

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
AGÊNCIA DE INOVAÇÃO, EMPREENDEDORISMO, PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO
E INTERNACIONALIZAÇÃO - AGEUFMA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E INSTITUIÇÕES DO
SISTEMA DE JUSTIÇA

GILMARA DE JESUS AZEVEDO MARTINS

O SIMPLES NACIONAL NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL: Uma análise da interpretação dos princípios constitucionais tributários.

São Luís

2024

GILMARA DE JESUS AZEVEDO MARTINS

**O SIMPLES NACIONAL NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL: Uma análise da interpretação dos princípios constitucionais tributários.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Instituições do Sistema de Justiça da Universidade Federal do Maranhão como requisito parcial para a obtenção do título de mestre.

Linha de Pesquisa: Dinâmica e Efetividade das Instituições do Sistema de Justiça.

Orientadora: Professora Dr.^a Márcia Haydée Porto de Carvalho

São Luís

2024

GILMARA DE JESUS AZEVEDO MARTINS

**O SIMPLES NACIONAL NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL: Uma análise da interpretação dos princípios constitucionais tributários**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Instituições do Sistema de Justiça da Universidade Federal do Maranhão como requisito parcial para a obtenção do título de mestre.
Linha de Pesquisa: Dinâmica e Efetividade das Instituições do Sistema de Justiça.

Orientadora: Professora Dr.^a Márcia Haydée Porto de Carvalho

Aprovada em: 22/02/2024

BANCA EXAMINADORA

(Prof. Dr.^a Márcia Haydée Porto de Carvalho – Orientadora)

(Prof. Dr. Hugo Machado de Brito Segundo – UFC)

(Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei - UNICURITIBA)

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos especiais dirigem-se, em primeiro lugar, a Deus por suas bênçãos. Todas as coisas são possíveis quando me conecto ativamente à sabedoria infinita.

Agradeço, inicialmente, à minha prezada Professora Dr.^a Márcia Haydée Porto de Carvalho que assumiu, de modo exemplar, a orientação desta dissertação, com sabedoria, diligência e liberdade, permitiu que este trabalho fluísse da melhor forma possível, sem que ela tenha qualquer responsabilidade pelos seus desacertos. Sem sua irrepreensível ajuda este sonho não teria sido possível. Foi uma grande honra aprender e compreender o direito ao seu lado, ainda que por pouco tempo.

Sou também especialmente grata aos Professores do Programa de Pós-Graduação e Instituições do Sistema de Justiça-UFMA, com destaque para os Professores Cláudio Guimarães, Edith Ramos, Paulo de Tarso, Delmo Mattos, Cassius Chai e Newton Ramos, por sua inestimável contribuição para a formação crítica do pensamento.

Agradeço, igualmente, à Universidade Federal do Maranhão e a todos os servidores do PPGDIR/UFMA, especialmente Dona Fátima, Larissa e Suênia pela simpatia e disponibilidade de sempre.

Sou também grata aos meus amigos que durante essa caminhada partilharam as dificuldades e alegrias de um mestrado: Rayane, Juliane, Manoel, Yane, David, Luciana, Frederik, Jordana, Lorena e Mauro.

Meu agradecimento à minha família, especialmente a Maria Vitória, minha mãe, não pode ser traduzido em palavras. A minha mãe, a quem esta dissertação é dedicada, devo a educação, o incentivo e a perseverança.

Sou especialmente agradecida ao meu amado marido, José Carlos, que, por meio de sua compreensão e de seu apoio, prestou e presta uma inestimável colaboração na concretização de todos os meus planos.

Finalmente, agradeço àquelas pessoas que sempre torceram pela minha felicidade.

A todos esses, meu muito obrigada!

Embora os juízes afirmem convencionalmente, para consumo público, que não elaboram políticas públicas, que apenas interpretam a lei, a verdade está conforme a declaração do Chefe de Justiça (então Governador) Charles Evans Hughes: “Estamos sob uma Constituição, mas a Constituição é o que os juízes dizem que ela é. (SEGAL; SPAETH, 2002, p. 2, tradução nossa).

