor os princípios em jogo do que a discriminação de alguns setores econômicos. Logo, a medida de comparação que deveria ter sido utilizada é o tamanho das empresas, tão somente. Eventual promoção dessas finalidades poderia ser feita de maneira mais cirúrgica, através da adoção de alíquotas

²⁵⁴ AgRg no AI nº 557.237, 2ª Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ 26.10.2007, p. 2059/2060.

diferenciadas para setores mais sensíveis do ponto de vista da segurança do consumidor, como os de bebidas alcóolicas, armamentos e fumo, por exemplo. A proteção do consumidor dar-se-ia, assim, dentro da lógica da regra de competência do SIMPLES e em respeito à liberdade econômica. Adotar essa interpretação é mais coerente no que tange à harmonização dos princípios da ordem econômica: a promoção das finalidades deve dar-se, sempre que possível, dentro da própria liberdade econômica.

Por fim, na linha do questionamento "iii" acima, nem todas as atividades que são excluídas do SIMPLES promoveriam as finalidades em questão ao serem excluídas, a exemplo da locação de mão-de-obra, pois o aumento de micro e pequenos empresários nesse setor não tem relação empírica com um eventual prejuízo à segurança e saúde dos consumidores²⁵⁵. Somente uma análise empírica caso a caso pode demonstrar que tais finalidades são efetivamente promovidas com a discriminação em jogo. Caso a finalidade não seja promovida, a discriminação não se sustenta. Lembrando ainda que uma vez instituída uma medida de discriminação com fins extrafiscais, essa só será válida se puder ser verificada empiricamente e no futuro que tal medida efetivamente implementou a finalidade em questão.

Há, portanto, requisitos de validade *a priori* e *a posteriori* da discriminação, ambos dependentes da promoção da finalidade. No primeiro caso, o controle pode ser feito não só pelo aplicador mas também pelo próprio legislador. No segundo caso, caberá ao Judiciário intervir no exame de validade da medida extrafiscal.

A última finalidade plausível do ponto de vista constitucional que potencialmente justificaria a discriminação por exercício de atividade econômica no caso do SIMPLES é a *proteção da livre concorrência*, naquelas situações em que empiricamente se verifica que a inclusão de uma empresa no referido sistema de benefícios provoca um desequilíbrio tamanho em relação às grandes e médias empresas que essas últimas se encontrem em manifesta desvantagem concorrencial.

²⁵⁵ Esse caso em particular (exclusão de empresas de locação de mão-de-obra) parece justificar-se muito mais pela necessidade de proteção dos trabalhadores contra a precarização das relações de trabalho do que com objetivos de proteção dos consumidores, da saúde desses ou até mesmo da manutenção do abastecimento dos cofres públicos. O exame de igualdade em função desse objetivo poderia revelar a validade constitucional dessa exclusão. Não obstante, visto que destoa consideravelmente dos demais no que tange aos motivos de discriminação, não aprofundaremos sua análise.

Nesse caso, somente uma análise empírica da real ameaça que a inclusão das micro e pequenas empresas daquele setor no SIMPLES possa ter para o equilíbrio concorrencial do mercado pode comprovar a relação de pertinência entre a medida de comparação (atividade econômica), o elemento indicativo da medida (setor econômico) e a finalidade (proteger os demais empreendedores de uma concorrência desleal). Há vários casos, como os das indústrias fumageira, armamentista e cervejeira, em que os grandes grupos têm forte domínio de mercado²⁵⁶, não se verificando, necessariamente, uma manifesta desigualdade de concorrência pela concessão do SIMPLES aos pequenos empreendedores, pelo contrário: o SIMPLES é necessário para que esses possam competir com aqueles em igualdade de condições, em especial em setores sujeitos ao oligopólio²⁵⁷.

Adicionalmente, precisamos nos indagar se o SIMPLES é "lugar" de promoção da livre concorrência. Em outras palavras: ante a regra de competência do SIMPLES, que manda dar às micro e pequenas empresas tratamento diferenciado e favorecido (comando direto e concreto), sem eleição de critérios distintivos entre elas, podemos estipular que um princípio, como a necessidade de promoção da livre concorrência, justifique a inclusão, via lei complementar, de uma cláusula de exclusão com outro critério que não o tamanho da empresa? Não teria a referida regra de competência resolvido antecipadamente conflitos de argumentos sobre os efeitos práticos da concessão do referido tratamento beneficiado e seu impacto na livre concorrência, ao admitir na ordem econômica esses dois princípios como fins a serem alcançados? Quando o art. 179 da Constituição fala em concessão de regime beneficiado às "*microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei*", não poderíamos afirmar que à lei complementar só cabe definir o que é micro ou pequena empresa? Empresas com pequeno faturamento, mas que produzem bebidas alcóolicas, passam a ser grandes empresas?

²⁵⁶ Já demonstramos a alta concentração do mercado cervejeiro. No mercado de cigarros, por exemplo, há também forte concentração. A Secretaria de Direito Econômico do Ministério da Justiça, por exemplo, no processo administrativo que tramitou no CADE sob o nº 08012.003303/98-5, classificou o mercado brasileiro de duopólio, considerando que a Souza Cruz detinha à época (2007) 77,7% do mercado, e a Philip Morris detinha 16,5%, ficando os outros 5,9% com empresas que fabricam cigarros de menor preço.

O mercado de armas padece da mesma concentração, com domínio majoritário das empresas Taurus e Glock. Disponível em: <http://www.defesa.org/municoes-exoticas-para-espingardas/>. Acesso em: 27 dez. 2014.

²⁵⁷ Werter Faria adverte que os oligopólios são mercados especialmente tendentes à falta de concorrência e competitividade, incentivando a inércia dos agentes. Nesse sentido: FARIA, Werter R. **Constituição econômica, liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Editor Sergio Antônio Fabris, 1990, p. 63.

Nesse suposto confronto entre o princípio da livre concorrência e a regra de competência que ordena a instituição do regime favorecido em questão, deve prevalecer a regra de competência, tendo em vista que é muito mais grave desrespeitar uma regra que um princípio de mesma estatura hierárquica (no caso, constitucional), a não ser que se demonstre, sob o pálio da proporcionalidade, que, em um determinado caso concreto, a inclusão no SIMPLES gera uma distorção tamanha que feriria sobremaneira o princípio da liberdade de concorrência, a ponto de permitir a dominação de mercados pelos micro e pequenos empreendedores e de prejudicar o livre desenvolvimento de atividades econômicas por grandes e médias empresas.

Nesse contexto, convém registrar ainda a importância de rever a concepção largamente difundida no sentido de que a violação de um princípio seria muito mais grave do que a transgressão de uma regra, pois implicaria violar vários comandos e subverter valores fundamentais do sistema jurídico. Essa concepção parte de dois pressupostos: primeiro, de que um princípio vale mais do que uma regra, quando na verdade, eles possuem diferentes funções e finalidades, mas igual validade; segundo, de que a regra não incorpora valores, quando em verdade ela os cristaliza. Ora, se as regras possuem um caráter descritivo imediato, o conteúdo do seu comando é muito mais inteligível do que o comando dos princípios, cujo caráter imediato é apenas a realização de determinado estado de coisas. Sendo assim, mais reprovável é descumprir aquilo que “se sabia” dever cumprir²⁵⁸.

De outro turno, é mais reprovável violar a concretização definitiva do valor na regra do que o valor pendente de definição e de complementação, como ocorre no caso dos princípios. Descumprir o que se sabe dever cumprir é mais grave do que descumprir uma norma cujo conteúdo ainda carecia de maior complementação. Ou dito diretamente: descumprir uma regra é mais grave do que descumprir um princípio²⁵⁹.

De toda forma, em primeiro lugar é preciso sempre verificar se há diferença hierárquica entre normas: entre uma norma constitucional e uma norma infraconstitucional deve prevalecer norma hierarquicamente superior, pouco importando a espécie normativa, se

²⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 83-84.

²⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 83-84.

princípio ou regra. No entanto, se as normas forem de mesmo nível hierárquico, e ocorrer um autêntico conflito, deve ser dada primazia à regra²⁶⁰.

No caso específico do SIMPLES, a Constituição já resolveu previamente eventual conflito de razões via adoção de uma regra no art. 179, de modo que somente uma violação excepcional e gravíssima de direitos fundamentais que supostamente fundamentariam a exclusão de alguns setores econômicos permitiria inverter essa lógica e abrir uma exceção à regra. A melhor forma de solucionar a questão, no entanto, não é da perspectiva do conflito: regras e princípios interagem entre si para contribuir para a sua própria definição de sentido, conforme vimos no primeiro capítulo. Desse modo, a interpretação mais adequada entenderia que promover a livre concorrência e harmonizar a ordem econômica constitucional, face à necessidade de dar tratamento diferenciado à micro e pequena empresa, é interpretar que tal finalidade já está sendo promovida pela adesão dos micro e pequenos empreendedores no SIMPLES, salvo comprovação de grave violação da livre concorrência pela inclusão de tais empresas no regime, à luz dos postulados da proporcionalidade e da proibição do excesso, o que não ocorre nos setores econômicos já analisados, como o cervejeiro, fumageiro e armamentista.

