Direito do Estado.com.br
O Direito Público da Cidadania

R-e-RE | Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado

Número 9 – março/abril/maio 2007 – Salvador – Bahia – Brasil - ISSN 1981-1888

# VIGÊNCIA DO SIMPLES NACIONAL. EFICÁCIA DO ART. 88 DA LC 123/2006 ?

***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.*

A lei complementar n. 123/2006 pretendeu disciplinar o inciso IV e o parágrafo único do art. 146 da Constituição de 19881, com a redação da Emenda Constitucional n. 42/03, instituindo o novo Simples Nacional.

A despeito das diversas inconstitucionalidades contidas no novo regime tributário introduzido pelo novel diploma legal, a questão da vigência tem importância prática imediata e de grande repercussão jurídica e financeira para os entes públicos envolvidos pela LC 123/06 e para os contribuintes.

---

1 Art. 146, 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

O teor do art. 88 da LC 123/06 enuncia que:

> *"Art. 88. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, ressalvado o regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, que entra em vigor em 1o de julho de 2007".*

Entretanto, além da norma ter sido introduzida no PL 123/04 já no Senado Federal outras regras e princípios de caráter tributário e financeiro confluem para solução diversa na definição do termo a quo da vigência do novo Simples Nacional.

Neste primeiro aspecto cumpre anotar a inconstitucionalidade do ato legislativo, que desrespeita as regras contidas no Regimento Interno de ambas as câmaras do Congresso Nacional, e a norma constitucional implícita que afirma o sistema bicameral no Brasil.

Por óbvio, a alteração do teor da norma expressa no PL 123/04, que apontava o mês de Janeiro como o momento inicial da vigência da LC123/03 não é mera modificação ou aprimoramento de redação, mas efetiva mudança de norma jurídica de conteúdo material (proposição jurídica) e, frise-se, de grave impacto para as Finanças Públicas brasileiras, notadamente de Estados e Municípios2.

Diante disso, pode-se afirmar que o art. 88 insere-se na situação de inconstitucinalidade assinalada pelo Supremo Tribunal Federal, exposta, entre outros, no Acórdão proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.471, da qual destaca-se o seguinte trecho:

> *ADI-MC 3472 / DF*
>
> *Voto do Relator Min. Sepúlveda Pertence*
>
> *(...) Densa plausibilidade da argüição de inconstitucionalidade de norma atributiva de competência transitória para a hipótese de não se efetivarem a tempo, na forma do texto permanente, as indicações ou escolhas dos membros do Conselho Nacional do Ministério Público, por inobservância do processo legislativo previsto no § 2º do art. 60 da Constituição da República, dada a patente subversão do conteúdo da proposição aprovada pela Câmara dos Deputados, por força de emenda que lhe impôs o Senado, e afinal se enxertou no texto promulgado.*

Além da referida inconstitucionalidade, a inovação almejada pelo art. 88 da LC123/06 enfrenta outras questionamentos.

O primeiro deles refere-se à evidente incongruência entre a data prevista no art. 88 da LC 123/06 para o início da vigência do novo regime de tributação (1º de Julho de 2007) e aquela prevista na própria lei complementar (par. 2º do art. 16) para a opção do contribuinte pelo regime do Simples Nacional, qual seja: o segundo dia útil do mês de Janeiro.

Isto é, não há como o contribuinte fazer opção pelo novo regime, que é voluntário, fora do mês de janeiro, sem que com isto desarranje toda lógica do sistema tributário nacional atualmente vigente.

Há afirmações, que pretendem lobrigar temor e afirmar a eficácia do art. 88 em foco, ao apontarem para a existência de "migração imediata" dos contribuintes inscritos no atual Simples para o novo regime do Simples Nacional, fundadas no parágrafo 4º do art. 16 e no art. 89 da LC 123/06.

Contudo, a revogação e a "migração automática" citadas estão também atreladas à vigência do novo regime, assim como a revogação da Lei 9.317/96 só irá se operar quando em vigor as normas de tributação da LC 123/06.

Portanto, a questão da revogação continua dependendo da aplicação, ou não, do art. 88 da LC 123/06.

Ultrapassada este aspecto, cumpre assinalar que o segundo conflito da norma de vigência incluída sob o art. 88 da LC123/06 revela-se no seu cotejo com a faculdade conferida aos Estados, pelo art. 192 da referida lei complementar, para a fixação de valor máximo de inclusão de empresas de pequeno porte no novo Simples Nacional no âmbito do seu respectivo território.

Também neste caso, a opção dos Estados é fixada para o mês de Janeiro de cada exercício financeiro.

