Revista Eletrônica de Direito do Estado

Número 6 – abril/maio/junho de 2006 – Salvador – Bahia – Brasil

O PROJETO DE LEI DO SUPERSIMPLES E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Prof. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva

Procurador do Município do Rio de Janeiro Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário da UERJ e da UFF; Mestre em Direito Público pela UERJ; Advogado.

I. INTRODUÇÃO

O PL 123/04, chamado de "Supersimples", tem sido anunciado como a nova tábua de salvação das micro e pequenas empresas (MIPES) no Brasil.

De fato, o incentivo ao pequeno empresário, ao investidor e ao empreendedor nacionais deve ser prioridade em projetos de desenvolvimento econômico, sendo que a redução da carga tributária figura como um dos aspectos principais para o sucesso deste setor no Brasil, aliado à política tecnológica e de financiamento de novos empreendimentos.

Os avanços obtidos pela vigente legislação do "Simples" (Lei Federal n. 9.317/96) foram significativos e fomentaram em diversos Estados e Municípios a adoção de políticas locais alinhadas com a legislação nacional, com efetiva redução da carga tributária para as MIPES.

A proposta do "Supersimples" tem a ambição de ser um estatuto nacional das MIPES. O projeto de lei em foco traz normas com privilégios em favor da participação das MIPES nas compras governamentais; reduz o número de inscrições e cadastros públicos, visando a facilitar a abertura de MIPES no país. Entretando, centra todos os seus esforços no sistema de tributação, abalando as bases do sistema federativo brasileiro.

Isto porque, ao contrário do atual sistema conhecido como "Simples"[1], o "Supersimples" não torna mais facultativa a adesão de Estados e Municípios ao seu sistema.

Ao invés de aprimorar o sistema nacional de tributação simplificada das MIPES, tornando-o atraente à adesão de todos os Estados e Municípios, o PL 123/01 pretende impor um sistema único federalizado, com viés nitidamente autoritário, num país cuja Constituição e tradição consagram o respeito e a garantia à autonomia local.

Como se procurará demonstrar a seguir, a imposição de um regime de tributação nos moldes alvitrados pelo PL 123/03 agride o núcleo essencial do princípio federativo e contraria a proposta de federalismo cooperativo e subsidiário inscrito na Carta de 1988 e na própria Emenda Constitucional n. 42/03, que tem sido invocada como espeque para tal subordinação fiscal.

II. ASPECTOS JURÍDICOS DO PL 123/04 ("SUPERSIMPLES")

O PL 123/04 aprovado pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados e cujo texto ainda aguarda votação definitiva no âmbito do Congresso Nacional parece indicar caminho diferente daquele pretendido pelas normas constitucionais que ele próprio invoca como base superior para sua validade, quais sejam: a letra "d", do inciso III e o parágrafo único do art. 146, introduzidos pela Emenda Constitucional n. 42/2003.

Para conferir maior objetividade à abordagem do tema, cumpre reproduzir a norma constitucional introduzida pela EC 42/03, que tem sido invocada como o suposto jurídico à pretendida edição de Lei Complementar, proposta pelo PL 123/04, *verbis*:

> 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

[1] Art. 4° "*O SIMPLES poderá incluir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal - ICMS ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS devido por microempresas e empresa de pequeno porte, desde que a Unidade Federada ou o município em que esteja estabelecida venha a ele aderir mediante convênio*". Ainda que a norma mereça crítica de constitucionalidade, pois excepciona o princípio da autonomia financeiro-tributária e da legalidade tributária ao admitir a adesão mediante simples convênio, esta toma em consideração, de algum modo, o respeito à autonomia política do ente federado, ao reconhecer como facultativa a adesão ao sistema federalizado.

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.

Diante do supedâneo constitucional invocado, algumas perguntas iniciais devem ser feitas:

a) A EC 42/03 alterou o sistema de tributação na Federação brasileira?

b) A EC 42/03 violou o núcleo essencial do princípio federativo - que informa a Constituição brasileira e se apresenta infenso ao poder de reforma da Constituição?

II.A) O sentido das normas introduzidas pela EC 42/03. Inexistência de determinação constitucional de caráter impositivo de regime único para Estados e Municípios.

Como já tive oportunidade de aduzir em breves comentários feitos no âmbito da ABRASF[2] e da FENAFIM[3], o PL 123/04 arrosta algumas premissas jurídicas e lógicas de jaez constitucional, mesmo após a edição da EC 42/03.