Para o caso do PIS/COFINS, vimos no primeiro capítulo, haveria uma justificativa que potencialmente justificaria a exclusão de certos insumos da sistemática de creditamento: a ausência de recolhimentos tributários nas etapas imediatamente anteriores da cadeia produtiva, o que justificaria uma exclusão de créditos referentes a esses insumos sem recolhimentos, com fins de preservar os cofres públicos e a arrecadação. Além do fato de que tal finalidade não parece ter sustentação constitucional (preservação dos cofres públicos), observamos que a discriminação feita não promove a finalidade, pelo contrário, a desvirtua, uma vez que a medida discriminatória tende mais a sufocar a atividade econômica a ela submetida do que promove-la, o que, por via indireta, diminui a arrecadação. Ademais, a eleição de determinados setores econômicos (medida de comparação - setores que utilizam majoritariamente mão-de-obra como insumos) para atingimento dessa finalidade é expressamente vedada pela Constituição, e o mero intuito de preservar os cofres públicos não

²⁶⁰ O autor observa que situações excepcionais podem dar ensejo ao afastamento da regra com base em princípio sob o manto do postulado da razoabilidade. Não obstante, a maioria dos casos não será de verdadeiro conflito, mas de uma compreensão da regra à luz do conflito. Ávila, *op. cit.*, p. 85.

configura razão suficiente para manutenção da discriminação, à luz dos princípios e regras constitucionais que atuam no caso, já examinados ao longo do trabalho.

4 ANÁLISE CRÍTICA DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE AS EXCLUSÕES DO SIMPLES POR EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E O PARADIGMA DO LEGISLADOR NEGATIVO

Ao longo do presente estudo, pontuamos decisões judiciais que auxiliaram na pesquisa a respeito dos limites que a liberdade econômica e a igualdade dão à tributação. Tratamos também de precedentes que diziam respeito aos problemas concretos em discussão, fazendo ponderações críticas quando pertinentes. Não obstante, cabe ainda fazer um exame final aprofundado das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente no caso das exclusões do SIMPLES por mero exercício de atividade econômica, tendo em vista que o posicionamento do STF nesses precedentes contraria tanto a posição que adotamos quanto à exclusão de certos setores econômicos do SIMPLES, quanto contra os desenvolvimentos feitos a respeito da tese do legislador negativo, bem como porque a discussão já encontra-se madura na jurisprudência pátria.

Pois bem: conforme já referimos acima, o Supremo Tribunal Federal examinou em diferentes oportunidades a constitucionalidade de algumas discriminações que implicavam em exclusões de Contribuintes do SIMPLES. Dentre tais precedentes há inclusive alguns que tratam especificamente do caso da exclusão de empresas por exercício de atividade econômica. Passaremos a uma breve análise crítica dessas decisões, a fim de verificar se, à luz das conclusões desse trabalho, podemos identificar incoerências e problemas de sustentação dos argumentos que lhe dão suporte.

O primeiro caso paradigmático, que já foi mencionado neste trabalho, é o julgamento da ADI 1.643, de Relatoria do Ministro Maurício Corrêa. No caso, que foi julgado em 05/12/2002, anteriormente, portanto, à emenda constitucional nº 42/03, decidiu-se que a exclusão de profissionais liberais do SIMPLES não violaria a isonomia, tendo em vista que "*a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado*".

No voto do Relator, conforme já afirmamos, restou consignado que “*não há falar-se, pois, em ofensa ao princípio da isonomia tributária, visto que a lei tributária – e esse é o caráter da Lei nº 9.317/96 – pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica (...). Essa desigualdade factual justifica tratamento desigual no âmbito tributário, em favor do mais fraco, de modo a atender também a norma contida no §1º do art. 145 da Constituição Federal, tendo-se em vista que esse favor fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, visando o interesse social. Portanto é ato discricionário que foge ao controle do Poder Judiciário, envolvendo juízo de mera conveniência e oportunidade do Poder Executivo*” (Grifamos). Embora tenha o acórdão analisado os motivos que estariam por trás da exclusão dos serviços profissionais do SIMPLES²⁶¹,

²⁶¹ "Com efeito, não resta dúvida que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada não sofrem impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas; não se encontram, de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal; em razão do preparo científico, técnico e profissional de seus sócios, estão em condições de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado; não constituiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo "Sistema Simples" (p. 08 do voto do Ministro Relator). A recente inclusão dessas empresas no SIMPLES, e as notícias que repercutiram essa inclusão, no entanto, mostram o contrário:

" A inclusão da advocacia no Supersimples, aprovada na semana passada pelo Senado Federal, traz a perspectiva de aumento de receita tributária e de geração de empregos no Brasil. Estudo do Conselho Federal da OAB, por meio da Comissão Especial de Direito Tributário, prevê salto no número de sociedades de advogados para 106 mil em cinco anos, frente às 20 mil de hoje, além de aumento significativo na arrecadação com o aumento no número de contribuintes.

Segundo o presidente da OAB Nacional, Marcus Vinicius Furtado Coêlho, a advocacia brasileira passará por uma verdadeira revolução assim que o projeto que inclui a atividade na Tabela IV do Supersimples for sancionado pela presidente da República. “O sistema permitirá a formalização de milhares de profissionais, que, com um sistema de tributação mais justo, poderão constituir suas empresas e, conseqüentemente, gerar empregos e arrecadação para o país”, afirmou.

Estudando o impacto que a inclusão no Supersimples teve no setor de contabilidade, o CFOAB fez projeções semelhantes para a advocacia, levando em conta particularidades inerentes a cada profissão - a partir de estudo feito pelo IBPT - Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias. Há no Brasil apenas 40 mil advogados integrantes de sociedades e 760 mil que não constituem sociedades –desses, estima-se que 30% (228 mil) trabalhem em empresas ou dediquem-se a outras atividades.

Dos 532 mil restantes, o estudo elaborado pelo CFOAB prevê que 40% deles se constituam em sociedades. Como a lei obriga um mínimo de dois sócios por escritório, estima-se que serão formadas ao menos 106 mil sociedades. Esse aumento significativo resultará numa base de contribuintes mais ampla, gerando maior arrecadação.

Em cinco anos, a previsão é o crescimento de mais de 200% no número de empregados formais nas sociedades de advogados. Em média, cada sociedade gera quatro empregos diretos, ou seja, serão até 424 mil novos empregos, número que aumenta se forem levados em consideração os empregos indiretos.

“O impacto do Supersimples é extremamente positivo, porque viabilizará a criação de milhares de novos escritórios, beneficiando colegas que poderão praticar a advocacia de forma mais organizada e com uma carga tributária suportável. Também contribui para a geração de empregos no Brasil, e mesmo no aumento da arrecadação tributária, com a criação de milhares de novas pessoas jurídicas. Haverá ainda uma profissionalização maior do mercado de trabalho”, diz Luiz Gustavo Bichara, procurador especial de direito

afirmando que, pela existência desses "*razoáveis motivos*", a discriminação não seria arbitrária (p. 09 do acórdão), a razão mais forte e o obstáculo mais representativo para examinar a igualdade é o fato de que "*não pode o Supremo alterar o sentido inequívoco da norma por via de declaração de inconstitucionalidade de parte de dispositivo de lei. A Corte Constitucional só pode atuar como legislador negativo, não porém, como legislador positivo*" (p. 10 do acórdão - trecho do voto vencedor).

O Ministro Carlos Velloso apresentou voto divergente, afirmando que "*o dado básico fundamental para gozar do benefício fiscal é a pequena empresa ter renda bruta inferior a um determinado quantum*" (p. 13 do acórdão), de modo que discriminar algumas empresas por outros motivos que não a receita bruta seria violar a isonomia. Pelos mesmos motivos, considerando que a isonomia não seria realizada ao máximo com a decisão proposta pelo relator, divergiram os Ministros Sepúlveda Pertence e Gilmar Mendes. Não obstante, a decisão do Relator prevaleceu por maioria, e até hoje ecoa em recentes precedentes do Supremo Tribunal Federal²⁶².

tributário da OAB, que formulou o estudo juntamente com Darius Canavarros Palma e Álvaro Almeida Filho, membros da Comissão Especial de Direito Tributário." (Grifamos)

Disponível em: <<http://www.oab.org.br/noticia/27288/supersimples-da-advocacia-aumentara-arrecadacao-e-geracao-de-empregos>>. Acesso em: 27 dez. 2014.

²⁶² Conforme os seguintes precedentes:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 9º DA LEI 9.317/96. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTE DO TRIBUNAL PLENO. ABRAGÊNCIA DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE PROFESSOR". MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. 1. O Tribunal Pleno, na ADI 1.643, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 14-03-2003, decidiu que não ofende o princípio da isonomia tributária o art. 9º da Lei 9.317/96, o qual, por razões de natureza extrafiscal, afastou do regime do SIMPLES micro-empresas e empresas de pequeno porte com as características ali estabelecidas. 2. Agravo regimental a que se nega provimento." (RE 398023 AgR, Relator Ministro Teori Zavascki, Segunda Turma, julgado em 18/06/2013)

"TRIBUTO – REGIME – MICROEMPRESAS – LEI Nº 9.317/96. O Supremo assentou, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643, relator ministro Maurício Corrêa, oportunidade na qual fiquei vencido, na companhia dos ministros Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que não há ofensa ao princípio da isonomia tributária quando a lei impede, por motivos extrafiscais, que microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta optem pelo sistema simplificado de recolhimento de impostos e contribuições, denominado SIMPLES. AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – MULTA. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil." (AI 496183 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 22/10/2013)

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REGIME DO "SIMPLES". INSTITUIÇÕES DE ENSINO. TRATAMENTO DIFERENCIADO. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. PRECEDENTES. 1. O Tribunal a quo, ao concluir pela ausência de ofensa ao princípio da isonomia no presente caso, decidiu conforme orientação firmada pelo Plenário desta Corte no julgamento da ADI 1.643/UF, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 14.03.2003. 2. Agravo regimental improvido." (RE 559222 AgR, Relatora Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 17/08/2010)

Essa decisão demonstra os entraves que a tese do legislador negativo representa à realização da igualdade, da proporcionalidade e da proibição do excesso no campo tributário, especialmente quando a regra cuja constitucionalidade se examina é uma exclusão de Contribuintes de um determinado benefício fiscal. Com base nas observações do primeiro capítulo, podemos concluir que tal entrave merece ser superado, a fim de não deixar sem respaldo os direitos fundamentais eventualmente atingidos pelas normas de restrição em questão, como a liberdade econômica e a igualdade.