RESUMO

No estado do Maranhão, 87% das empresas ativas elegeram o Simples Nacional como regime de tributação. A presente pesquisa analisou em que medida a interpretação dos princípios constitucionais tributários, feita pelo Supremo Tribunal Federal, contribui para o fortalecimento e expansão desse regime. Considerando que os princípios funcionam como pilares de sustentação do ordenamento jurídico, que impõe um ideal amplo de realização para proteger determinados bens e interesses jurídicos. Contudo, essa amplitude pode levar a diferentes interpretações capazes de restringir ou concretizar direitos fundamentais. Sendo assim, com base na Teoria dos Direitos Fundamentais e na Teoria da Argumentação Jurídica, ambas de Robert Alexy e instrumentalizada por meio da adoção do método de abordagem indutiva, aliada a técnicas de pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e documental. Emergiram resultados que apontam para uma interpretação judicial que busca: garantir a justa concorrência conforme o pacto federativo para proteger o comércio e as indústrias locais; afastar a relativização do regime por meio de autorização de utilização de benefícios não previsto em instrumento jurídico específico; e impedir interpretações desarrazoadas que excluem a possibilidade de gozo de imunidades e benefícios que independem do regime tributário escolhido pelas empresas. **Desenha-se**, assim, os contornos do tratamento favorecido aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Palavras-chave: Simples Nacional; Princípios Tributários, Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

In the state of Maranhão, 87% of active companies chose Simples Nacional as their taxation regime. This research sought to analyze to what extent the interpretation of constitutional tax principles, made by the Federal Supreme Court, contributes to the strengthening and expansion of this regime. Considering that the principles function as pillars of support for the legal system, which imposes a broad ideal of achievement to protect certain legal assets and interests. However, this breadth can lead to different interpretations capable of restricting or implementing fundamental rights. Therefore, based on the Theory of Rights and Fundamentals and the Theory of Legal Argumentation, both by Robert Alexy and instrumentalized through the adoption of the inductive approach method, combined with bibliographic, jurisprudential and documentary research techniques. Results emerged that point to a judicial interpretation that seeks to: guarantee fair competition in accordance with the federative pact to protect local commerce and industries; remove the relativization of the regime by authorizing the use of benefits not provided for in a specific legal instrument; and prevent unreasonable interpretations that exclude the possibility of enjoying immunities and benefits that are independent of the tax regime chosen by companies, thus defining the contours of the favored treatment applicable to Micro and Small Businesses.

Keywords: Simples Nacional; Tax Principles; Federal Court of Justice.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DIFAL	Diferencial de Alíquota
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
IRPF	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis.
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
JUCEMA	Junta Comercial do Estado do Maranhão
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor Individual

OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGDAS_D	Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional Declaratório
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RDH	Relatório de Desenvolvimento Humano
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 ESTRUTURA NORMATIVA DO SIMPLES NACIONAL.....	18
2.1 Da autonomia federativa e o dever tributário no Brasil	18
2.2 O Simples Nacional na Constituição da República de 1988: a concretização do tratamento favorecido	26
3 TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS, ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA E PROTAGONISMO JUDICIAL	41
3.1 Do sistema jurídico e interpretação constitucional	41
3.2 Da Teoria dos Direitos Fundamentais	46
3.2.1 Da distinção entre princípios e regras	51
3.2.2 Da colisão de princípios e máxima da proporcionalidade	55
3.2.2.1 Da sub-regra da adequação	59
3.2.2.2 Da sub-regra da necessidade	60
3.2.2.3 Da sub-regra da proporcionalidade stricto sensu.....	61
3.3 Da Teoria da Argumentação Jurídica de Robert Alexy	68
3.4 Do Protagonismo Judicial do Supremo Tribunal Federal.....	74
4 SIMPLES NACIONAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	80
4.1 Da seleção de decisões judiciais	80
4.1.1 Da não incidência do IRPJ e CSLL sobre valores atinentes à taxa Selic	82
4.1.2 Da não incidência do PIS e COFINS na aquisição de insumos recicláveis	82
4.1.3 Da incidência do DIFAL em operação interestadual de mercadoria destinada a optante do Simples Nacional.....	83
4.1.4 Da incidência do ICMS sobre a base de cálculo da CPRB	84
4.1.5 Da não incidência do DIFAL em operação interestadual de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte	84
4.1.6 Da declaração de inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS n.º 93/2015.	85
4.1.7 Da declaração de constitucionalidade do artigo 2º da Lei n.º 10.147/2000.....	85