A primeira diz respeito à inteligência da norma constitucional assumida como premissa pelo PL123/04.

O PL123/04 presume que a norma constitucional contida na letra “d” do inciso III e no parágrafo único do art. 146 permite ao legislador complementar estabelecer novas hipóteses de incidência tributária e novas formas de tributação, excluindo-as da incidência e do regime estatuído pelas leis tributárias estaduais e municipais. Isto é, a norma constitucional teria autorizado à lei complementar federal a criação de um **REGIME ÚNICO DE TRIBUTAÇÃO** para as MIPES.

---

[2] Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF – www.abrasf.org.br

[3] www.fenafim.com.br

Entretanto, como se pode inferir do conteúdo das normas constitucionais, esta premissa não resiste à leitura do referido art. 146 da Constituição de 1988.

Em primeiro lugar, a norma em foco (art. 146, III, d e parágrafo único) não é obrigatória. Ela apenas determina que a Lei Complementar "*poderá instituir regime único*". Ou seja a Constituição não diz, em parte alguma, que a Lei Complementar deverá submeter os Estados e Municípios a tal regime único.

Ora, a previsão de regime jurídico único de arrecadação de tributos de competência dos entes federados (União, Estados e Municípios) pode (e deve) prever uma adesão voluntária não apenas dos contribuintes, mas dos entes federados.

Neste particular já existe, no atual ordenamento, um regime simplificado nacional que atende ao reclamo do parágrafo único do art. 146 da Constituição, introduzido pela EC 42/03, o qual institui regime único e centralizado para a arrecadação, sendo conhecido como "Simples" (Lei Federal n. 9.317/96).

Contudo, o PL 123/2004 pretende não só instituir um regime único, mas quer ser direto, autoaplicável e impositivo para os demais entes federados locais, pouco importando a manifestação da vontade normativa das respectivas unidades estaduais ou municipais.

Ainda que a abertura do texto da norma permitisse a complementação interpretativa de que o regime federalizado a ser instituído fosse de caráter impositivo para Estados e Municípios, não se poderia editar um sistema em evidente colisão com a idéia de federalismo cooperativo e subsidiário, que permeia a Constituição de 1988 – como se procurará demonstrar mais abaixo.

Por isso, parece fácil concluir, neste primeiro aspecto, que a norma constitucional não determinou (e nem poderia) um regime único com caráter impositivo, sendo que a proposta de Lei Complementar desborda dos limites impostos pela própria norma constitucional que a mesma apresenta como autorização hierárquica para sua edição.

A imposição de um regime federal aos Estados e Municípios é invenção do PL123/04, não tendo qualquer guarida na norma constitucional trazida pela EC 42/03 (letra "d" do inciso III e parágrafo único do art. 146), pois esta NÃO apresenta qualquer determinação para que a lei complementar federal – caso editada - seja de seguimento obrigatório para Estados e Municípios.

II.B) O sentido das normas introduzidas pela EC 42/03. Regime Único de Arrecadação, e não de TRIBUTAÇÃO.

O segundo aspecto da norma constitucional a ser analisado diz respeito ao tipo de regime único enunciado pelo inciso I, do parágrafo único do art. 146.

Ainda que se entenda delegada à Lei Complementar (pela EC 42/03) a função de criação de um regime centralizado e único, de seguimento obrigatório para Estados e Municípios, há que se entender qual "regime" seria este autorizado pela EC 42/03.

Isto porque o PL 123/04 fala em ***regime único e centralizado de tributação*** e não apenas de regime de ***arrecadação***.

Contudo, há larga diferença jurídica entre *arrecadar* e *tributar*.

Tributar refere-se à competência tributária, abarcando a atividade de instituir e cobrar o tributo.

Arrecadar é apenas uma parcela do exercício deste Poder Tributário e corresponde à atividade de receber o pagamento para fins de extinção do crédito tributário.

Como visto, a letra "d" do inciso III e o parágrafo único do art. 146 introduzidos pela EC 42/03 não prevêem[4] e não comportam a unificação da TRIBUTAÇÃO de espécies impositivas estaduais ou municipais. A referida norma constitucional apenas prevê a possibilidade de se criar "*um regime único de ARRECADAÇÃO dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*".

II.C) PL 123/04 cria regime de TRIBUTAÇÃO. Regime previsto não se restringe à arrecadação unificada e centralizada.

Entretanto, a leitura do PL 123/04 revela a pretensão de federalizar a tributação em relação aos fatos geradores praticados pelas empresas optantes do regime simplificado, ainda que suas atividades ou prestações configurem a prática de fatos geradores previstos pelas leis tributárias do ISS ou do ICMS.

