

RECEBIDO EM: 24.05.2016

APROVADO EM: 03.11.2016

REGRESSIVIDADE FISCAL E JUSTIÇA SOCIAL NA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: O TRATAMENTO DIFERENCIADO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE PELO SIMPLES NACIONAL

*TAX REGRESSIVE AND SOCIAL JUSTICE IN THE BRAZILIAN TAX
SYSTEM: THE DIFFERENTIAL TREATMENT OF MICRO AND SMALL
ENTERPRISES PORTE BY "SIMPLES NACIONAL"*

Elvira Carolina Moreira de Rezende

Mestranda em Administração Pública pela Universidade de Brasília (UnB)

Pós-graduada em Direito Público

Procuradora da Fazenda Nacional

SUMÁRIO: Introdução; 1 Por uma visão ampliada do fenômeno da tributação: regressividade fiscal e justiça social na matriz tributária brasileira; 2 Esforços normativos para a mitigação da regressividade tributária: a legislação do Simples Nacional; 2.1 Esclarecimentos iniciais: fundamentos legais e características gerais do Simples Nacional; 2.2 Esclarecimentos adicionais: regulação do mercado por intermédio das contratações públicas; 2.3 Um primeiro esforço normativo: simplificação e desburocratização tributária; 2.4 Um segundo esforço normativo: acesso ao mercado e preferências em sede de contratações públicas; 3 Considerações Finais; Referências.

RESUMO: O presente artigo analisa o tratamento diferenciado conferido às microempresas e empresas de pequeno porte pelo Simples Nacional, em termos de reparação da regressividade tributária nacional e de promoção da justiça social. Para tanto, será adotada uma visão ampliativa da matriz tributária brasileira, bem como averiguados estudos sobre o fenômeno da tributação enquanto mecanismo de efetivação da justiça econômica e distributiva. Com amparo neste instrumental teórico, serão examinados dois esforços normativos de mitigação da regressividade fiscal previstos na legislação do Simples Nacional.

PALAVRAS-CHAVE: Matriz Tributária. Regressividade Tributária. Justiça Social. Simples Nacional. Regulação.

ABSTRACT: This article aims to analyse the differential treatment given to micro and small enterprises by the program of simplified taxation model known as “SIMPLES Nacional”, in terms of tax regressive and social justice. Therefore, one ampliative view of the brazilian tax system will be adopted, with studies on the tax phenomenon as a effective mechanism of economic and distributive justice. Based on this theoretical tool, the present study explores two legal mitigation efforts of regressive taxation provided for in the “SIMPLES Nacional”.

KEYWORDS: Tax System. Tax Regressive. Social Justice. SIMPLES Nacional. Regulation.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 entabulou os princípios e fundamentos a partir dos quais deve ser estruturada a economia nacional. Em convívio com a garantia da propriedade privada (erigida a título de direito fundamental) e da livre iniciativa, constituem objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a redução das desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º, I e III). O legislador constituinte originário legitimou, assim, esforços estatais de regulação do mercado tendentes à concretização de padrões adequados de justiça econômica e social.

Neste espeque, a tributação assume papel de realce. Abre-se mão de uma visão restrita dos tributos (como simples mecanismos de custeio das políticas públicas e do aparelho burocrático estatal), para compreender o fenômeno em sua completude: de instrumento por meio do qual é possível viabilizar a concepção de justiça social predominante na sociedade.

Muito do que se discute hoje em termos de justificação (ou de refutação) das políticas públicas pode ser analisado também a partir de seu potencial em reparar distorções oriundas da regressividade do sistema tributário brasileiro. Neste espeque, procura-se justificar a previsão de tratamento diferenciado a certos segmentos do mercado, como é caso das regras especiais destinadas às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), no escopo da Lei Complementar (LC) nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Uma última observação: não se desconhece que o ideal para a revisão da matriz tributária brasileira seria a concentração de esforços em torno de uma reforma tributária consciente e agregadora. Contudo, para suavizar a espera por mudanças estruturais profundas, o presente estudo busca examinar ganhos advindos de reparos, ainda que pontuais, processados em nosso modelo fiscal.

Nesse passo, propõe-se analisar o tratamento diferenciado conferido às ME e EPP, no escopo do Simples Nacional, quanto ao seu potencial de mitigar a regressividade tributária e de promover a justiça social. Para tanto, é preciso adotar uma visão agregadora da matriz tributária brasileira, bem como colacionar estudos sobre o fenômeno da tributação enquanto mecanismo de efetivação da justiça econômica e distributiva. Por fim, com supedâneo nesse tipo de abordagem, serão examinados dois esforços concretos de relativização da regressividade fiscal, previstos na legislação do Simples Nacional.

1 POR UMA VISÃO AMPLIATIVA DO FENÔMENO DA TRIBUTAÇÃO: REGRESSIVIDADE FISCAL E JUSTIÇA SOCIAL NA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Os manuais de Direito Tributário usualmente gravitam em torno da noção de sistema tributário nacional, a partir da qual são estudados os institutos, conceitos e as normas que regem o fenômeno da tributação. Apesar das distintas definições de sistema tributário, no mais das vezes, a discussão cinge-se à compreensão de expressões como impostos, contribuições, obrigação tributária, arrecadação, dentre outras, que se limitam a denotar temas intrínsecos ao próprio sistema.