Com efeito, a previsão constante do texto original e de todas as versões adotadas no curso do processo legislativo pelo PL 123/04 continham a cláusula de vigência para o início do exercício fiscal, isto é, para o primeiro dia do exercício financeiro.

A previsão do início da vigência de um novo regime tributário como este, que se pretende uma alternativa para as microempresas e empresas de pequeno porte, guarda harmonia, em primeiro lugar, com a integridade dos demais regimes vigentes no sistema tributário nacional. Cite-se, como exemplo, a opção feita pelos contribuintes pelos regimes de lucro real ou presumido, cuja

---

2 Art. 19. Sem prejuízo da possibilidade de adoção de todas as faixas de receita previstas no art. 18 desta Lei Complementar, os Estados poderão optar pela aplicação, para efeito de recolhimento do ICMS na forma do Simples Nacional em seus respectivos territórios, da seguinte forma:

I – os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de até 1% (um por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até R$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais);

II – os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de mais de 1% (um por cento) e de menos de 5% (cinco por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até R$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais); e

III – os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja igual ou superior a 5% (cinco por cento) ficam obrigados a adotar todas as faixas de receita bruta anual.

§ 1o A participação no Produto Interno Bruto brasileiro será apurada levando em conta o último resultado divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ou outro órgão que o substitua.

§ 2o A opção prevista nos incisos I e II do caput deste artigo, bem como a obrigatoriedade de adotar o percentual previsto no inciso III do caput deste artigo, surtirá efeitos somente para o ano-calendário subseqüente.

legislação aponta pela irretratabilidade da opção no curso do ano-calendário.

O deslocamento do início da vigência afigura-se não só arbitrário, mas francamente contraditório com o próprio regime da lei3, o que demonstra a sua inconveniência e ilegalidade.

O terceiro fator contrário à eficácia do art. 88 da LC 123/06 diz respeito à matéria financeiro-orçamentária, já que a introdução de um novo regime de benefício fiscal no curso do exercício financeiro afronta claramente o art. 144 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual nada mais fez do que densificar no campo da chamada Renúncia Fiscal (ou Tax Expedintures – como designam os norte-americanos) o princípio constitucional do equilíbrio orçamentário.

Nunca demais lembrar que o art. 14 da LRF reafirmou o discutido princípio constitucional da anualidade tributária, atendendo aos reclamos da doutrina abalizada.

---

3 Acrescente-se, ainda, as previsões dos parágrafos 17 e 18 que estão harmônicos ao critério do ano-calendário ou da integridade do exercício financeiro": Art. 18 (...) § 17. Na hipótese de o Distrito Federal ou o Estado e os Municípios nele localizados adotarem o disposto nos incisos I e II do caput do art. 19 e no art. 20, ambos desta Lei Complementar, a parcela da receita bruta auferida durante o ano-calendário que ultrapassar o limite de R$ 100.000,00 (cem mil reais) ou R$ 150.000,00 (cento e cinqüenta mil reais), respectivamente, multiplicados pelo número de meses do período de atividade, estará sujeita, em relação aos percentuais aplicáveis ao ICMS e ao ISS, às alíquotas máximas correspondentes a essas faixas previstas nos Anexos I a V desta Lei Complementar, proporcionalmente conforme o caso, acrescidas de 20% (vinte por cento).

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

4 Art 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário - financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput , por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou condições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

É irretorquível o fato de que a inovação de regimes de incentivo tributário que aumentem a renúncia fiscal no curso do exercício financeiro, atinge frontalmente a lei orçamentária vigente no respectivo período. Ademais, no caso da LC 123/06 não há qualquer indicação de fontes de compensação financeira para fazer frente à renúncia de tributos e, no que diz respeito à pretendida submissão de Estados e Municípios ao novo tributo único nacional, afronta não só a autonomia tributária dos respectivos entes mas, claramente, a sua autonomia financeira.

Por isso, a entrada em vigor em 1º de Julho de 2007 do regime tributário da LC 123/06 arrosta as leis orçamentárias legitimamente aprovadas para o exercício financeiro em curso (2007) em cada um dos Estados e Municípios brasileiros, comprometendo a realização de despesas essenciais previstas no orçamento, inclusive aquelas já empenhadas, ensejando a geração de restos a pagar ao final da execução orçamentária vigente.

A pretendida vigência semestral do novo Simples Nacional a partir de 1º de Julho de 2007 colide não só com as demais normas temporais expressas na própria LC 123/06 e acima destacadas, mas arrosta flagrantemente os princípios financeiros e orçamentários do equilíbrio e da responsabilidade fiscal5 estatuídos pela Constituição brasileira e densificados pela lei complementar 101/00 que lhes dá estofo e densidade normativa, sob a delegação constitucional contida no art. 163.