Não há dúvidas sobre isto, diante do que estatui o Capítulo IV do PL 123/04, o qual fala em REGIME DE TRIBUTAÇÃO:

[4] Este, para nós, o único equívoco cometido por Robinson Sakiyama Barreirinhas em seu artigo "Inconstitucionalidades do Super Simples", In: RDDT, 126, p. 87-98. O ínclito Procurador do Município de São Paulo assume como premissa que a Emenda Constitucional n. 42/03 comete à lei complementar federal a função de criar um tributo único nacional, afirmando que a própria Emenda é inconstitucional. Ao contrário, a norma constitucional é clara, restringindo-se à *arrecadação*. O PL 123/04 é que pretende inventar um tributo nacional para as MIPES, e não um mero regime centralizado (e optativo para todos, inclusive para Estados e Municípios) de arrecadação.

CAPÍTULO IV

DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO

SEÇÃO I

Da Instituição e Abrangência

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado **de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte** (Simples Nacional).

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

(...)

VII – **Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS)**;

VIII – **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)**;

Da leitura das citadas normas extrai-se que o núcleo do fato gerador do ""SUPERSIMPLES"" seria o seguinte: "empresa optante e enquadrada" + "receita bruta até faixa limite" => tributação por percentual da receita bruta a ser pago no fim do mês.

Trata-se, à toda evidência, de um novo regime de tributação: isto é, a instituição e cobrança de um *tributo único* !

Não engana a previsão de que parte desse valor é "pago" a título de ICMS ou de ISSQN. Ora, estes valores são apenas previstos como montantes a serem redistribuídos em razão da cobrança de um único imposto. Trata-se de simples partilha da arrecadação do tributo único federal nominado de "Simples Nacional".

Neste sentido, o projeto é confesso, prevendo o *repasse do produto da arrecadação do imposto nacional* em tela, para Estados e Municípios.

Do repasse do produto da arrecadação

Art. 22. O banco que arrecadar os valores relativos ao Simples Nacional repassará, do total arrecadado, inclusive encargos legais, para o:

I – Município ou Distrito Federal, o valor correspondente ao ISS;

II – Estado ou Distrito Federal, o valor correspondente ao ICMS;

Confira-se, ainda, a estruturação das faixas e dos valores a serem redistribuídos aos entes federados, listados em um dos anexos do PL 123/04.

Anexo IV

Partilha do Simples Nacional – Serviços

	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 60.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 60.000 a 90.000	5,17%	0,00%	1,42%	1,48%	0,00%	2,27%
De 90.000,01 a 120.000,00	5,67%	0,00%	1,62%	1,68%	0,00%	2,37%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

É inegável, portanto, que o PL 123/04 pretende criar um *tributo único nacional*, abrangendo não só tributos que se inserem no âmbito da competência da União mas avançando sobre fatos (geradores de ISS e ICMS) praticados por MIPES optantes do "Supersimples", reservados pela Constituição à competência tributária de Estados e Municípios.

II.D) Autonomia Financeira e Tributária: fundamento pétreo do princípio federativo (art. 145, 151, I; art. 18; art. 1º; c/c/ art. 60, §4º, I, da Constituição de 1988).

O federalismo brasileiro tem como característica essencial a autonomia político-legislativa dos entes da federação.

No plano financeiro-tributário, esta autonomia significa que cada ente tributante tem a liberdade de definir quais tributos, dentre os previstos na Constituição, serão instituídos em seu território, bem como quanto e de que forma a riqueza tributável sofrerá a incidência das respectivas espécies tributárias de competência de cada ente federado.

As exceções à autonomia financeiro-tributária dos entes da Federação brasileira despontaram apenas em períodos autoritários, como no caso das isenções heterônomas introduzidas pela Constituição de 1967/1969 (isenções concedidas pela União em relação a tributos dos Estados e Municípios). Estas, porém, não sobreviveram aos ventos democráticos que impulsionaram a Constituição de 1988 e o conteúdo essencial da cláusula pétrea que informa o federalismo brasileiro.

Esta autonomia federativa deriva de alguns fatos que marcam a história juspolítica do constitucionalismo brasileiro, dos quais cabe destacar os seguintes.