No problema concreto em comento, além da violação da igualdade por total ausência de controle do critério legal escolhido "discricionariamente" pelo legislador, temos que a igualdade não foi corretamente aplicada, pois as finalidades pelas quais o SIMPLES foi instituído (facilitar o ingresso e manutenção de pequenas empresas no mercado; estimular a geração de empregos e o desenvolvimento econômico) justificariam justamente que tal tratamento favorecido fosse dado às sociedades de serviços profissionais e técnicos, e não o contrário. Ademais, não prosperam as afirmações de que tais empresas não contribuem substancialmente para a geração de empregos, ou que não tenham parte importante do mercado na informalidade, conforme vimos ao longo do trabalho.

O que fez o Ministro Relator foi, no máximo, demonstrar a ausência de violação à proibição do excesso e talvez até mesmo da proporcionalidade, ao afirmar que tais empresas "*tem condições de permanecer no mercado sem assistência do Estado*". Do ponto de vista da igualdade, porém, a discriminação por exercício de atividade econômica precisa de uma razão bem mais forte que a justifique, ainda mais porque o tratamento discriminatório viola a regra de competência constitucional que manda instituir o SIMPLES a todas as micro e pequenas empresas, delegando à lei somente a definição do conceito de micro e pequena empresa, com base em algum critério que guarde relação fundada e pertinente com a finalidade pela qual o SIMPLES é instituído.

Tratar diferentemente aqueles que a Constituição ordenou via regra²⁶³ (comando direto, ponderação prévia de razões que concretiza os princípios constitucionais) que sejam tratados

²⁶³ Lembrando que a Constituição consagra não só regras mas princípios que apontam para um estado ideal de coisas em que as micro e pequenas empresas tenham tratamento beneficiado não somente no campo tributário, conforme art. 170, inciso IX e art. 179 da Constituição. Nesse sentido, dando eficácia ao referido princípio:

como iguais (empresas de pequeno porte) em função de um critério objetivo estabelecido (tamanho da empresa) pela via de outro critério (tipo de atividade econômica) que é vedado de forma expressa pela Constituição implica não somente na necessidade de justificar que a discriminação "é razoável" e que tais empresas "não precisam do tratamento favorecido previsto na Constituição". É necessário apontar que a inclusão de tais empresas no SIMPLES geraria a violação de outros princípios como a livre concorrência ou a proteção à saúde e aos consumidores, o que não ocorreu na decisão examinada, que negou vigência ao princípio/postulado da igualdade.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou em repercussão geral a constitucionalidade da exclusão do SIMPLES das empresas em situação de inadimplência com o Fisco. Embora tal motivo de exclusão seja bem diverso do analisado no presente trabalho, de modo que não o examinaremos em detalhe, alguns fundamentos daquela decisão indicam uma possível superação do paradigma do legislador negativo, visto que a Corte fez o exame do atingimento das finalidades do SIMPLES²⁶⁴ e da referida exclusão²⁶⁵, mormente à luz da igualdade. A decisão estabeleceu o seguinte:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL. ISENÇÃO CONCEDIDA ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL ("SUPERSIMPLES"). LEI COMPLEMENTAR 123/2006, ART. 13, § 3º. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 3º, III, 5º, CAPUT, 8º, IV, 146, III, D, E 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o art. 13, § 3º da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional ("Supersimples"). 2. Rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção (art. 150, § 6º da Constituição), uma vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo. 3. A isenção concedida não viola o art. 146, III, d, da Constituição, pois a lista de tributos prevista no texto legal que define o campo de reserva da lei complementar é exemplificativa e não taxativa. Leitura do art. 146, III, d, juntamente com o art. 170, IX da Constituição. 3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte. 4. Risco à autonomia sindical afastado, na medida em que o benefício em exame poderá tanto elevar o número de empresas a patamar superior ao da faixa de isenção quanto fomentar a atividade econômica e o consumo para as empresas de médio ou de grande porte, ao incentivar a regularização de empreendimentos. 5. Não há violação da isonomia ou da igualdade, uma vez que não ficou demonstrada a inexistência de diferenciação relevante entre os sindicatos patronais e os sindicatos de representação de trabalhadores, no que se refere ao potencial das fontes de custeio." (ADI 4033, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010)

²⁶⁴ "É constitucional a exigência contida no art. 17, V, da LC 123/2006 ("Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: ... 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"). Essa a conclusão do Plenário ao desprover, por

"Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Microempresa e empresa de pequeno porte. Tratamento diferenciado. Simples Nacional. Adesão. Débitos fiscais pendentes. Lei Complementar nº 123/06. Constitucionalidade. Recurso não provido.

1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

2. Ausência de afronta ao princípio da isonomia tributária. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações.

3. A condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, a priori, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e as microempresas (MPE), bem como a todos os

maioria, o recurso extraordinário. De início, rememorou-se que o Simples Nacional teria sido criado com o objetivo de concretizar as diretrizes constitucionais do tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte (CF, artigos 170, IX, e 179). Lembrou-se, ainda, que a EC 42/2003 trouxera modificações ao texto constitucional, dentre elas a necessidade de edição de lei complementar para se definir o tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, e facultara a instituição de regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 146, III, d, e parágrafo único). Salientou-se existir o princípio constitucional do tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, fundado em questões sociais e econômicas ligadas à necessidade de se conferirem condições justas e igualitárias de competição para essas empresas. Destacou-se, no ponto, a relevância do setor na geração de emprego e renda no País. Sinalizou-se, ainda, que a alta carga tributária seria o segundo principal motivo para o encerramento das atividades em empresas dessa categoria. Frisou-se que, nesse contexto, teria sido promulgada a LC 123/2006, a estabelecer tratamento diferenciado e favorecido especialmente no que se refere a regime de arrecadação tributária; cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias; acesso a crédito e ao mercado; capitalização e inovação tecnológica; associativismo; regras de inclusão; acesso à justiça, dentre outros. Esse tratamento favorável estaria inserto no contexto das políticas públicas voltadas à concretude dos objetivos da Constituição." (RE 627.543, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 30-10-2013, Plenário, *Informativo* 726, com repercussão geral.)

²⁶⁵ "Ponderou-se que admitir o ingresso no programa daquele que não possui regularidade fiscal, e que sequer pretende parcelar o débito ou suspender seu pagamento, significaria comunicar ao adimplente que o dever de pagar seus tributos seria inconveniente, pois receberia o mesmo tratamento dado ao inadimplente. Dessa perspectiva, a norma em discussão não violaria o princípio da isonomia, mas o confirmaria, pois o adimplente e o inadimplente não estariam na mesma situação jurídica. Ressaltou-se que a imposição de confissão de dívida mediante parcelamento de débito para aderir ao regime não violaria o acesso à justiça, o contraditório e a ampla defesa, pois seria requisito exigido de todo contribuinte que pretendesse parcelar seu débito. Além disso, não haveria impedimento ao acesso ao Judiciário. Ademais, lembrou-se que a Corte inadmitiria apenas expediente sancionatório indireto para forçar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, o que não seria o caso. Reputou-se, de outro lado, que a regularidade fiscal, nos termos da LC 123/2006, também teria como fundamento extrafiscal o incentivo ao ingresso dos empreendedores no mercado formal. Registrou-se que a condicionante em análise não seria fator de desequilíbrio concorrencial, pois seria exigência imposta a todas as empresas, e representaria forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais, de forma a garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência. Vencido o Ministro Marco Aurélio, que provia o recurso por reputar inconstitucional o preceito em questão, que configuraria coação política." (RE 627.543, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 30-10-2013, Plenário, *Informativo* 726, com repercussão geral.)

microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência.

4. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica. Não se trata, na espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo.

5. Recurso extraordinário não provido."

(RE 627543, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2013. Repercussão Geral - Grifamos)

Vários pontos relacionados ao controle de finalidades foram abordados, sem menção à tese do legislador negativo. Afirmou o Ministro Relator que *"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"* (p. 11 do voto do Relator).

O exame da igualdade à luz das finalidades perseguidas pelo SIMPLES e pela norma que discriminou os Contribuintes inadimplentes foi enfrentado, buscando-se harmonizar os princípios conflitantes no caso concreto (livre iniciativa, livre concorrência, capacidade contributiva), conforme se verifica do seguinte trecho do voto do Relator (p. 13-16):

"A propósito, é justamente na defesa do princípio da isonomia - ou igualdade - tributária que se busca amparo para a discriminação inculpada no dispositivo impugnado. Partindo-se da premissa de que o regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, é desarrazoado que se conceba um provimento judicial que, nesse universo de contribuintes, acabe por favorecer aqueles em débito com os fiscos pertinentes, **os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente om suas obrigações.** (...).

Em verdade, o que se verifica nas normas constantes da LC nº 123/06, relativas ao recolhimento dos tributos consolidados e unificados pelo Simples Nacional, é que, **ao contrário de desestimular o ingresso de contribuintes, o regime tributário o estimula e incentiva, mormente em face dos vários parcelamentos oferecidos.** Não é demais lembrar que a exigência de regularidade fiscal (lato sensu), como visto, não é requisito que se faz presente somente para a adesão ao simples nacional (...)

Cabe frisar que a regularidade fiscal (lato sensu), tal como consta da LC nº 123/06, **também tem como fundamento extrafiscal o incentivo ao ingresso dos empreendedores no mercado formal** (...)". Grifamos.