A par desta limitação, encontra-se, em doutrina, acordos semânticos mais ampliativos, os quais procuraram compreender a complexa realidade que circunda a matriz tributária brasileira. Busca-se, assim, compreender de forma mais aprofundada a relação entre as questões fiscais e a realidade política, econômica e social de uma determinada sociedade.

É, pois, neste segundo contexto, que se insere o acordo semântico tomado de empréstimo para designar a expressão matriz tributária ao longo do presente estudo. A saber, “[...] entende-se por matriz tributária as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário”¹.

Com efeito, compreender a tributação brasileira a partir de critérios rígidos e isolados (destacando-se, neste ponto, a ausência de uma perspectiva interdisciplinar no escopo dos estudos usuais de Direito Tributário) acaba por limitar o entendimento do fenômeno e, conseqüentemente, o potencial das reflexões e construções teóricas a seu respeito².

Ora, o senso comum dos juristas tem se preocupado eminentemente como os aspectos internos da tributação (tais como, a obrigação tributária,

1 GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 27-50.

2 Diferentemente, o acordo semântico adotado no presente artigo para definir a expressão matriz tributária, nas palavras Gassen: “Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o entre tributante o contribuinte; não só as escolhas feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua conseqüente participação no total da arrecadação; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só as espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos.” (Ibidem, p. 32-33).

os sujeitos passivos e ativos, dentre outros). Todavia, quando se propõe um acordo semântico vocacionado a agregar tanto aspectos internos quando externos, tal como se verifica acima, é possível articular um leque de conhecimentos dogmáticos ao estudo da matéria, a exemplo da relação entre o Direito Tributário, o direito de propriedade³, o Estado e o constitucionalismo.

Trata-se de rica contribuição do modo de pensar zetético⁴, que procura reunir diversos elementos da tributação para que se possa compreender seu papel em termos de efetivação dos direitos constitucionais e de redução das desigualdades econômicas e sociais. Neste prisma, o conceito de matriz tributária extrapola sua capacidade em fornecer premissas seguras para o entendimento do próprio fenômeno; provendo, igualmente, balizas para a revisão e constante transformação do sistema tributário nacional.

Tecidos estes esclarecimentos iniciais, é preciso averiguar a importância da tributação enquanto mecanismo de estruturação da realidade política, social e econômica de um país; bem como, em última análise, da própria concepção de justiça predominante na sociedade. A respeito, Murphy e Nagel sustentam que:

[...] numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica e distributiva⁵.

3 Designadamente quanto à relação entre o Direito Tributário e o direito de propriedade, vale registrar posição doutrinária de realce no sentido de se considerar a propriedade como um direito pós-tributação. Segundo Murphy e Nagel, “se existe um tema dominante que se faz presente em toda a nossa discussão, ele é o seguinte: a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral dos direitos de propriedade que eles mesmo ajudam a criar. A justiça ou injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado sistema tributário”. (NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 11).

4 A respeito, vale a pena conferir a diferenciação cunhada por Tércio Sampaio entre zetética e dogmática, o que pode ser visto: FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

5 MURPHY; NAGEL, op. cit., p. 05.

Do que fora transcrito, não há como sustentar a existência de uma imparcialidade tributária. Pelo contrário, o projeto do sistema tributário é edificado a partir de calorosos debates e escolhas políticas em torno do que deve ser feito pelo governo e de como tais ações serão custeadas⁶. Uma vez definidas tais questões, é preciso determinar a melhor forma de taxação (ou seja, quais setores da economia serão ser mais onerados, qual o tratamento a ser dado aos diferentes tipos de contribuintes, bem como outros dilemas que, ao fim e ao cabo, espelham a concepção de justiça econômica hegemônica na sociedade).

Neste âmago, as controvérsias acirram-se em torno do uso do poder governamental não apenas para fornecer coisas boas para todos, mas também para providenciar recursos para as camadas mais pobres. Ou seja, o debate incorpora (ou, pelo menos, deveria incorporar) a evidência de que certas espécies de desigualdades sociais são injustas ou malélicas, de modo que todos os cidadãos têm a obrigação de arcarem com os custos de sua mitigação⁷.

Pois bem, partindo da noção de que a realidade social e econômica de um país é resultado das escolhas políticas cunhadas também em sede de tributação, passa-se à analisar as características do sistema tributário vigente.

Em estudo desenvolvido pelo Observatório da Equidade do CDES (Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República), no ano de 2011, foram elencados os “Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Brasileiro”⁸. Deste bojo, para fins deste artigo, destaca-se a injustiça e a regressividade do sistema tributário nacional, determinando que as camadas mais frágeis da sociedade paguem proporcionalmente mais impostos do que os cidadãos mais abastados⁹.