Em primeiro lugar, há que destacar ser o federalismo uma de nossas instituições mais legítimas, tendo em sua base municipalista o traço marcante da trajetória constitucional brasileira. O federalismo está presente em todas as Cartas Constitucionais republicanas, inclusive naquelas editadas por governos centralizadores[5]. Mesmo após os períodos de usurpação da identidade local pelo coronelismo regional ou pelas ditaduras centrais, os municípios brasileiros sempre lograram recuperar sua capacidade de célula político-democrática do país.

O segundo aspecto que merece destaque é o fato de que o municipalismo brasileiro só se afirmou quando os Municípios tiveram capacidade financeira própria, o que só se verificou após a promulgação da Constituição de 1946[6]. Até então, a autonomia financeira era mera declaração política, esvaziada pela falta de receitas - sobretudo tributárias - suficientes ao mínimo para o financiamento das políticas públicas atribuídas aos Municípios brasileiros. A falta de capacidade financeira tornava os entes locais dependentes da benevolência e, sobretudo, dos acordos políticos com os entes estaduais e federais.

Ao lado dos aspectos de legitimidade política e social, assoma-se o fato de que o federalismo é um modelo eficiente de alocação e controle de recursos públicos[7], sendo a proximidade com os cidadãos condição para melhor

---

[5] É interessante notar que a outorgada até mesmo a Constituição de 1824 buscava na práxis federativa brasileira algum grau de legitimidade para sua imposição pois, em seu Preâmbulo (Ementa) declarava que "o Imperador fazia *saber a todos que tendo-Nos requerido os Povos deste Império, juntos em Câmaras (Municipais)* que jurássemos e fizéssemos jurar o Projeto de Constituição". E mais, antes de entrar em vigor, a Constituição de 1824 foi "aprovada" em cada Câmara Municipal do país – numa clara tentativa de remeter ao sistema adotado pela Constituição dos Estados Unidos da América do Norte.

[6] Cármen Lúcia Antunes Rocha, "*República e Federação no Brasil*". Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 284.

[7] Neste sentido a percuciente assertiva de Marcos Ribeiro de Moraes constante da sua tese de doutoramento, publicada no Brasil sob o título "*As relações intergovernamentais na República Federal da Alemanha - Uma análise econômico-institucional*". São Paulo, Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 2001. p. 85: "*Com base em critérios econômicos segundo os objetivos de alocação, distribuição e estabilização, a teoria do "federalismo fiscal" justifica a organização do Estado num esquema policêntrico de decisão e atuação, ou seja, organizado em mais de uma instância de governo*".

identificar as necessidades comunitárias e exercer mais precisa fiscalização do gasto público[8].

Este o principal motivo apontado pelos estudos econômicos, políticos e sociais que explicam a melhoria seguida de indicadores de desenvolvimento humano nos períodos de restabelecimento das autonomias federativas, apesar de fracassos das políticas econômicas nacionais, como no caso da década de oitenta vivida no Brasil[9].

Estes aspectos apontados são apenas contornos dos valores fundamentais que informa a cláusula pétrea do federalismo, que se expressa, no plano juspolítico, como princípio instrumental da democracia deliberativa, do pluralismo e político, comunitário, cultural e econômico.

Deste pano de fundo despontam os artigos da Constituição que positivam de modo expresso a autonomia tributária como traço fundamental da forma federativa do Estado brasileiro.

> **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:
>
> **Art. 18**. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, **todos autônomos**, nos termos desta Constituição.
>
> Art. 30. Compete aos Municípios:
>
> III - **instituir e arrecadar** os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;
>
> Art. 145. A União, **os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir** os seguintes tributos:
>
> I - impostos;
>
> Art. 151. **É vedado à União**:
>
> (...)
>
> III - **instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios**.
>
> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

---

[8] Essa é a afirmação concreta do princípio da subsidiariedade, abraçado por nossa Constituição. Neste sentido, confira-se a monografia de Silvia Faber Torres, "*O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*". Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2001.

[9] Michael Storper. "*Desenvolvimento Territorial na Economia Global do Aprendizado: o Desafio dos Países em Desenvolvimento*". In: Globalização, Fragmentação e Reforma Urbana - O futuro das Cidades Brasileiras na Crise. Luiz César de Queiroz Ribeiro e Orlando Alves dos Santos Júnior (Ed.).Rio de Janeiro: Editora civilização brasileira, 1994, p. 78-106. Afirmam os autores que a redemocratização, sobretudo com o retorno das eleições municipais e estaduais, foi o fator que permitiu a melhora dos indicadores sociais nos anos oitenta, apesar do fracasso econômico da chamada "década perdida".

(...)