No voto do Ministro Ricardo Lewandowski, que acompanhou o relator, restou reforçado o exame do atingimento das finalidades em jogo. Vejamos (p. 26 do acórdão):

"No inciso V do artigo 17 da lei em comento, no entanto, previu-se a exclusão do sistema, que é um grande todo, da empresa que possua débito com o Instituto Nacional de Seguro Social – INSS ou com as Fazendas Públicas – Federal, Estadual ou Municipal –, cuja exigibilidade não esteja suspensa.

A exigência vem ao encontro, em primeiro lugar, da livre iniciativa e também do combate à concorrência desleal, porque não seria equitativo permitir que empresas devedoras para com o fisco concorressem em igualdade de condições no mercado com empresas que devem à Fazenda Nacional."

No referido julgamento houve ainda voto divergente do Ministro Marco Aurélio²⁶⁶, que, à luz das circunstâncias da exclusão em questão, entendeu como violada a isonomia. Independentemente da correção dos argumentos que levaram o Supremo a concluir pela constitucionalidade da medida (que diverge do objeto do presente trabalho), o fato é que a Corte passou a efetivamente examinar o atingimento de finalidades constitucionais como livre iniciativa, livre concorrência e concessão de tratamento favorecido a micro e pequenas empresas (dando destaque à essa regra como concretizadora de outros princípios), sem enxergar na situação um obstáculo relacionado à tese do legislador negativo. Nesse sentido, teríamos uma relevante abertura para futuras análises que concluíssem pela possibilidade de o Judiciário examinar violações da igualdade, da proporcionalidade, da proibição do excesso e da liberdade econômica em casos de concessão de benefícios fiscais e discriminações legais infundadas do ponto de vista constitucional.

²⁶⁶ Trecho do referido voto, p. 30-31 do acórdão:

"Esse preceito estabelece fator de discriminação que digo não apenas socialmente inaceitável, como também contrário à Carta da República. Esse preceito cria – permita-me a Juíza que sentenciou no processo parafraseá-la – o critério regularidade fiscal, temperando a Constituição Federal, mitigando a Constituição Federal no que não contém dispositivo excludente, contentando-se com o fato de se tratar de uma micro ou de uma empresa de pequeno valor definida – e o que define essa condição não é estar em dia com o Fisco – na Lei Complementar.

Mas, há mais. Ferido de morte, para mim, na contramão da Carta da República, está o princípio isonômico. A pequena empresa sofre essa coação política, visando manter-se em dia com o Fisco, sob pena de ir – não aplicada a Lei Complementar, que contempla benefícios – para o buraco, ter a situação – que o Diploma Maior visa beneficiar, visa melhorar – prejudicada. O mesmo não ocorre com a grande empresa.

Na sentença proferida – tive a oportunidade de ler na bancada, enquanto ouvia os colegas –, a Juíza disse que resistiu o quanto pode à declaração de inconstitucionalidade. Evoluiu no convencimento pretérito, dando a mão à palmatória, como convém a todo juiz que lida com a coisa alheia, e apontou que, no caso, o inciso V do artigo 17 da Lei Complementar nº 123/06 alija, do sistema nela revelado, a empresa que atravesse dificuldade. Em vez de ser socorrida, é alvo de exclusão do sistema que visa estimular esse segmento importantíssimo, como reconhecido pelo relator, da economia nacional."

5 CONCLUSÕES

No ordenamento jurídico brasileiro, a tributação encontra uma série de limites e balizas. Eventualmente, tal tributação atinge princípios e direitos dos Contribuintes, especialmente quando tem caráter indutor de comportamentos, o chamado caráter extrafiscal. De fato, não raro as imposições tributárias acabam esfacelando princípios como a liberdade econômica e a igualdade, induzindo sobremaneira as atividades dos Contribuintes, seja pelo excesso de tributação de determinado setor, seja pela discriminação arbitrária de determinados Contribuintes quanto a pontos específicos da legislação tributária, compelindo-os a não exercerem ou simplesmente abandonarem determinada atividade econômica em proveito de outra não sujeita a tal indução/influência estatal.

A aplicação de tais institutos jurídicos pelo Judiciário, no entanto, tem sido problemática, principalmente pelos paradigmas metodológicos que tradicionalmente norteiam a aplicação do direito e a atividade judicial no Brasil, a exemplo da influência ainda forte do positivismo jurídico e da tese do legislador negativo, adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispõe que o Judiciário somente controla a constitucionalidade de leis para derogá-las, mas não para inserir nelas critérios e hipóteses não previstos originalmente, mesmo que tais inserções tornassem tais normas isonômicas.

Ocorre que, como vimos no decorrer do trabalho, o direito e o conteúdo das normas nunca são algo preexistente, e sim algo a ser construído pelo intérprete com base em algum método de organização do pensamento jurídico, partindo de alguns sentidos minimamente predeterminados dos textos interpretados. Por mais claro que seja um determinado dispositivo, *o intérprete sempre estará lhe atribuindo sentido*. Logo, a atividade interpretativa não está adstrita à mera declaração de validade das leis, sem possibilidade de criação de novos critérios não imaginados pelo legislador. Se princípios constitucionais apontarem para a necessidade de inclusão de algumas situações fáticas no âmbito da aplicação da norma, e tal inclusão for possível do ponto de vista semântico, então tal interpretação é a que deve ser adotada, mesmo que contrarie o intuito inicial do legislador, superando-se a tese do legislador negativo. No caso de benefícios fiscais, a invalidação de norma que exclua determinados Contribuintes e os inclua no regime tributário beneficiado é plenamente possível, seja por violação à igualdade, seja por violação a outros princípios constitucionais contrários à finalidade que justifica a exclusão, pois é esta decisão que melhor harmoniza e acomoda a

referida norma aos preceitos constitucionais. Entender que ao Judiciário é vedado proteger os Contribuintes de violação à igualdade por discriminação arbitrária, ou à proibição do excesso por aniquilamento de seus direitos à livre iniciativa e livre concorrência, significa acabar com tais princípios e postulados.

Verificamos as principais características da ordem econômica constitucional, o papel preponderante da livre iniciativa privada, da economia de mercado e seus limites, bem como as possibilidades de intervenção por parte do poder público. Verificamos a necessidade de perquirir os efeitos econômicos da tributação para fins de examinar se houve violação aos preceitos da ordem econômica que, tendo em vista a interpretação sistemática da Constituição, limitam e balizam diretamente a tributação. As violações aos direitos dos Contribuintes, nesse quadro, não podem ser verificadas somente em abstrato, carecendo de casos concretos nos quais os princípios que orientam a atividade tributante adquiram sentido e eficácia. Um dos casos examinados no presente trabalho foi aquele das empresas excluídas do SIMPLES por simples exercício de determinada atividade econômica.

É vedada a adesão ao SIMPLES às empresas que realizem locação de mão-de-obra, que fabriquem e comercializem em atacado cigarros, armamentos, bebidas alcólicas, fogos de artifício, explosivos, que fabriquem ou importem automóveis e motocicletas, que realizem loteamento de imóveis, entre outras atividades. Vimos que tais exclusões poderiam em tese ser fundamentadas nas seguintes finalidades constitucionais: proteção da livre concorrência (possibilidade de o regime do SIMPLES criar uma vantagem desproporcional aos pequenos empresários); proteção dos consumidores (possibilidade de empresas menores fabricarem produtos de menor qualidade e, por isso, mais perigosos); proteção dos cofres públicos (setores estratégicos para a arrecadação), bem como a proteção à saúde dos consumidores ou do meio ambiente, tendo em vista o risco inerente ao uso de alguns desses produtos (bebidas alcólicas, armas, cigarros, automóveis no que tange ao meio ambiente).

O SIMPLES, porém, tem origem em regra de competência constitucional, que estabelece um comando direto a ser obedecido pelo legislador complementar, exigindo a instituição de um determinado regime beneficiado de tratamento dos micro e pequenos empresários. Em princípio, todas as empresas enquadradas nos patamares limites de receita bruta anual estabelecidos pela lei poderiam fruir do SIMPLES, independentemente do setor da atividade econômica exercida. Como restou demonstrado, as regras constitucionais tem o

maior peso argumentativo possível, de modo que seria necessário indicar uma finalidade suficientemente forte que justificasse a exclusão do SIMPLES em violação à referida regra de competência, além de que se faz necessário controlar a própria forma como tal finalidade foi perseguida do ponto de vista da igualdade, da proporcionalidade, da proibição do excesso e dos direitos fundamentais dos Contribuintes atingidos, como os direitos relacionados à liberdade econômica.

Ademais, a exclusão de Contribuintes por mero exercício de determinada atividade econômica viola o *princípio da liberdade econômica*, composto pela livre iniciativa e pela liberdade concorrencial. A Constituição privilegiou tais princípios em várias frentes, a exemplo da afirmação da livre iniciativa como fundamento da ordem econômica constitucional (art. 170), consagrando o reconhecimento da autonomia do cidadão na conformação de suas atividades econômicas, tanto quanto aos fins que com elas visa atingir, como quanto aos meios que eventualmente venha a escolher para atingir tais fins. A livre iniciativa tem, portanto, forte peso e sustentação da Constituição Brasileira.

No campo tributário, a livre iniciativa configura um princípio que aponta para um estado ideal de coisas no qual o Estado deve proteger e facilitar: *i)* a livre escolha das atividades econômicas pelos Contribuintes; *ii)* a livre escolha dos fins que levaram à instituição de tais atividades; *iii)* a livre escolha da configuração dos meios para atingir tais fins; *iv)* a livre escolha da destinação do produto dessas atividades. Portanto, os critérios para escolha devem ser pautados majoritariamente por questões econômicas, de mercado e de conveniência, e minoritariamente por questões de tributação. Quando a tributação exercer uma carga excessiva de influência sobre as escolhas em questão, esse estado ideal de coisas em que a livre iniciativa deve ser preservada mostrar-se-á malferido e prejudicado.