6 Sobre o tema, referência inquestionável é a obra *The Cost of Rights*, na qual Holmes e Susteim (1999) sustentam, como argumento central de análise, que todos os direitos têm custos, uma vez que carecem do aparelho estatal para sua efetivação.

7 MURPHY; NAGEL, op. cit, p. 07.

8 BRASIL, Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional*. 2. ed. Brasília: 2011. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/conteudo/6808/publicacoes-do-cdes.html>>. Acesso em: 05 de maio de 2016.

9 No relatório publicado, foram identificados 5 (cinco) problemas do sistema tributário nacional, quais sejam: *i*) o sistema tributário é regressivo e a carga é mal distribuída; *ii*) o retorno social é baixo em relação à carga tributária; *iii*) a estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego; *iv*) inadequação do pacto federativo em relação a suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades; e *v*) não há cidadania tributária no Brasil.

No ponto, sem a intenção de adentrar em discussões sobre a regressividade (ou não) do sistema tributário nacional (e tomando tal evidência como um pressuposto corroborado por respeitáveis centros de pesquisa), convém, todavia, abrir um parêntese para melhor explicitar os conceitos de regressividade e progressividade tributárias.

Ab initio, Lagemann¹⁰ pontua que, para tratar do tema da progressividade tributária, o primeiro passo é esclarecer a diferenciação entre o comportamento da alíquota e o da carga tributária, sendo que o comportamento da alíquota está associado à base de cálculo, ao passo que o da carga tributária está associado à questão da renda.

Neste prisma, o comportamento da alíquota pode ser proporcional, progressivo ou regressivo, podendo ser definido das seguintes formas: *i*) pelo comportamento da alíquota média em relação à base de cálculo; e *ii*) pelo comportamento da alíquota média em relação à alíquota marginal. No primeiro caso, o perfil é progressivo, quando a alíquota média sobe com o aumento da base de cálculo. Se a alíquota média se mantém constante quando a base varia, então o comportamento é proporcional. Todavia, se, diante de um aumento na base de cálculo, a alíquota média diminui, o caso é de regressividade. No segundo cenário, se a alíquota média é superior à alíquota marginal, a primeira é regressiva; se ambas são iguais, o comportamento é proporcional; e caso a alíquota média seja inferior à marginal, então ela é progressiva¹¹.

Por sua vez, analisando a questão sob a ótica da carga tributária, temos que se a carga aumenta com a elevação da renda, o comportamento é progressivo. Caso, para quaisquer valores de renda, a carga se mantém constante, será proporcional. E, por fim, se a carga diminui com o aumento da renda, então ela é regressiva¹².

Isto posto, uma boa síntese do tema pode ser vista em Gassen:

Considerando a onerosidade atribuída ao sujeito passivo da relação jurídica tributária os tributos podem ser classificados em regressivos e progressivos. Será regressivo quando cresce a onerosidade relativa

10 LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios.

In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 51-70.

11 *Ibidem*.

12 LAGEMANN, op. cit., p. 60.

em razão inversa da capacidade contributiva do contribuinte. Será progressivo quando cresce a onerosidade relativa em razão direta à situação econômica do sujeito passivo. No primeiro caso, pelo fato de tributar da mesma forma todas as situações sem levar em consideração a matéria tributável, a renda do contribuinte, e, portanto, o ônus atribuído ao mesmo, ocorre a situação de que paga uma quantia maior de tributo frente à renda que auferir o contribuinte de menor capacidade contributiva. [...] No segundo caso – dos tributos progressivos – pelo fato de ter uma alíquota que varia de acordo com a variação da base de cálculo, portanto, considerando a situação econômica do contribuinte, ocorre o contrário, ou seja, paga uma quantia maior de tributo o contribuinte que tiver uma maior capacidade contributiva¹³.

Fixados os conceitos de regressividade e progressividade tributárias, não há como negar que a solução inversa à verificada na matriz tributária brasileira (ou seja, a progressividade), além de dotar o Estado dos recursos necessários ao custeio da máquina e das políticas públicas, poderia se converter em um virtuoso instrumento de redistribuição de renda.

Ademais, no bojo de artigo seminal sobre as relações entre o Programa Bolsa Família e a justiça fiscal, Derzi¹⁴ sustenta que, nos países em desenvolvimento nos quais o sistema tributário é regressivo, paralelamente, é preciso estruturar uma série de benefícios sociais assistenciais de custo relevante. Para a tributarista, tais benefícios acabam por configurar uma espécie de reparação parcial da alta regressividade tributária, bem como possibilitar a devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade econômica¹⁵.

13 GASSEN, Valcir. *Direito tributário*: pressupostos e classificações de tributos. Mimeo. Brasília: 2009. p. 15-16.

14 DERZI, Misabel. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108, p. 39 – 64, 2014. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/42>> Acesso em: 02 maio 2016.