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

I - **a forma federativa de Estado**;

A doutrina é uníssona em afirmar a autonomia dos entes da Federação, com destaque para a explícita inclusão dos Municípios sob a forma federativa consolidada na Constituição de 1988.

Sobre os aspectos da autonomia federativa, vale citar as palavras do ínclito Aires Fernandino Barreto[10]:

> "Na atual Constituição, o conceito de autonomia deve ser extraído das três características fundamentais: instituição e arrecadação dos tributos de sua competência, eleição dos seus governantes, eleição dos seus governantes e organização administrativa de tudo quanto seja predominantemente de interesse local".

Deste modo, as possibilidades de modificação da conformação concreta do princípio federativo não podem chegar a ponto de atingir seu núcleo essencial, anulando ou mutilando um dos aspectos autonômicos – no caso a autonomia tributária - peça fundamental da capacidade federativa de cada um dos entes componentes da República Federativa do Brasil sob a Constituição de 1988.

II.E) Unificação e centralização do regime de tributação proposta pelo PL 123/04: violação da autonomia financeira, tributária e administrativa dos Estados e Municípios.

Uma vez confirmado que o regime proposto pelo PL 123/04 não se resume à unificação e à centralização do regime de arrecadação, avançando sobre o regime de tributação do ICMS e do ISSQN, há que se cotejar tal proposição com o sistema tributário federativo previsto na Constituição, sobretudo com a forma federativa desenhada pela Constituição de 1988.

Neste passo, pode-se anotar que os lineamentos constitucionais da autonomia tributária dos entes federados já permitem entrever que a usurpação de campos de tributação reservados pela Constituição aos Estados (ICMS – art. 155, II) e aos Municípios (art. 156, III) importa em violação da cláusula pétrea da forma federativa do Estado.

Sobre o tema, vale conferir a lição de Ricardo Lobo Torres[11]:

> "Competência privativa é a outorgada pela Constituição à União, aos Estados e aos Municípios para instituírem, por lei ordinária, os impostos elencados os

---

[10] "*ISS na Constituição e na Lei*". São Paulo: Ed. Dialética, 2003, p. 4-5.

[11] "*Curso de Direito Financeiro e Tributário*". Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2004, p. 260.

> arts. 153, 155, 156. Enquanto a Constituição reparte a competência legislativa, a lei local a exercita, instituindo o tributo sobre determinados fatos geradores, fixando-lhe a base de cálculo, determinando-lhe a alíquota e regulando-lhe os demais elementos sujeitos aos princípios de reserva de lei. A competência privativa impede que qualquer outro ente público, que não seja o titular do poder de legislar, possa instituir o tributo discriminado na CF, mesmo no caso de lacuna impositiva, pois estaria caracterizada a invasão de competência".

O citado professor Aires F. Barreto reforça a digressão, sublinhando a condição dos Municípios:

> "Dada a posição de paridade do Município com os demais entes políticos-constitucionais, nenhuma norma federal ou estadual pode constrangê-lo. Não pode o governo federal, assim como não o podem os governos estaduais, imiscuir-se no âmbito de competência municipal"[12].

Portanto, a intromissão da lei complementar federal em matéria reservada ao campo de deliberação de Estados e Municípios vulnera pilar essencial da autonomia financeira e tributária assegurada a esses entes federados, configurando evidente ameaça ao núcleo essencial da forma federativa do estado brasileiro.

Neste sentido, a luminosa afirmação de Rogério Leite Lobo[13]:

> "Verdade: se a autonomia dos integrantes da Federação é '*condictio sine qua non*' para a caracterização do próprio Estado Federal em sua feição moderna – no molde cooperativo e animado pelo Princípio da Subsidiariedade –, é no aspecto financeiro dessa autonomia que repousarão, em última análise, os esteios mais profundos dos garantes da autuação autônoma dos entes federativos, principalmente os Estados-membros e os Municípios".

Pode-se assim concluir que o PL 123/04 se afigura inconstitucional por desbordar dos limites da letra "d", do inciso III e do parágrafo único do art. 146 da Constituição de 1988 e violar a cláusula pétrea do federalismo. Ao pretender criar um *tributo único nacional*, ainda que restrito aos fatos (geradores de ISS e ICMS) praticados por MIPES optantes do "Supersimples", a proposta de lei complementar federal fratura, nos planos conceitual e concreto, a autonomia financeira dos Estados e Municípios, solapando conteúdo fundamental de sua autonomia federativa, em afronta ao inciso I, do §4º do art. 60 da Constituição de 1988.