Já a livre concorrência no campo tributário age como princípio que impõe ao Estado a necessidade de adotar medidas tributárias para buscar um estado ideal de coisas no qual os agentes econômicos ajam de acordo com as leis de mercado na disputa da clientela, em igualdade de condições, visando estimular tanto a promoção da dignidade do cidadão que age no mercado quanto o beneficiamento dos consumidores com melhores produtos e preços mais baixos, assim como a geração do emprego e a diminuição das desigualdades. Tal estado ideal pode ser considerado o exato oposto da promoção de monopólios e oligopólios, por exemplo.

A livre concorrência também proíbe que o Estado adote medida prejudicial à livre concorrência.

Tais princípios atuam sempre em conjunto, e a interpretação jurídica, mais do que promover qualquer espécie de confronto entre eles, deve buscar conciliá-los e atribuir-lhes sentido, de modo que suas respectivas finalidades sejam promovidas no maior grau possível. Em suma, podemos afirmar que a Constituição Federal protege a livre iniciativa e a liberdade concorrencial de forma substancial e em duas frentes: como direitos negativos face ao Estado e aos demais cidadãos, no sentido de que a esses é vedado afetar negativamente a livre iniciativa de terceiros, bem como adotar comportamentos anticoncorrenciais que visem à dominação de mercados; e no sentido de que o Estado deve adotar medidas para resguardar a livre iniciativa e a livre concorrência, e até mesmo promovê-las, a exemplo da previsão constitucional de estímulo às micro e pequenas empresas.

No Direito Constitucional Tributário Brasileiro, podemos afirmar que a liberdade econômica tem suporte normativo tamanho que permite concluir que violá-la pela tributação exige do intérprete uma carga argumentativa muito maior do que respeitá-la e inibir a norma tributante que a restringiria.

No caso da exclusão do SIMPLES em exame, podemos considerar que, em muitas ocasiões, será extremamente difícil para um pequeno empresário ingressar em um mercado dominado por grandes conglomerados, conseguir sobreviver aos primeiros anos de empresa, receber o retorno do seu investimento e começar a colher os frutos de sua atividade econômica, como ilustram os casos examinados no presente trabalho. Nesses casos, o direito do micro e pequeno empresário de ingressar e permanecer em um mercado dominado por grandes empresas estaria comprometido em seu núcleo essencial, de modo que o postulado da proibição do excesso também prescreveria que a medida de exclusão do SIMPLES por atividade econômica viola o conteúdo mínimo da liberdade concorrencial, sendo repelida, portanto, pela Constituição Federal.

Ainda, selecionamos outras finalidades constitucionais que pudessem justificar a exclusão desses e de outros Contribuintes do SIMPLES, dosando tal exclusão à luz do *postulado da proporcionalidade*. Dentre tais finalidades, consideramos a hipótese de que a exclusão de alguns setores econômicos do SIMPLES deu-se: *i)* pela necessidade de proteção

dos cofres públicos, visto que os setores atualmente excluídos são responsáveis por grande parte da arrecadação tributária; *ii*) pela necessidade de proteção dos consumidores e do meio ambiente, desestimulando atividades que possam ser nocivas a algum desses interesses, como a de fogos de artifício, de bebidas alcóolicas, de fumo e de armamentos; *iii*) pela necessidade de proteção da livre concorrência, quando o microempreendedor adquira vantagem demasiadamente favorável em relação ao grande Contribuinte que, por seu elevado faturamento, não pode fazer parte do SIMPLES.

Contrapusemos a essas finalidades não só a necessidade de proteção da livre iniciativa e livre concorrência (quando não verificada a hipótese "iii" acima), como também a necessidade de estímulo ao micro e pequeno empreendedor de forma irrestrita, a fim de dinamizar e oxigenar a economia e o mercado interno, que, vimos acima, é considerado patrimônio nacional, e como tal deve ser preservado e estimulado. Para examinar como tais medidas poderiam influenciar o exame dos Contribuintes, além do exame de proporcionalidade, realizamos o exame da extrafiscalidade, concluindo basicamente que as finalidades extrafiscais perseguidas por tributação *não precisam estar explicitadas no texto legal que institui a medida (des)incentivadora*, tampouco em eventual material preparatório que revele a "vontade do legislador", já que pode o intérprete aplicador construir significados para dar efetividade à Constituição e a seus princípios, respeitando os limites semânticos dos textos legais, conforme vimos no primeiro capítulo.

Adicionalmente, o atingimento da finalidade deve se dar em uma perspectiva particular e concreta, e não geral e abstrata. Não obstante, é preciso que alguma discriminação, alguma alteração relevante tenha ocorrido no que tange aos demais Contribuintes ou às demais operações econômicas. Induzir comportamento leva à ideia de tirá-lo do caminho que normalmente trilharia caso não houvesse a interferência externa da tributação.

Em suma, a extrafiscalidade depende de um controle que verifique se a medida discriminatória que visa induzir comportamentos: *(i)* guarda pertinência com a finalidade a ser atingida. Depende, ainda, de um controle de proporcionalidade, que possibilitará verificar se o meio escolhido para atingir a finalidade: *(ii)* é minimamente atingido; *(iii)* é atingido pelo meio menos gravoso aos direitos fundamentais do Contribuinte. Portanto, a utilização da extrafiscalidade transforma o tributo incidente em um determinado caso concreto em um tributo de validação causal (porque necessária a ocorrência do fato gerador) e finalística

(porque necessário o atingimento da finalidade pretendida, respeitadas a igualdade e a proporcionalidade) ao mesmo tempo.

No exame da proporcionalidade, verificamos que se trata de uma estrutura lógica que permite a aplicação e interação de outras normas, podendo ser considerada como o comando que determina que um meio para adoção de finalidades seja adequado – quando o meio escolhido é capaz de alcançar o resultado pretendido; necessário — isto é, dentre todos os meios adequados, é aquele menos restritivo a outros direitos — e não deva ficar sem relação de proporcionalidade relativamente ao fim instituído pela norma, ou seja, quando relativamente ao fim perseguido, o meio escolhido não restringir excessivamente os direitos envolvidos, de modo a promover a unidade e coerência na interpretação dos princípios constitucionais.

Assim, confrontamos de um lado as finalidades que supostamente justificariam a exclusão dos Contribuintes do SIMPLES com aquelas que defenderiam que a exclusão foi inconstitucional, bem como examinamos o atingimento de tais finalidades do ponto de vista da violação à liberdade econômica, verificando que a exclusão de alguns Contribuintes do SIMPLES em função da atividade econômica que desenvolvem não encontra respaldo constitucional, à luz de sua confrontação com o princípio da liberdade econômica pela via da proibição do excesso e da proporcionalidade, além do fato de que a interpretação de tal discriminação como constitucional com base nas supostas finalidades por ela perseguidas não é a que melhor harmoniza os princípios constitucionais em jogo no caso concreto, inclusive as finalidades de proteção ao consumidor e a busca do pleno emprego.

Ao examinar o segundo problema concreto proposto, qual seja, o da impossibilidade de creditamento de dispêndios com mão-de-obra de pessoas físicas no regime do PIS/COFINS não-cumulativos, concluímos que a referida discriminação viola justamente o motivo que levou o legislador a estabelecer o regime não-cumulativo: evitar os efeitos nocivos da tributação cumulativa nos elos da cadeia econômica. Isso considerado, concluímos que se alguns setores usam majoritariamente um determinado tipo de insumo (como a mão-de-obra de pessoa física) para desenvolver suas atividades econômicas, a exclusão da possibilidade de apropriação de créditos em relação a esses insumos viola, além da liberdade econômica, a própria finalidade da lei instituidora do regime não-cumulativo, pois o que se terá é uma tributação ainda maior naquele elo do ciclo da cadeia econômica, de forma análoga ao sistema

cumulativo. Assim sendo, não haveria qualquer razão para que os Contribuintes em questão sejam submetidos a alíquotas maiores do que as já previstas para o regime cumulativo.

Logo, para justificar a referida exclusão, selecionamos aquela finalidade que parece mais evidente para justificar a discriminação operada pela Lei nº 10.833/03: o intuito de manter-se a arrecadação, visto que desestimular a utilização de mão-de-obra de pessoas físicas parece ir contra os princípios econômicos da Constituição (valorização do trabalho, livre iniciativa) e, inclusive, violar a promoção do pleno emprego. Conforme demonstramos no primeiro capítulo, ao lado da vedação de apropriação de créditos por utilização de mão-de-obra de pessoas físicas estão a impossibilidade de creditar-se de insumos sujeitos a isenções, não-incidência, alíquota zero, entre outros. A exclusão justificar-se-ia pelo fato de que o Contribuinte teria comprado insumos que não teriam sido objeto de tributação, de modo que dar créditos àquele Contribuinte é cobrar dele menos tributos, em vantagem aparentemente indevida frente aos demais.

Não obstante, verificamos que é duvidoso o suporte constitucional da finalidade de manutenção da arrecadação, bem como que essa finalidade é incompatível com a busca pelo pleno emprego no caso em questão, já que o desestímulo do uso de mão-de-obra de pessoas físicas pode levar a uma diminuição nos postos de trabalho. Ademais, concluímos que o desestímulo das atividades que utilizem esse insumo pode, ainda, desaquecer a economia desses setores, de modo que a arrecadação, ao fim e ao cabo, cairá. A promoção dessa finalidade encontra resistência, ainda, no fato de o art. 195 da Constituição, em seu parágrafo 9º, afirmar que se admitirá distinções tributárias entre Contribuintes em função do uso intensivo de mão-de-obra, no sentido de que quanto mais se usa a mão-de-obra, menos se deve pagar.