15 Nada obstante, Derzi ressalta existir um silêncio constrangedor em relação à questão tributária na abordagem do tema, senão vejamos: “Apesar das consequências positivas do Bolsa Família e das ‘falas’ dos beneficiados demonstrarem a conscientização inicial da conexão autonomia/dinheiro/cidadania, permanece o silêncio constrangedor em relação à questão tributária. Nem o Estado fundamenta o programa na reparação necessária da injustiça da regressividade do sistema, nem os autores do excelente livro ‘Vozes do Bolsa Família’ se apercebem da omissão. Muito menos os beneficiados demonstram ter a mais leve impressão de que, ao auferirem uma renda mensal regular baixa em dinheiro e, ao gastá-la em suas compras, devolverão mais da metade ao Estado, de que se autofinanciam. O silêncio é total. Instale-se, assim, um círculo vicioso, e não é de se estranhar que, apesar dos gastos elevados com assistência social, a miséria no Brasil persista e resista. [...]” (DERZI, op. cit., p. 51-52).

Assim, o que deveria ser resultado de uma política fiscal mais justa (e, portanto, progressiva), acaba sendo corrigido por ações afirmativas do governo, conforme bem salienta Derzi:

O sistema tributário brasileiro é regressivo e exatamente aqueles cidadãos dotados de mais baixa renda suportam-lhe injustamente a carga. Se a Constituição determina que os tributos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um, é direito daqueles que pagam os impostos, sem qualquer disponibilidade econômica para isso, obter a devolução do montante injustamente transferido aos cofres públicos. Esse deveria ser o marco a adotar como parâmetro. Esse deveria ser o limite a respeitar em que, abaixo dele, a assistência social do programa Bolsa Família seria irreversível. E, acima dele, aí sim, vigoraria o campo discricionário do legislador. Que marco seria esse?² Como se pode entender, nesse contexto, o programa Bolsa Família?¹⁶

A literatura indica que a resposta a estas e a outras questões correlatas deve incorporar a noção de que o valor orientador da política fiscal não pode ser simplesmente a justiça tributária, mas sim a justiça social como um todo¹⁷. Neste esboço, vislumbra-se papel relevantíssimo do Direito Tributário, enquanto instrumento de determinação desta função social e de realização da justiça social em uma dada comunidade.

A partir da abordagem tratada acima, que busca inserir no contexto da tributação o estudo de questões afetas à realidade política, econômica e social (ampliando, assim, seu ângulo de visão), acredita-se ter colacionado instrumental teórico fértil e útil para a análise a ser desenvolvida na segunda parte deste artigo. Passa-se, assim, ao exame de dois esforços normativos, previstos na legislação do Simples Nacional, com vistas à

16 DERZI, op. cit., p. 49.

17 Nesse sentido, Murphy e Nagel asseveram que “[...] essa ampliação do ângulo de visão, da justiça tributária para a justiça social como um todo, não é tanto um afastamento em relação à política comum quanto em relação à análise tributária. É verdade que os debates políticos recentes salientaram excessivamente perante a imaginação do público as questões tradicionais de equidade horizontal, que enfocam de modo estreito o problema de distribuição das cargas tributárias. Mas em geral, quando é a justiça que está em questão nos debates populares sobre o sistema tributário, a ideia de justiça é relacionada às diferentes opiniões que existem sobre a desigualdade econômica, a responsabilidade individual, a diminuição da pobreza, a igualdade de oportunidades, as garantias universais de proteção individual básica e a distribuição dos custos do governo e de outros bens públicos.” (MURPHY e NAGEL, op. cit., p. 239). Neste prisma, é possível aduzir que a justiça tributária se apresenta como uma das facetas necessárias à promoção da justiça social, impondo-se uma relação de subsidiariedade entre os conceitos.

mitigação da regressividade tributária brasileira e, em maior escala, à promoção de níveis adequados de justiça social.

2 ESFORÇOS NORMATIVOS PARA A MITIGAÇÃO DA REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA: A LEGISLAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL

2.1 Esclarecimentos iniciais: fundamentos legais e características gerais do simples nacional

A Constituição da República de 1988, em seu art. 146, inciso III, alínea “d”, com redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 42, de 2003, estabelece caber à lei complementar a:

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.

Por sua vez, o parágrafo único deste mesmo artigo, igualmente com redação dada pela EC nº 42, de 2003, faculta à lei complementar estabelecer um “regime único de arrecadação” de impostos e contribuições, observadas as condições estabelecidas ao longo de seus 4 (quatro) incisos.

Ademais, no art. 179, o legislador constituinte originário entabulou a obrigação de os entes federativos dispensarem às ME e EPP porte tratamento jurídico diferenciado, com vistas à simplificação (ou, até mesmo, eliminação) de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Neste esboço, foi editada a LC nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o “Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte” (ou, como preferem alguns, o SUPERSIMPLES)¹⁸. Com entrada em vigor em 01.07.2007, a LC nº 123, de 2006, não se restringiu a estabelecer normas gerais para a instituição de tratamento tributário especial às ME e EPP; tendo estatuído, diretamente, um regime de tributação favorecido, de âmbito nacional. A saber, o “Regime Especial Unificado de Arrecadação

18 A título de registro histórico, vale anotar que a LC nº 123, de 2006, revogou a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que dispunha sobre o “regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências”, tendo sido promulgada com supedâneo no art. 179 da Constituição da República de 1988.

de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional”.