Outro fator que corrobora este argumento respeita à discutida revogação dos regimes de incentivo fiscal para micro empresas e empresas de pequeno porte, prevista no art. 94 do ADCT e no art. 18, par. 20 da LC 123/06.

A despeito da interpretação que se dê ao dispositivo6 pode-se igualmente concluir que a interferência da lei federal nos regimes de incentivo fiscal locais afronta os princípios financeiros e orçamentários mencionados e desorganiza in concreto as finanças municipais e estaduais.

Não bastassem os argumentos acima alinhados que confirmam a ilegalidade e a irrazoabilidade do comando contido no art. 88 da LC 123/01, é importante mencionar que o novo regime de tributação intitulado Simples Nacional carece de regulamentação para que possa ter vigência.

Trata-se da hipótese de condicionamento da vigência de lei à edição de regulamento, razão pela qual as leis que dependam para sua aplicação da edição de regulamento para colmatar suas lacunas materiais e formais têm sua vigência sobrestada até o momento da edição dos respectivos regulamentos7.

---

5 Arts. 23, parágrafo único, 151, I e 163 da Constituição de 1988.

6 Adianto aqui posicionamento no sentido de que o art. 94 e o par. 20 do art. 18 da LC 123/06 não têm por finalidade revogar a materialidade do benefício estadual ou municipal ora existente e que se incorpora ao novo regime tributário – mas tão somente à sistemática formal de inscrição e arrecadação tributária. Caso pretendam revogar o regime mais benéfico, devem sofrer a restrição do princípio da anterioridade tributária, só tendo vigência a partir de 2008.

7 Cumpre anotar que a vigência refere-se ao plano de eficácia da norma e não ao plano de

Tendo sido delegada pela lei complementar ao "Comitê Gestor" do regime tributário das microempresas e empresas de pequeno porte a função de regulamentar a matéria – configurando nítida hipótese de delegação legislativa não-formal -, a vigência do regime tributário está a depender desta definição.

Destarte, uma vez concluído que a cláusula revogatória da lei é não só inconstitucional e ilegal mas, sobretudo, não-aplicável, há que se interpretar que os seus efeitos só poderão ser produzidos a partir de janeiro de 2008, inclusive em relação à revogação da Lei 9.317/96, desde que até lá seja suficientemente regulamentado o novo regime tributário.

Acresça-se, ainda, no que diz respeito ao atual regime de benefício fiscal, que o mesmo se reveste de onerosidade, tendo os contribuintes direito à sua observância até o fim do exercício-financeiro em que fizeram sua opção.

A bilateralidade do regime incentivado do atual Simples afigura-se ainda mais candente quando conjugado com regimes estaduais e municipais mais favoráveis às micro empresas e empresas de pequeno porte do que o novo Simples Nacional, e seriam subitamente conspurcados antes do término do seu período.

Por todos estes fatores e apesar da irracional literalidade do art. 88, não se pode aplicá-lo por absoluta contradição e incongruência com os demais dispositivos e com a sistemática da própria LC 123/06 e, sobretudo, por agressão ao ordenamento constitucional e financeiro nacional, destacadamente no que respeita às finanças públicas de Estados e Municípios brasileiros.

**Referência Bibliográfica deste Trabalho:**

Conforme a NBR 6023:2002, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

da SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro. Vigência do Simples Nacional. Eficácia do Art. 88 da LC 123/2006?. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 9, março/abril/maio, 2007. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>. Acesso em: xx de xxxxxx de xxxx

Observações:

1) Substituir "x" na referência bibliográfica por dados da data de efetivo acesso ao texto.
2) A RERE - Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado - possui registro de Número Internacional validade.

Normalizado para Publicações Seriadas (*International Standard Serial Number*), indicador necessário para referência dos artigos em algumas bases de dados acadêmicas: **ISSN 1981-1888**

3) Envie artigos, ensaios e contribuição para a Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, acompanhados de foto digital, para o e-mail: rere@direitodoestado.com.br

4) A RERE divulga exclusivamente trabalhos de professores de direito público. Os textos podem ser inéditos ou já publicados, de qualquer extensão, mas devem ser encaminhados em formato word, fonte arial, corpo 12, espaçamento simples, com indicação na abertura do título do trabalho da qualificação do autor, constando ainda na qualificação a instituição universitária a que se vincula o autor.

5) Assine gratuitamente notificações das novas edições da RERE – Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado por e-mail: http://www.feedburner.com/fb/a/emailverifySubmit?feedId=873323

6) Assine o feed da RERE – Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado através do link: http://feeds.feedburner.com/DireitoDoEstado-RevistaEletronicaDaReformaDoEstado

**Publicação Impressa:**

Informação não disponível.