Isso considerado, concluímos que a medida adotada não atinge sequer a finalidade pretendida, de modo que falha no primeiro teste do exame de proporcionalidade. Verificamos que as exclusões em questão parecem partir da tese de que a concessão de créditos aos Contribuintes é atividade discricionária do ente tributante, que o faz despido de critérios de coerência, respeito aos princípios constitucionais e à igualdade. Como vimos extensivamente no presente trabalho, essa visão merece ser superada, à luz da interpretação sistemática da Constituição. Isso tudo considerado, tendo em conta ainda a grave violação à livre

concorrência sofrida pelos setores que utilizam mão-de-obra de pessoas físicas como principal insumo, concluímos que a medida discriminatória não encontra respaldo na Constituição.

No exame do postulado da igualdade, identificamos seus principais elementos, que permitem seu uso como estrutura lógica de aplicação do direito: sujeitos comparados, finalidade da discriminação, medida de comparação e elemento indicativo da medida de comparação. Verificamos que a simples aplicação da lei de forma uniforme às empresas continua levando à exclusão indevida de Contribuintes à luz dos direitos constitucionais iminentes da liberdade econômica. Logo, deve-se cumprir a exigência de que todos sejam tratados de maneira igual na própria lei, com base nos critérios de comparação constitucionalmente prescritos.

Verificamos que a igualdade exige que o elemento indicativo da medida de comparação e a medida de comparação não podem ser escolhidos arbitrariamente, estando vinculados à finalidade e, ainda, devendo o primeiro ser eleito de forma logicamente fundada em relação ao segundo. Além da exigência de que o elemento indicativo esteja vinculado à medida de comparação de forma fundada, é necessário que ele possua também uma relação conjugada, ou seja, faz-se necessário que o elemento indicativo eleito seja *aquele que mais represente empiricamente a medida de comparação*, dentre todos os elementos indicativos disponíveis. Não obstante, em muitos casos será bastante difícil afirmarmos, em abstrato, qual o elemento indicativo que mais representa a medida de comparação. Nesse caso, podemos pelo menos elucidar, dentre dois elementos, qual melhor representa a medida e comparação.

No caso do SIMPLES, a Constituição fez uma pré-seleção do critério de distinção (medida de comparação) das empresas que serão estimuladas (porte econômico), cuja definição específica (elemento indicativo da medida) é feita pela LC nº 123/06 (receita bruta anual), que exerce seu devido papel de lei complementar à Constituição na concreção dos termos constitucionais mais amplos. Logo, poderíamos considerar que seria possível discriminar alguns ramos de atividade aplicando alíquotas mais pesadas, mas não os excluindo diretamente do regime especial. A mera exclusão não harmoniza o comando constitucional para que pequenos empreendedores sejam favorecidos com aquele que determina a eventual persecução de outros fins (proteção do consumidor e de sua saúde, da livre concorrência ou até mesmo da arrecadação), prejudicando a coerência do sistema e contrariando seus postulados estruturantes, como a proporcionalidade e a igualdade, bem

como viola o critério distintivo eleito para discriminação de contribuintes na própria regra que ordena a criação do SIMPLES (cujo critério é o tamanho da empresa).

No caso específico em questão, a Constituição já resolveu previamente eventual conflito de razões via adoção de uma regra no art. 179 da Constituição, de modo que somente uma violação excepcional e gravíssima de direitos fundamentais que supostamente fundamentariam a exclusão de alguns setores econômicos permitiria inverter essa lógica e abrir uma exceção à regra. A melhor forma de solucionar a questão, no entanto, não é da perspectiva do conflito: regras e princípios interagem entre si para contribuir para a sua própria definição de sentido, conforme vimos no primeiro capítulo. Desse modo, a interpretação mais adequada entenderia que promover a livre concorrência e harmonizar a ordem econômica constitucional, face à necessidade de dar tratamento diferenciado à micro e pequena empresa, é interpretar que tal finalidade já está sendo promovida pela inclusão dos micro e pequenos empreendedores no SIMPLES, salvo comprovação de grave violação da livre concorrência pela participação de tais empresas no regime, à luz dos postulados da proporcionalidade e da proibição do excesso, o que não ocorre nos setores econômicos analisados no trabalho, como o cervejeiro, fumageiro e armamentista.

No caso da vedação de créditos de PIS/COFINS para insumos de mão-de-obra de pessoa física, verificamos que a lei selecionou alguns setores econômicos para os quais entendeu necessária a cobrança das referidas contribuições de forma não-cumulativa, a fim de atender à finalidade de desonerar os elos da cadeia de produção daquele setor e evitar a verticalização da produção²⁶⁷, o que estimula o dinamismo da economia e a geração de empregos, nos termos vistos no Capítulo 1. A Lei nº 10.833/03, por exemplo, majorou em quase 300% a alíquota da COFINS, em contrapartida pela concessão de créditos nos dispêndios referentes à aquisição e uso de insumos. Ou seja, selecionou-se uma determinada discriminação tributária que atingiria tais objetivos, sendo essa a finalidade que justifica a majoração de alíquotas e a consequente concessão de créditos. Ao majorar alíquotas sem conceder créditos sobre o principal insumo de um determinado grupo de Contribuintes está-se

²⁶⁷ Leciona Schoueri que a tributação de forma cumulativa viola a livre concorrência, já que agrava tributariamente a produção horizontalizada, privilegiando a verticalização, o que leva a um menor número de agentes no mercado. Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 94-96.

violando a finalidade pela qual o próprio regime não-cumulativo de PIS/COFINS foi criado, de modo que a discriminação também cai por terra.

Da mesma forma, concluímos que a escolha do tipo de insumo como fator de discriminação esbarra na liberdade econômica e nas vedações expressas da Constituição no sentido de que não haja discriminação em função de atividade econômica ou profissão. Ademais, verificamos que restaram violados os princípios da busca pelo pleno emprego, da valorização do trabalho, da livre concorrência, da neutralidade, da não-cumulatividade e da necessidade de desonerar atividades que utilizem intensivamente a mão-de-obra, conforme demonstrado no Capítulo 2, de modo que somente uma justificativa muito forte, com robustos argumentos baseados em finalidades constitucionais, poderia fundamentar a referida discriminação.

Ademais, examinamos se haveria uma justificativa que potencialmente fundamentaria a exclusão de certos insumos da sistemática de creditamento (mormente a mão-de-obra de pessoa física), identificando como potencial justificadora a ausência de recolhimentos tributários nas etapas imediatamente anteriores da cadeia produtiva, o que daria azo a uma exclusão de créditos referentes a esses insumos sem recolhimentos, com fins de preservar os cofres públicos e a arrecadação. Concluímos, no entanto, que tal finalidade não parece ter sustentação constitucional, bem como que a discriminação feita não promove a referida finalidade, pelo contrário, a desvirtua, visto que a medida discriminatória tende mais a sufocar a atividade econômica a ela submetida do que promovê-la, o que, por via indireta, diminui a arrecadação. Ademais, a eleição de determinados setores econômicos (medida de comparação - setores que utilizam majoritariamente mão-de-obra como insumos) para atingimento dessa finalidade é expressamente vedada pela Constituição (especialmente pela igualdade), e o mero intuito de preservar os cofres públicos não configura razão suficiente para manutenção da discriminação, à luz dos princípios e regras constitucionais que atuam no caso, examinados ao longo do trabalho.

6 REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AARNIO, Aulis. **The rational as reasonable: a treatise on legal justification**. Dordrecht: D. Reidel, 1987.

ALEXY, Robert. Sistema jurídico, princípios jurídicos y razón práctica: ¿Es eso posible? **Doxa**, n. 5, 1988.

_____. **Teoria da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy, 2001.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Rechtsregeln und rechtsprinzipien**, Archives Rechts und Sozialphilosophie, Separata 25. Frankfurt am Main, 1985.

_____. Juristische Interpretation. In: Recht, Vernunft, Diskurs: **Studien zur rechtsphilosophie**. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Traduzido por Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

ÁVILA, Humberto. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade*. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 4, 2001.

_____. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Salvador: **Revista Direito Público**, v. 1, n. 5, 2001.

_____. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação dos princípios da igualdade, da liberdade de profissão, da defesa do meio ambiente, da livre concorrência e da não-cumulatividade*. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 170, São Paulo: Oliveira Rocha, 2009.

_____. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, 2013.

_____. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**. Salvador, n. 17, 2009. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/rede-17-aneiro-2009-humberto%20avila.pdf>>. Acesso em: 22 mar. 2015.

_____. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. ÁVILA, Humberto. **Planejamento Tributário**. Revista dos Tribunais nº 98. São Paulo: Malheiros.

_____. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03** – 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010,

_____. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Teoria dos princípios**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, 2002. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-LUIS-ROBERTO-BARROSO.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2014.

_____. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Consultor Jurídico**, 2006. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2006-abr-26/triunfo_tardio_direito_constitucional_brasil?pagina=44>. Acesso em: 23 mar. 2015.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v. 7, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. 5. ed. São Paulo: EDIPRO, 2012.

BORGES, José Souto Maior. *Princípio da Isonomia e Sua Significação na Constituição de 1988*. **Revista de Direito Público**, n.º 93. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**, 3ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2001.