Pois bem, apesar do nome conferido pelo legislador, o regime em comento não pode ser considerado apenas um singelo regime especial unificado de arrecadação tributária. Trata-se, a bem da verdade, de um abrangente sistema de tributação simplificado e favorecido para as entidades definidas no art. 3º da LC nº 123, de 2006¹⁹.

Com o fito de estabelecer o “Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte”, vale ressaltar que a LC em relevo não contempla apenas normas tributárias, sendo preenchida também com conteúdo de direito processual, trabalhista e administrativo. No presente estudo, interessa-nos especialmente as disposições entabuladas na Seção I do Capítulo V, que trata do acesso favorecido às ME e EPP ao mercado, por intermédio das aquisições públicas.

Designadamente quanto ao Direito Tributário, a LC nº 123, de 2006, congrega, em um só diploma, uma série de procedimentos e regras práticas para efetivar o regime nacional de tributação favorecido às pequenas empresas (a que se refere o art. 146, III, alínea “d”, da CF/88) e o regime unificado de arrecadação (disposto no art. 146, parágrafo único, da CF/88). No escopo de tais regras, destacam-se: *i*) previsão de documento único de arrecadação de impostos e contribuições; *ii*) instituição de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, quanto às obrigações fiscais acessórias; *iii*) previsão de regras especiais de fiscalização, processamento administrativo e judicial; e *iv*) formação de cadastro nacional único de contribuintes.

Do que fora exposto, verifica-se ser o Simples Nacional um abrangente sistema de tributação favorecido, voltado a conferir às entidades ali definidas, benefícios em termos de simplificação e redução dos custos ordinariamente despendidos pelo setor empresarial, para fins do cumprimento de suas obrigações tributárias federais, estaduais e municipais²⁰. A efetividade de tal sistema, em termos de reparação da regressividade tributária brasileira, ainda será tratada com mais vagar.

19 PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

20 No ponto, a despeito da significativa abrangência do Simples Nacional, alguns tributos não foram incluídos no regime, tais como: IOF, II, IE, ITR e o FGTS.

2.2 Esclarecimentos adicionais: regulação do mercado por intermédio das contratações públicas

Como reforço teórico paralelo para a compreensão das discussões aqui propostas, cumpre analisar, ainda que detidamente, o tema da regulação do mercado²¹.

Nas décadas de 80 e 90 do século XX, deflagraram-se movimentos mundiais de transferência para o setor privado de atividades antes realizadas diretamente pelos Estados nacionais. Tanto em países desenvolvidos, quanto em países menos desenvolvidos, razões políticas (como as privatizações de Thatcher, na Inglaterra) e econômicas (por exemplo, para diminuir os gastos públicos e alavancar a arrecadação), determinaram o surgimento do chamado “Estado Regulador”, o qual continua despertando grande esforço analítico no âmbito do direito público²².

Nas palavras do constitucionalista português J. J. Gomes Canotilho, neste contexto:

[...] o Estado não tem de construir e manter infraestruturas rodoviárias, de energia, de telecomunicações, de tratamento de resíduos, mas deve assumir a responsabilidade regulativa dos serviços públicos de interesse geral. Neste sentido se diz que o Estado Social assume hoje a forma moderna de Estado regulador de serviços públicos essenciais [...]²³.

Pois bem, uma das possibilidades para que o Estado possa regular o mercado nacional de produção de bens e serviços é vislumbrada no escopo das contratações públicas. Conforme será abordado adiante, a legislação do Simples Nacional vem corroborando tal assertiva, ao disciplinar distintas regras que conferem protecionismo às ME e EPP, com o fito de ampliar seu acesso ao mercado, por meio das aquisições públicas.

21 Obviamente, o estudo da regulação do mercado reclama a análise de outras questões altamente relevantes (tais como, reforma e modernização do Estado, desestatização, liberalização da economia, marcos regulatórios, dentre outras). Contudo, tendo em vista os limites e finalidades deste artigo, a presente seção destina-se tão somente à apresentação do contexto de surgimento do Estado regulador e de suas características principais, sem que se tenha a pretensão de esgotar a complexidade e profundidade que o exame do tema reclama.

22 MEDAUAR, Odete. Regulação e Auto Regulação. *Revista de Direito Administrativo*, v. 228. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 123-128.

23 CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 352.

Não se discute, dentre os administrativistas, que a preservação da competitividade é pedra de toque das contratações públicas. Todavia, inovando na disciplina da matéria, com respaldo nos princípios e fundamentos da ordem econômica brasileira e na função regulatória do Estado, o legislador houve por bem ampliar o conceito de “vantajosidade das propostas”, conseqüente ao instituto da licitação.