---

[12] [12] "*ISS na Constituição e na Lei*". São Paulo: Ed. Dialética, 2003, p. 7.

[13] "*Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*". Rio de Janeiro: Lúmen Juris Editora, 2005, p. 64.

II.F) Criação de Isenções Heterônomas pelo PL 123/04. Violação do art. 151, inciso I, da Constituição de 1988.

O "regime unificado" de tributação (muito além da "arrecadação unificada") previsto na proposta de lei complementar federal pretende impor, ainda, renúncia fiscal de tributos municipais e estaduais, uma vez que vários Municípios e Estados praticam, para determinadas atividades que estão elencadas na chamada "lista positiva" do "Supersimples"[14], alíquotas superiores àquelas previstas nas diferentes "faixas de enquadramento em razão da receita bruta", constantes dos anexos I a IV do PL 123/04.

Isto é, há atividades que estão sendo tributas à razão de 5% do preço do serviço pelo o ISS, ou a 18% do valor de venda da mercadoria pelo ICMS, e passarão a ser tributadas em até 2% da "receita bruta" com as respectivas operações.

A proposta representa flagrante ofensa ao art. 151, inciso III, da Carta Constitucional de 1988[15], consubstanciando isenção heterônoma.

III.G) Exercício da competência residual pela União. Vedação à dupla incidência sobre os mesmos fatos geradores: art. 154, I da Constituição de 1988. Violação indireta do federalismo fiscal.

Outro obstáculo flagrante à validade do malsinado PL 123/04 está plantado no art. 154 da Carta vigente, que baliza o exercício da competência tributária residual reservada à esfera federal:

> Art. 154. A União poderá instituir:
>
> I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

O tributo único nacional pretendido pelo projeto de lei complementar em foco não poderia instituir, para as MIPES, base de cálculo própria de outros impostos.

Ora, no momento em que as regras contidas no projeto procuram reproduzir, para efeitos de cálculo do novo tributo, os resultados ("receita bruta") obtidos com as vendas de serviços ou de mercadorias, absorvem a

---

[14] A "lista positiva" consiste nas atividades que seriam agraciadas com o benefício fiscal do "Supersimples". A nova lista amplia significativamente o rol dos que podem optar pelo novo regime tributário, se c. A disputa entre setores econômicos e empresas, ávidas pelo novo benefício, têm marcado a intensa batalha travada no âmbito do Poder Legislativo federal pela inclusão na "lista positiva".

[15] Art. 151. É vedado à União: (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

identidade de fatos geradores (e bases de cálculo) de impostos já discriminados na Constituição.

Esta situação é fácil de constatar por meio da leitura das previsões contidas no texto do PL 123/04:

> Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:
>
> (...)
>
> VII – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS);
>
> VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);
>
> Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, optante do Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela a seguir:
>
> **Receita Bruta em doze meses (em R$) Alíquotas**
>
> Até 60.000,00 ..... 4%
> De 60.000,01 a 90.000,00..... 4,48%
> De 90.000,01 a 120.000,00 ..... 4,64%
> De 120.000,01 a 240.000,00 ..... 5,47%
> De 240.000,01 a 360.000,00..... 6,84%
> De 360.000,01 a 480.000,00 ..... 7,54%
> De 480.000,01 a 600.000,00..... 7,60%
> De 600.000,01 a 720.000,00..... 8,28%
> De 720.000,01 a 840.000,00..... 8,36%
> De 840.000,01 a 960.000,00..... 8,45%
> De 960.000,01 a 1.080.000,00..... 9,03%
> De 1.080.000,01 a 1.200.000,00..... 9,12%
> De 1.200.000,01 a 1.320.000,00..... 9,95%
> De 1.320.000,01 a 1.440.000,00..... 10,04%
> De 1.440.000,01 a 1.560.000,00..... 10,13%
> De 1.560.000,01 a 1.680.000,00..... 10,23%
> De 1.680.000,01 a 1.800.000,00..... 10,32%
> De 1.800.000,01 a 1.920.000,00..... 11,23%
> De 1.920.000,01 a 2.040.000,00..... 11,32%
> De 2.040.000,01 a 2.160.000,00..... 11.42%
> De 2.160.000,01 a 2.280.000,00..... 11,51%
> De 2.280.000,01 a 2.400.000,00..... 11,61%
>
> § 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita acumulada nos doze meses anteriores ao do recolhimento.
>
> § 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:
>
> I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;
>
> II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