CAGGIANO, Mônica Herman Salem. *Controle do mercado via tabelamento*. **Revista da Universidade Mackenzie**, Ano VI, 1992, n.º 6.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Direito econômico, direitos humanos e segurança jurídica**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2007

_____. **Direito econômico e direito administrativo: o estado e o poder econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2006

_____. **Regime jurídico-econômico da atividade de comunicação.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2013

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador:** contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas, Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

_____. **Direito constitucional e teoria da constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas.** São Paulo: Saraiva, 1977. v. 3.

_____. **Considerações sobre o direito econômico.** Tese. São Paulo, 1971.

_____. **Direito econômico.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

CASTRO E SILVA, Eric. Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não cumulativos. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 170, São Paulo: Oliveira Rocha, 2009.

CHIASSONI, Pierluigi, **Tecnica dell'interpretazione giuridica.** Bologna: Il Mulino, 2007.

COMPARATO, Fábio Konder. *A Proteção ao Consumidor na Constituição Brasileira de 1988.* **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, v. 80, 1990.

_____. *Função Social da Propriedade dos Bens de Produção.* **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, v. 63, 1986.

COSTA, Alexandre Araújo. **Direito e método: diálogos entre a hermenêutica filosófica e a hermenêutica jurídica.** 2005, 181 f. Tese (Doutorado) – Universidade Nacional de Brasília, 2005.

DANTAS, F. C. de San Tiago. *Igualdade perante a lei e "due process of law"*. **Revista Forense.** n. 537, 1948.

DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. *Tributação e Ordem Econômica.* **Caderno da escola de direito e relações internacionais da UniBrasil.** Curitiba: UniBrasil, n. 8, 2008.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças.** 21^a ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Emenda constitucional nº 42 no sistema tributário. **Revista de Estudos Tributários,** Porto Alegre, n. 41, 2005.

DUGUIT, Leon. **Las transformaciones del Derecho Publico y Privado.** Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L., 1975.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously.** Cambridge, Harvard University Press, 1977.

FARIA, Werter R. **Constituição econômica, liberdade de iniciativa e de concorrência.** Porto Alegre: Editor Sergio Antônio Fabris, 1990.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Congelamento de preços: tabelamentos oficiais (Parecer).* **Revista de Direito Público,** n. 91, 1989.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *A Igualdade no aproveitamento de créditos na Cofins e PIS não cumulativos.* **Revista dialética de direito tributário.** São Paulo: Dialética, n. 149, 2008.

_____. *Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal?* In **Princípios e limites da tributação.** Coord. Roberto Catalano Botelho Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

_____. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3. Ed, São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Planejamento econômico e regra jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

GREENAWALT, Kent. Prescriptive equality: two steps forward. **Harvard Law Review**. v. 110, n. 6, 1997.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milão: Dott. A. Giuffrè, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Simples nacional: inclusão de novos setores da atividade**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/68dq/simples-nacional-inclusao-de-novos-setores-da-atividade-kiyoshi-harada>>. Acesso em: 29 Jul. 2014.

HART, Herbert. **The concept of law (1961)**. 3. ed., Oxford: Oxford University Press, 2012.

HIRSCHBERG, Lothar. Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit. Göttingen, 1981, *apud* ÁVILA, Humberto. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade*. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 4, 2001.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton, 1999.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **Teoria pura do direito**. 5. ed. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Armênio Amado, 1979 (Coleção Studivm).

JUSTEN FILHO, Marçal. **O estatuto da microempresa e as licitações públicas**. São Paulo: Dialética. 2007

LASSALLE, Ferdinand. **Qué es una constitución?** Barcelona: Ariel S/A, 1989.

LUHMANN, Niklas. **A nova teoria dos sistemas**. Porto Alegre: E. UFRGS. Goethe Institut, 1977.

MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

MARINS, James. *O desafio da política jurídico-fiscal*. In: MARINS, James (Coordenador). **Tributação & política**. Curitiba: Juruá, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador, v. 1, n. 5.

MONTESQUIEU. **Do espírito das leis**. Tradução: Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006.

_____. **Ordem econômica e desenvolvimento na constituição de 1988**. Rio de Janeiro: APEC, 1989.

MARTINS, Natanel. *O conceito de insumos na sistemática do PIS e da COFINS*. In **PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: GC, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro. Curso de direito tributário**. São Paulo: Editor José Bushatski, 1964.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia - introdução ao direito econômico**. 2ª ed. revisada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

PAPADOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e igualdade**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

PIATO, Matheus Stapassoli; REVILLION, Jean Philippe. *Restrições ao desenvolvimento das microcervejarias informais no Brasil*. **Revista Acta Ambiental Catarinense**, v. 10. n. 1/2, 2013.

PORTANOVA, Rui. **Motivações ideológicas da sentença**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1992.

PUGLIESI, Mario. **La finanza i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni**. Padova, CEDAM, 1932.

RAZ, Joseph. *The purity of the pure theory*. In: PAULSON, Stanley, Bonnie L. (Organizadores). **Normativity and norms**. Oxford: Clarendon, 1998.

REALE JR., Miguel. **Casos de direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

SANTOS, Vinicius Cassas Kfrui. **Uma análise empírica sobre as preferências do consumidor brasileiro de cervejas artesanais**. 2014. Dissertação (Mestrado). Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2014.

SCHAUER, Frederick, **Profiles, probabilities and stereotypes**. Cambridge: Belknap, 2003.

SCHMITT, Carl. **O guardião da constituição**. Tradução de Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da constituição econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

_____. **Primeiras linhas de direito econômico**. 6ª ed. São Paulo: LTr, 2005.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. (Traduzido por Luiz Doria Furquim). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991

_____. *A não-cumulatividade no PIS/COFINS*. In **PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III: *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VASSEUR, Michel. **Un nouvel essor du concept contractuel. Les Aspects juridiques de l'économie concertée et contractuelle**. Paris, Sirey, 1964.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *A ordem econômica*. Em PLURES. **A Constituição brasileira de 1988 - interpretações**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988.

_____. **Teoria geral do direito econômico**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.

WESTEN, Peter. *The empty idea of equality*. **Harvard Law Review**, v. 95, n. 3, 1982.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Statutory interpretation in Poland*. In: MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (Organizadores). **Interpreting statutes: a comparative study**. Dartmouth: Aldershot, 1991.

ZAGREBELSKY, Gustavo (Organizador). *La Costituzione come acquisizione evolutiva*. In: **Il futuro della Costituzione**. Torino: Einaudi, 1996.

ZANIOL, Guilherme Zim. **Análise da concentração na indústria cervejeira brasileira no período entre 1989 e 2011**. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Econômicas. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 551**. Medida Cautelar confirmada pelo Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, 20 set. 1991. **Revista de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, p. 55, n. 138.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1276**. Relator: Min. Ellen Gracie, 29 ago. 2002. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385467>>

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1643**. Relator: Min. Maurício Corrêa, 05 dez. 2002. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>>

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 4033**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 15 set. 2010. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618678t>>

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4277**. Relator: Min. Ayres Britto, 05 mai. 2011. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628635>>

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI MC 855**. Relator: Sepúlveda Pertence, 01 out. 1993. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/749526/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-855-pr>>

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI MC 1407**. Relator: Ministro Celso de Mello, 24 nov. 2000. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281407%2EENUME%2E+OU+1407%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pzjqfxf>>

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI MC 1467**. Relator: Min. Sidney Sanches, 14 mar. 1997. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347073/>>

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI MC 2439**. Relator: Min. Ilmar Galvão, 23 ago. 2001. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347595>>

_____. **Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 132-RJ**. Relator: Min. Ayres Britto, 05 mai. 2011. Disponível em:
<<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20627227/arguicao-de-descumprimento-de-preceito-fundamental-adpf-132-rj-stf>>

_____. **AG. REG. no Agravo de Instrumento 360461-MG**. Relator: Min. Celso de Mello, 06 dez. 2005. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516889>>

_____. **AG. REG. no Agravo de Instrumento 496183-MG.** Relator: Min. Marco Aurélio, 22 out. 2013. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4887043>>

_____. **AG. REG. no Agravo de Instrumento 557237-RJ.** Relator: Min. Joaquim Barbosa, 18 set. 2007. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=492036>>

_____. **AG. REG. no Recurso Extraordinário 442309-RJ.** Relator: Min. Gilmar Mendes, 13 nov. 2007. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=500968>>

_____. **Agravo de Instrumento 737185-SP.** Relator: Min. Dias Toffoli, 27 nov. 2012. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3228654>>

_____. **Agravo de Instrumento 138344-SP.** Relator: Min. Celso de Mello, 02 ago. 1994. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=274854>>

_____. **Habeas Corpus 79812-SP.** Relator: Min. Celso de Mello, 16 fev. 2001. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78158>>

_____. **Habeas Corpus 80949-RJ.** Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14 dez. 2001. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14749970/habeas-corpus-hc-80949-rj>>

_____. **Mandado de Segurança 2887.** Relator: Min. Ribeiro da Costa. 22 ago. 1955. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/571641/mandado-de-seguranca-ms-2887>>

_____. **Recurso em Mandado de Segurança. RMS 22307 ED-DF,** Relator para Acórdão: Ministro Ilmar Galvão, 11 mar. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345693>>

_____. **Recurso Extraordinário 18331.** Relator: Min. Orosimbo Nonato. 08 nov. 1951. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14534809/recurso-extraordinario-re-18331>>

_____. **Recurso Extraordinário 18976.** Relator: Min. Barros Barreto. 26 nov. 1952. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14525785/recurso-extraordinario-re-18976>>

_____. **Recurso Extraordinário 47937.** Relator: Min. Hermes Lima. 27 out. 1965. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14572122/embargos-no-recurso-extraordinario-re-47937>>

_____. **Recurso Extraordinário 149659-SP.** Relator: Min. Paulo Brossard, 04 out. 1994.
Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211035>>

_____. **Recurso Extraordinário 159026-SP.** Relator: Min. Ilmar Galvão, 30 ago. 1994.
Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=213023>>

_____. **Recurso Extraordinário 178932-SP.** Relator: Min. Celso de Mello, 23 ago. 1994.
Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1590930>>.