Assim, a promoção do desenvolvimento nacional sustentável – um dos fundamentos das licitações, consoante expresso no art. 5º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 – passa, necessariamente, pelo incentivo ao desenvolvimento econômico e social igualitário das empresas nacionais. Com efeito, para além do aspecto econômico, a expressão “proposta mais vantajosa” deve ser lastreada por conteúdo mais abrangente, capaz de agregar ideais de fomento e de desenvolvimento de setores mais frágeis economia, como acredita-se ser o caso das ME e EPP.

Neste esboço, a despeito de as regras em tela representarem relativizações da competitividade das contratações públicas (constituindo-se, portanto, em exceções à regra geral que veda o estabelecimento de restrições, distinções e preferências nas licitações), tais arranjos buscam concretizar valores igualmente relevantes que o constituinte determinou ao Estado brasileiro. A saber, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, com vistas à construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Tecidos estes esclarecimentos iniciais e adicionais, passa-se, então, a analisar as duas manifestações normativas de relativização da regressividade fiscal brasileira, consoante o tratamento tributário diferenciado (tópico 2.3) e as preferências em sede de aquisições públicas (tópico 2.4), conferidas às ME e EPP, no âmbito do Simples Nacional.

2.3 Um primeiro esforço normativo: simplificação e desburocratização tributária

Conforme já explicitado, para a definição do tratamento diferenciado e favorecido às ME e EPP, a legislação do Simples prevê um regime especial e simplificado para a arrecadação, fiscalização, processamento e cumprimentos de suas obrigações tributárias.

Ao analisar o sistema tributário brasileiro, no citado estudo do Observatório da Equidade do CDES, o Simples Nacional foi reconhecido como um novo indicador do cumprimento das obrigações tributárias

pelas ME e EPP, diante das mudanças significativas processadas neste segmento, em termos de redução da burocracia e de diminuição do custo da tributação.²⁴

Ademais, dentre os enunciados proclamados no sobredito estudo, reafirmou-se a necessidade de reforma tributária, com vistas a corrigir a injustiça e a regressividade de nosso sistema tributário, bem como a persistência de distorções expressivas na incidência dos impostos sobre as empresas, o que tem influenciado negativamente as decisões sobre investimentos e a geração de empregos²⁵.

Não é novidade dentre os tributaristas que o excesso de burocracia e a complexidade das regras fiscais são fatores que desincentivam as atividades produtivas e a geração de empregos, impondo barreiras adicionais à manutenção das empresas, senão vejamos:

O grande número de tributos existentes no país, alíquotas e regras tornam o sistema extremamente complexo e pouco transparente, o que resulta em elevados custos para as empresas e pesada burocracia. De acordo com estudo da FIPE, as obrigações fiscais custam, em média, 0,33% do faturamento em empresas de capital aberto e 1,7% nas empresas com faturamento anual inferior a R\$ 100 milhões. Os recursos necessários para os contribuintes cumprirem suas obrigações com o fisco geram um custo estimado em R\$ 7,2 bilhões/ano. A burocracia consome 7% do tempo administrativo das nossas empresas frente aos 4,1% das empresas na América Latina. No Brasil, uma empresa padrão gasta 2.600 horas por ano para recolher seus impostos sobre vendas, salários e lucros, enquanto tal carga não chega a 500 horas na maioria das economias com as quais concorremos no mercado mundial, segundo o Banco Mundial²⁶.

Em contraponto e a despeito de suas fragilidades, o Simples Nacional tem sido tomado como uma alternativa viável em prol da desburocratização tributária e da formalização de atividades desenvolvidas por pequenos empreendedores. Nada obstante, cumpre anotar que, no bojo das recomendações tecidas em seu Relatório, os Conselheiros do CDÉS recomendaram, dentre outras questões:

²⁴ BRASIL, op. cit. p. 14.

²⁵ BRASIL, op. cit. p. 13.

²⁶ BRASIL, op. cit., p. 30.

i) Harmonização e simplificação da legislação dos tributos sobre bens e serviços federais, estaduais e municipais com vistas à redução do número de alíquotas e das obrigações acessórias, término de regimes especiais e eliminação dos focos de cumulatividade que ainda persistem no sistema; e

ii) Aperfeiçoamento e aprofundamento das mudanças introduzidas pelo SIMPLES Nacional com a atualização das faixas de enquadramento, o fim da substituição tributária e inclusão das pequenas cooperativas nesse regime tributário. A simplificação e a desburocratização do sistema tributário, o tratamento preferencial para as micro e pequenas empresas e para as cooperativas são fatores decisivos para diminuir a informalidade e aumentar a base de contribuintes²⁷.

Ressalta-se que tais recomendações, publicadas no ano de 2011, apesar de sinalizarem os benefícios já alcançados com a intuição do Simples, indicam que o modelo carece de aperfeiçoamento e desenvolvimento constantes, com vistas à, efetivamente, dotar o sistema tributário nacional de padrões adequados de justiça econômica e social.