> III – as receitas decorrentes da prestação de serviços;
>
> IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária ou regime de antecipação; e
>
> V - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas à não-incidência, isenção ou alíquota zero de ICMS, Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e/ou IPI, incluídas as relativas a exportação de mercadorias, inclusive por meio de comercial exportadora, de *trading company* ou do consórcio previsto nesta lei complementar
>
> § 5º Nos casos de atividades industriais e de prestação de serviços serão observadas as seguintes regras:
>
> I – as atividades industriais serão tributadas na forma do Anexo II; e;
>
> II – as atividades de prestação de serviços previstas nos incisos I a XII do § 1º do art. 17 serão tributadas na forma do Anexo III;
>
> III – as atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII a XVI do § 1º do art. 17 serão tributadas na forma do Anexo IV, devendo ser recolhida destacadamente a contribuição prevista no inciso VI do art. 13;
>
> IV – as atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XVII a XXVI do § 1º e no § 2º do art. 17 serão tributadas na forma do Anexo V, devendo ser recolhida destacadamente a contribuição prevista no inciso VI do art. 13.

Esta constatação é ratificada, por outro lado, pelo fato de que a determinação do *quantum* devido a título de ISSQN decorre de uma tabela anexa ao PL 123/04 (vide acima), e não à razão da incidência das alíquotas estabelecidas pelas leis municipais ou estaduais de cada ente da Federação.

Não há como negar: o PL 123/04 cria novo tributo único nacional tomando por empréstimo a descrição de fatos geradores e de bases de cálculo próprios de impostos já discriminados na Constituição e atribuídos à própria União ou a aos Estados e Municípios (ICMS e ISSQN, respectivamente).

É importante anotar, aqui, que a absorção de alguns desses impostos (como o imposto de renda e o imposto sobre produtos industrializados) representa outra violação do federalismo fiscal em seu núcleo essencial, pois retira ou reduz as receitas destes impostos federais e, por conseqüência, os repasses aos fundos de participação destinados a Estados e Municípios (FPE e FPM) estatuídos pelos artigos 157 e 158 da Constituição de 1988.

III.H) PL 123/04: Violação do princípio da legalidade tributária.

Sendo matéria infensa à competência do legislador complementar, à luz do art. 154 da Constituição e buscando assento constitucional no art. 146, as regras propostas pelo PL 123/04 só poderiam ostentar a qualidade de normas gerais.

Contudo, sendo norma geral, não poderia substituir a norma impositiva tributária, que é expressão incindível do Poder Tributário do ente político.

Numa Federação, a competência impositiva tributária não pertence ao legislador nacional, mas sim ao legislador federal, estadual e municipal. Da mesma forma, não cabe ao legislador de normas gerais estabelecer um regime impositivo que se aplique diretamente aos contribuintes, pois esta competência é, incontornavelmente, do legislador ordinário do ente tributante[16].

Em nosso sistema constitucional tributário, a missão reservada para as normas gerais veiculadas por lei complementar é diversa, bastando entender-se a missão do artigo 146 no contexto sistemático da Constituição Tributária brasileira.

A norma geral é uma norma-quadro, nunca uma norma que esgote o regime jurídico da matéria que toma por objeto.

Por este motivo, a pretensão de se estabelecer um regime de tributação por meio de normas gerais, arrosta mais uma vez o princípio da legalidade tributária, acolhido pelo sistema constitucional tributário vigente.

III.I) Outras questões e perplexidades trazidas pelo PL 123/04.

O PL em comento atinge não só a referida competência impositiva para cobrar os impostos mais importantes para os Estados e Municípios brasileiros, mas atinge outros aspectos da autonomia federativa.

Cite-se, como item relevante, a usurpação da competência para a fiscalização das obrigações acessórias e para o processamento dos pedidos administrativos, inclusive a resposta às consultas tributárias formuladas pelos "contribuintes optantes" acerca de ICMS e ISS (arts. 21 a 23 do PL – fiscalização, lançamento, julgamento e cobrança – art. 29 a 32).

A translação da competência para julgamento de litígios tributários para a Administração Fazendária Federal ou Estadual (e a imposição das regras do processo administrativo federal – Decreto n. 70.235), bem como para a Justiça Federal dos casos judiciais, arrosta frontalmente a autonomia federativa, submetendo Estados e Municípios a uma jurisdição própria e exclusiva da União Federal. Com isso, rompe-se mais outro aspecto fundamental da estrutura federativa desenhada na Constituição de 1988.