_____. **Recurso Extraordinário 199517.** Relator: Min. Maurício Correa. 13 nov. 1998.
Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=236722>>

_____. **Recurso Extraordinário 203909-SC.** Relator: Min. Ilmar Galvão, 14 fev. 1998.
Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28203909%2ENU%2E%2E+OU+203909%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pbasfys>>

_____. **Recurso Extraordinário 267542-SP.** Relator: Min. Marco Aurélio, 26 jun. 2000.
Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19160875/recurso-extraordinario-re-267542-sp-stf>>

_____. **Recurso Extraordinário 344331-PR.** Relator: Min. Ellen Gracie, 14 mar. 2003.
Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/771755/recurso-extraordinario-re-344331-pr>>

_____. **Recurso Extraordinário 398023-RJ.** Relator: Min. Teori Zavascki, 18 jun. 2013.
Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4115706>>

_____. **Recurso Extraordinário 405579-PR.** Relator: Min. Joaquim Barbosa, 01 dez. 2010.
Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28405579%2ENU%2E%2E+OU+405579%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mkdbbo5>>

_____. **Recurso Extraordinário 559222-ES.** Relator: Min. Ellen Gracie, 17 ago. 2010.
Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613935>>

_____. **Recurso Extraordinário 627543.** Relator: Min. Dias Toffoli. 30 out. 2013.
Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28627543%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pz4ww2p>>

_____. **Representação 1417-DF**. Relator: Min. Moreira Alves, 09 dez. 1987. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2803880/representacao-rp-1417-df>>

_____. **Súmula 279**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=279.NUME. NAO S.FLSV.&base=baseSumulas>>

_____. **Suspensão de Segurança SS 1320-DF**. Relator: Min. Celso de Mello, 14 abr. 1999. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19162171/suspensao-de-seguranca-ss-1320-df-stf>>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1133895-RN**, 17 mar. 2010. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1133895&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO

_____. **Recurso Especial 1215773-RS**, 18 set. 2012. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Relator para Acórdão: Min. César Asfor Rocha. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1215773&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4. REGIÃO. **Apelação Cível 2004.71.08.010633-8**, Segunda Turma. Relator Leandro Paulsen, D.E. 25/04/2007. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=200471080106338&dataDisponibilizacao=25/04/2007>

_____. **Apelação Cível nº 0001590-19.2012.404.9999**, 25 jan. 2012. Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=00015901920124049999&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=01/01/1970&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=90bd70db94aa98c75b6c17f6c87fd582&txtPalavraGerada=dtt&txtChave=>>

_____. **Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200**, 15 jul. 2010. Relator: Des. Federal Joel Ilan Paciornik. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=00000072520104047200&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=01/01/1970&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=90bd70db94aa98c75b6c17f6c87fd582&txtPalavraGerada=dtt&txtChave=>>

_____. **Apelação Cível n. 2006.71.11.000427-4**, 25 set. 2006. Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère. Disponível em: http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=2006.71.11.000427-4&selOrigem=RS&chkMostrarBaixados=&selForma=NU&hdnRefId=90bd70db94aa98c75b6c17f6c87fd582&txtPalavraGerada=dtt

_____. **Apelação Cível nº 5006556-81.2010.404.7000**, 02 jun. 2010. Relator: Luiz Fernando Wowk Penteadó. Disponível em:

<http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=5006556-81.2010.4.04.7000&selOrigem=PR&chkMostrarBaixados=&selForma=NU&hdnRefId=8593232021699d521b5f660048020961&txtPalavraGerada=apvs>

_____. **Apelação Cível nº 5006922-77.2011.4.04.7100**, 14 jul. 2011. Relator: Luiz Fernando Wowk Penteado. Disponível em:

<http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=5006922-77.2011.4.04.7100&selOrigem=RS&chkMostrarBaixados=&selForma=NU&hdnRefId=90bd70db94aa98c75b6c17f6c87fd582&txtPalavraGerada=dtta>

_____. **Apelação/Reexame Necessário nº 5003839-66.2010.4.04.7107**, 26 jul. 2011. Relator: Relator: Luiz Fernando Wowk Penteado. Disponível em:

<http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=2009.71.07.006000-5&selOrigem=RS&chkMostrarBaixados=&selForma=NU&hdnRefId=90bd70db94aa98c75b6c17f6c87fd582&txtPalavraGerada=dtta>

_____. **Apelação Cível 5008186-66.2010.4.04.7100**. Relator: Luiz Fernando Wowk Penteado. Disponível em:

<[http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=fnm&hdnRefId=649196d1db05d12854a116507212719e&selForma=NU&txtValor=50081866620104047100&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras?](http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=fnm&hdnRefId=649196d1db05d12854a116507212719e&selForma=NU&txtValor=50081866620104047100&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras?>)>

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3302-00.360**. Processo 10840.002763/2003-16. Contribuinte: Cooperativa de Produtores de cana-de-açúcar, açúcar e álcool do Estado de São Paulo. 08 out. 2014. Relator: Gileno Gurjão Barreto. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>

_____. **Acórdão 3302-001.516**. Rasip Alimentos Ltda. Processo 11020.000608/2010-01. 16 jul. 2012. Relator: José Antonio Francisco. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>

_____. **Acórdão 3302-001.520**. Processo 11020.003570/2009-86. Contribuinte: Rasip Alimentos Ltda. 16 jul. 2012. Relator: José Antonio Francisco. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>

_____. **Acórdão 3302-001.798**. Processo 13502.000166/2007-00. Contribuinte: Acrinor Acrilonitrila do Nordeste S/A. 09 jan. 2013. Relatora: Fabíola Cassiano Keramidas. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>

_____. **Acórdão 3402.001.695.** Processo 11543.100026/2005-59. Contribuinte: CBF Indústria de Gusa S/A. 22 mar. 2012. Relator: Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca. Disponível em:
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>

_____. **Acórdão 9303-001.035.** Processo 11065.101271/2006-47. Contribuinte: Indústria de Peles Minuano Ltda. 12 jan. 2011. Relator: Henrique Pinheiro Torres. Disponível em:
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>

_____. **Acórdão 9303-001.740.** Processo 13053.000112/2005-18. Contribuinte: Dour Frangosul S/A Agro Avícola Industrial. 05 jul. 2012. Relatora: Nanci Gama. Disponível em:
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>

NOTÍCIAS E PESQUISAS CONSULTADAS

Audiência pública realizada em 3 de agosto de 2005. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/355888.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2014.

Brasil é o país onde mais se gasta tempo pagando impostos, diz PwC. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/brasil-pais-onde-mais-se-gasta-tempo-pagando-impostos-diz-pwc-450002>>. Acesso 27 jul. 2014.

Cade aplica multa recorde de R\$ 352,7 milhões à AmBev. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,cade-aplica-multa-recorde-de-r-352-7-milhoes-a-ambev,406688>>. Acesso em: 28 dez. 2014.

Cervejarias artesanais sofrem com a falta de apoio do governo. Disponível em: <<http://www.jornaledicaodobrasil.com.br/site/cervejarias-artesanais-sofrem-com-a-falta-de-apoio-do-governo/>> Acesso em: 27 jul. 2014.

Construtoras continuam a recolher PIS e Cofins por regime cumulativo. Disponível em <http://www.azevedosette.com.br/pt/noticias/construtoras_continuam_a_recolher_pis_e_cofins_por_regime_cumulativo/786>. Acesso em 29 mar. 2015.

Dilma Rousseff sanciona lei que amplia Simples Nacional. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/pme/noticia/2014/08/dilma-rousseff-sanciona-lei-que-amplia-simples-nacional.html>>. Acesso em: 25 jul. 2014.

Estudo conduzido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, reproduzindo dados obtidos junto à OCDE. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>> p. 4. Acesso em: 16 mar. 2015.

Estudo conduzido pela Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<http://www.fesesp.org.br/fesesp/noticias/cargatributarianobrasilapresentacao01092003.pdf>>, p. 17-18. Acesso em: 16 mar. 2015.

Impostos: mais da metade da sua cerveja pertence ao governo. Disponível em: <<http://www.papodebar.com/impostos-cerveja-pertence-ao-governo/>>. Acesso em: 27 jul. 2014.

Japonesa Kirin compra controle da Schincariol por R\$ 3,95 bi. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/japonesa-kirin-compra-controle-da-schincariol-por-395-bi-2707722>>. Acesso em: 26 dez. 2014.

Munições exóticas para espingardas. Disponível em: <<http://www.defesa.org/municoes-exoticas-para-espingardas/>>. Acesso em: 27 dez. 2014.

Petrópolis aposta em cerveja light para ganhar mercado. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/geral,petropolis-aposta-em-cerveja-light-para-ganhar-mercado,836240> Acesso em: 26 dez. 2014.

Relatório anual 2011. Disponível em: <http://ri.ambev.com.br/arquivos/ambev_RA_2011.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2014.

Supersimples da advocacia aumentará arrecadação e geração de empregos. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/noticia/27288/supersimples-da-advocacia-aumentara-arrecadacao-e-geracao-de-empregos>>. Acesso em: 27 dez. 2014.

Terceirização de mão de obra pode se beneficiar do regime do PIS/Cofins. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/camارانoticias/noticias/ECONOMIA/423167-TERCEIRIZACAO-DE-MAO-DE-OBRA-PODE-SE-BENEFICIAR-DO-REGIME-DO-PISCOFINS.html>>. Acesso em 30 mar. 2015.