Pois bem, sem embargo dos ajustes que se fazem necessários, certo é que o modelo em tela representa nítido esforço do Estado regulador de, via política tributária, mitigar as desvantagens competitivas vivenciadas pelas ME e EPP, equalizando (ainda que minimante) a disputa mercadológica entre as grandes e as pequenas empresas.

Conforme por vezes salientado, o sistema tributário brasileiro é dotado de viés regressivo, que acaba por desincentivar as atividades produtivas. Tal distorção, sem dúvida, tem sido custeada primordialmente pelos pequenos empresários. Assim, seguindo os passos de Derzi²⁸ ao tratar do programa Bolsa Família, somos de parecer que a instituição de tratamento tributário diferenciado (e menos oneroso) para as ME e EPP justifica-se, inclusive, como forma de reparar a regressividade tributária nacional, mantenedora das ditas desigualdades mercadológicas.

2.4 Um segundo esforço normativo: acesso ao mercado e preferências em sede de aquisições públicas

Paralelamente aos benefícios instituídos em termos de simplificação e desburocratização das obrigações tributárias, ao longo de seus artigos 41

²⁷ BRASIL, op. cit., p. 13-14.

²⁸ DERZI, op. cit. p. 50.

a 49, a LC nº 123, de 2006, disciplina um rol de vantagens às ME e EPP no tocante ao acesso ao mercado, o que é feito por meio de preferências nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos²⁹.

Quanto à previsão legal de tratamento diferenciado para as ME e EPP em sede de contratações públicas, também vale destacar o regramento veiculado na Lei nº 8.666, de 1993. Com redação dada pela LC nº 147, de 2014, o art. 5º - A do Estatuto Geral das Licitações e Contratos dispõe que “As normas de licitações e contratos devem privilegiar o tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte na forma da lei”.

Pois bem, caminhando um pouco mais pelo microsistema normativo das contratações públicas, em 5.10.2007, em âmbito federal, entrou em vigor o Decreto nº 6.204, de 5 de setembro de 2007 (atualmente, revogado pelo Decreto nº 8.538, de 6 de outubro de 2015). É, pois, no ano de 2007, com a entrada em vigor do Decreto nº 6.204, que os artigos 42 a 49 da LC nº 123, de 2006, de fato, ganharam viabilidade prática.

Com os objetivos expressos de promover o desenvolvimento econômico e social no âmbito local e regional, ampliar a eficiência das políticas públicas e incentivar a inovação tecnológica, as regras disciplinadas no recente Decreto nº 8.538, de 2015, ampliou o leque de benefícios e beneficiários previstos no antigo normativo³⁰. Neste bojo, destacam-se as seguintes vantagens: *i*) normas mais flexíveis em termos de comprovação de regularidade fiscal das ME e EPP (art. 4º); *ii*) preferência de contratação de ME e EPP como critério de desempate em licitações (art. 5º); *iii*) realização de processo licitatório destinado exclusivamente à participação de ME e EPP nos itens ou lotes de licitação cujo valor seja de até oitenta mil reais (art. 6º); *iv*) exigência de subcontratação de ME ou EPP, sob pena de rescisão contratual (art. 7º); e *v*) exigência de que, nas licitações para a aquisição de bens de natureza divisível, e desde que não haja prejuízo para o conjunto ou o complexo do objeto, os contratantes reservem cota de até 25 % (vinte e cinco por cento) do objeto para a contratação de ME e EPP (art. 8º)³¹.

29 Vale acrescentar que a Seção II do Capítulo V da LC nº 123, de 2006, trata do “Acesso ao Mercado Externo”.

30 No ponto, chama-se a atenção para a previsão de tratamento diferenciado também para os agricultores familiares, produtores rurais pessoa física, microempreendedores individuais e sociedades cooperativas de consumo.

31 Vale ressaltar que o tratamento diferenciado em voga é afastado, em alguns casos expressos, no bojo do art. 10 do Decreto, que, de um modo geral, prevê situações em que a aplicação dos benefícios poderia frustrar a contratação pública.

Pois bem, a despeito de as normas ora explicitadas não possuírem conteúdo propriamente de Direito Tributário (aproximando-se mais ao Direito Administrativo), tal como na seção anterior, refletem um segundo esforço do Estado regulador de, via contratações públicas, minimizar desigualdades competitivas vislumbradas no mercado nacional.

Igualmente, é possível aduzir que o tratamento diferenciado para as ME e EPP em sede de aquisições públicas justifica-se, até mesmo, como instrumento de mitigação da regressividade tributária, devolvendo a tal segmento empresarial parte dos elevados custos suportados em termos de cumprimento de suas obrigações tributárias.

Isto posto, o quadro abaixo demonstra a participação das ME e EPP nos contratos firmados pelos órgãos que compõem o Sistema de Serviços Gerais – SISG³², do Governo Federal, ao longo dos exercícios de 2013 a 2015.