Outra questão incontornável diz respeito à inadimplência do imposto único ("Supersimples"). Serão tais débitos inscritos na Dívida Ativa da União? Serão objeto de execução fiscal manejada pela Procuradoria da Fazenda Nacional? Uma vez pagos, serão identificados e repassados aos Estados e

---

[16] A propósito, confira-se a lição de Luciano da Silva Amaro: "*A* lei *exigida pela Constituição Federal para a criação do tributo é, como regra, a* lei ordinária*; por exceção, para alguns tributos, a Constituição requer* lei complementar*; é o caso, por exemplo, dos impostos que podem ser criados pela União no exercício da chamada competência residual (art. 154 da CF)*". "*Direito Tributário Brasileiro*". São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p. 114.

Municípios? E nos casos de adjudicação de bens, como será o pagamento de Estados e Municípios?

E no caso de pagamento a menor: quais as regras de imputação de pagamento deverão serão aplicadas, já que não há qualquer previsão no PL 123/04 sobre o tema? Será *pro rata* para cada ente federado (e entre a Previdência Social e o Tesouro Nacional). Serão usados os critérios do Código Tributário Nacional, deixando os impostos por último na escala de imputação. E em relação a estes, será *pro rata* entre os impostos da União, dos Estados e dos Municípios?

Há, ainda, a falta de critérios para contabilização do valor adicionado do ICMS, para fins de partilha proporcional com os Municípios (inciso I, do parágrafo único do art. 158 da Constituição).

Como se pode inferir dos desacertos do PL 123/01, estes são apenas algumas das perplexidades que o mesmo ostenta, alinhando-se à inconstitucionalidades acima apontadas.

III) CONCLUSÃO

É inegável que o PL 123/04 desborda dos próprios limites da letra “d”, do inciso III e do parágrafo único do art. 146 da Constituição de 1988, ao pretender criar um *tributo único nacional*, ainda que restrito aos fatos (geradores de ISS e ICMS) praticados por MIPES optantes do “Supersimples”.

Em conseqüência, a proposta viola a autonomia financeiro-tributária de Estados e Municípios, atingindo o núcleo essencial do princípio federativo, erigido ao patamar de cláusula pétrea pela Constituição de 1988.

IV) CONTROLE JUDICIAL DA CONSTITUCIONALIDADE DO PL 123/04

Diante da gravidade do projeto que tende a abolir pedra angular do direito fundamental consagrado no inciso I, do §4º do art. 60 da Carta Magna e diante da doutrina acolhida pelo Supremo Tribunal Federal desde longa data, podem ser objeto de controle judicial por meio de mandado de segurança impetrado por parlamentar, os projetos legislativos que atingem o núcleo essencial de cláusula pétrea, antes mesmo de sua aprovação e vigência. Assim relata o Min. Sepúlveda Pertence, em excerto do voto proferido no MS 23.047-3/DF:

> “Firmou-se no Supremo Tribunal Federal - a partir do MS 20.257, 8.10.80, Moreira Alves, RTJ 99/1.031 -, a viabilidade de o congressista impetrar mandado de segurança visando a impedir tramitação na Casa a que pertença de proposta de emenda que, em razão da matéria, a Constituição veda seja sequer objeto de deliberação; a doutrina, posto que incidentemente, tem sido reafirmada em decisões mais recentes (v.g. MS 21.648, Galvão, 5.5.93; MS

22.503, 8.5.96, Corrêa)". Acórdãos citados: ADI 1749, MS 20257 (RTJ-99/1031),MS 21564 (RTJ-169/80), MS 22449, MS 21648 (RTJ-165/540),MS 22503 (RTJ-169/181), MS 22864.

Note-se que tal medida extrema tem cabimento, sobretudo, diante do fato de que o parecer aprovado da Comissão Especial do PL 123/01 fez as vezes da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, considerando constitucional a proposição legislativa em foco.

Contudo, caso o PL 123/04 venha a ser promulgado, nos moldes em que apresentado, caberá, com fundamento nos argumentos acima alinhados, controle de inconstitucionalidade pela via abstrata, por meio da competente ação direta de inconstitucionalidade.

Referência Bibliográfica deste Trabalho (ABNT: NBR-6023/2000):

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. O Projeto de Lei do Supersimples e o Federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 6, abril/mai/junho, 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: xx de xxxxxxxx de xxxx

Obs. Substituir x por dados da data de acesso ao site www.direitodoestado.com.br

Publicação Impressa:

Informação não disponível.