Exercício de 2013 (jan a dez)
Quantidade de contratos: 29.076
Valor total dos contratos: R\$ 29.016.803.047,80
Contratos com ME e EPP: 71,34%
Exercício de 2014 (jan a dez)
Quantidade de contratos: 29.706
Valor total dos contratos: R\$ 27.076.169.877,80
Contratos com ME e EPP: 72,39%
Exercício de 2015 (jan a dez)
Quantidade de contratos: 22.252
Valor total dos contratos: R\$ 27.870.265.208,50
Contratos com ME e EPP: 70,10%
Percentual médio de contratos firmados com ME e EPP ao longo dos anos de 2013 a 2015: 71,27%
Fonte: sítio eletrônico <i>Compras Governamentais</i> ³¹ .

32 O art. 1º do Decreto nº 1.094, de 23 de março, apresenta a definição do SISG:

“Art. 1º Ficam organizadas sob a forma de sistema, com a designação de Sistema de Serviços Gerais (SISG), as atividades de administração de edifícios públicos e imóveis residenciais, material, transporte, comunicações administrativas e documentação.

§ 1º Integram o SISG os órgãos e unidades da Administração Federal direta, autárquica e fundacional, incumbidos especificamente da execução das atividades de que trata este artigo.

§ 2º Os Ministérios Militares e o Estado-Maior das Forças Armadas poderão aplicar, no que couber, as normas pertinentes ao SISG”.

33 Disponível em: <<http://painelcompras.planejamento.gov.br/QvAJAZZfc/opedoc>.

htm?document=Painel%20de%20Compras.qvw&host=Local&anonymous=true>. Acesso em: 29 abr. 2016.

Os dados acima noticiam que, do total de contratações celebradas pela administração pública federal ao longo dos anos de 2013 a 2015, mais da metade (no caso, 71,27%) foram firmadas com ME e EPP. A despeito de o sítio eletrônico *Compras Governamentais* não disponibilizar tais valores para os anos anteriores à implementação do tratamento diferenciado em comento (no caso, a partir de 2007); o significativo volume de contratos celebrados com ME e EPP, *per se*, demonstra o potencial do Simples Nacional em impulsionar o acesso ao mercado por este setor empresarial.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do presente estudo, buscou-se examinar o tratamento diferenciado conferidos às ME e EPP, no escopo do Simples Nacional, com vistas à verificar o seu potencial em mitigar a regressividade fiscal e promover padrões adequados de justiça social. Para tanto, como instrumental teórico, foi exposta uma visão agregadora da matriz tributária brasileira, bem como inventariados estudos sobre o fenômeno da tributação em paralelo com questões afetas à realidade política, econômica e social. Esse tipo de abordagem foi considerado salutar para a análise desenvolvida nas seções 2.3 e 2.4, que trataram dos esforços normativos de simplificação das obrigações fiscais e, em seguida, do acesso favorecido ao mercado pelos pequenos empreendimentos.

Conforme exposto, o Simples Nacional tem sido considerado um exemplo válido de desburocratização e simplificação tributária, sem embargo dos necessários avanços e aperfeiçoamentos que se fazem necessários no modelo. Noutro giro, dados oficiais de contratações públicas realizadas pelo Governo Federal, ao longo dos anos de 2013 a 2015, demonstraram que, pelo menos no tocante às aquisições públicas, o acesso ao mercado das ME e EPP tem sido bastante expressivo.

Em que pese tais conclusões, certo é que o presente artigo não é capaz de confirmar (ou refutar) as potencialidades do Simples Nacional, em termos de redução das desigualdades mercadológicas nacionais. A bem da verdade, em face deste estudo, espera-se lançar vereda para que políticas públicas sejam avaliadas no contexto do fenômeno da tributação, a partir de uma visão ampliativa da matriz tributária brasileira. Assim, pugna-se para que a efetividade de programas governamentais também seja examinada à luz de seu potencial em mitigar a regressividade fiscal brasileira, superando o “silêncio constrangedor em relação à questão tributária”, como bem advertiu Derzi³⁴.

34 DERZI, op. cit.

Ora, em economias capitalistas, a tributação não pode ser considerada meramente sob seu viés arrecadatório. O dito Estado regulador tem se valido, cada vez mais, da legislação fiscal para disciplinar distintos instrumentos de regulação, por meio dos quais se procura por em prática a concepção de justiça social prevalecente em determinada comunidade (conceito que, como visto, se sobrepõe ao de justiça puramente econômica e tributária).

No escopo da atividade tributária, portanto, são vislumbradas efetivas possibilidades de manifestação da atividade regulatória do Estado; fazendo emergir a necessidade de que estudos em Direito Tributário se enveredem também no exame do tema da regulação do mercado.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional*. 2. ed. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/conteudo/6808/publicacoes-do-cdes.html>>.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

DERZI, Misabel. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108, p. 39 – 64, 2014. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/42>>.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, Decisão, Dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GASSEN, Valcir. *Direito tributário: pressupostos e classificações de tributos*. Mimeo. Brasília: 2009.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 27-50.

HOLMES, Stefen & SUSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York/London: W. W. Norton & Company, 1999.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 51-70.

MEDAUAR, Odete. Regulação e Auto Regulação. *Revista de Direito Administrativo*, v. 228. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 123-128.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.