4.1.8 Da aplicação das imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III aos optantes pelo Simples Nacional	86
4.2 Dos resultados preliminares	87
4.3 A grande controvérsia do Simples Nacional em 2021	91
4.3.1 Do diferencial de alíquota no Simples Nacional	92
4.3.2 Do princípio da não cumulatividade do ICMS	96
4.4 Da ponderação de princípios no Simples Nacional	98
4.4.1 Recurso Extraordinário 607.109 — Paraná.....	101
4.4.2 Recurso Extraordinário 970.821 — Rio Grande do Sul	108
4.4.3 Recurso Extraordinário 1.199.021 — Santa Catarina	113
4.4.4 Recurso Extraordinário 1.287.019 e Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469 — Distrito Federal.....	117
4.4.6 Recurso Extraordinário 598.468 — Santa Catarina	122
4.5 Da otimização dos princípios constitucionais tributários.	124
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	132
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	139

1 INTRODUÇÃO

O objetivo geral deste trabalho é analisar a interpretação dos princípios constitucionais tributários, nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em questões que tratam do regime simplificado Simples Nacional, no período de 2017 a 2021.

Parte-se da premissa de que os princípios funcionam como pilares de sustentação do ordenamento jurídico, que orientam a interpretação e os limites das normas presentes neste sistema.

Além disso, rompe-se com a concepção de que o Direito se resolve a partir da simples subsunção, segundo a qual todos os conflitos já teriam, a priori, uma solução preestabelecida pela lei ou pela doutrina, cabendo ao intérprete a apenas a aplicação das normas positivadas. Muito pelo contrário, assume-se que na qualidade de normas constitucionais os princípios precisam ser interpretados de modo a lhe garantir máxima efetividade, ou melhor, realizados na maior medida possível. Sem desconsiderar que a interpretação e aplicação dos princípios devem assegurar a integridade e coerência do sistema jurídico.

Compreende-se, ainda, que um ataque a um princípio estruturante se traduz em necessária agressão ao próprio sistema jurídico. Desse modo, compreender como eles são interpretados permite a observação de sua plena maximização ou inaplicação.

Tendo em vista a amplitude e generalidade que os princípios detêm, optou-se por analisar os princípios tributários sob a perspectiva do Regime do Simples Nacional, por permitir a conciliação entre interesses acadêmicos e profissionais.

O regime do Simples Nacional visa simplificar as obrigações tributárias, administrativas, previdenciárias e creditícias de microempresas e empresas de pequeno porte, por isso atribuiu a elas um tratamento diferenciado e favorecido que deve ter estrita consonância com os princípios basilares do ordenamento jurídico, em especial com os princípios tributários, tais como legalidade, isonomia, capacidade tributária, anterioridade e não-confisco.

Nesse contexto, este estudo pretende responder à seguinte pergunta: A partir da vigência da Lei Complementar 155/2016, em que medida a interpretação dos princípios constitucionais tributários realizada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, no julgamento das ações que tratam do Simples Nacional, contribui para o fortalecimento e expansão do regime simplificado?

Parte-se da hipótese provisória de que o Supremo Tribunal Federal, ao realizar a interpretação dos princípios constitucionais tributários, compreende-os como comandos de

otimização, conforme a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy. Assim, pressupõe-se que os argumentos jurídicos utilizados nas decisões estão orientados à proteção e consolidação da política pública voltada para os empresários individuais, micro e pequenas empresas.

Hipótese que foi parcialmente confirmada uma vez que foi verificado que o Supremo Tribunal Federal não fez uso explícito da ponderação para solucionar as controvérsias levadas ao seu conhecimento, contudo observou-se que os resultados e os argumentos jurídicos presentes nas decisões estão voltados para o fortalecimento do regime simplificado.

Ademais, além da repercussão jurídica, as decisões proferidas no âmbito do STF normalmente têm forte impacto financeiro para os entes federados e para as empresas, por isso, ao longo do estudo procurou-se apresentar situações concretas que evidenciam os impactos de decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na arrecadação de estados, conferindo, desse modo, elementos empíricos à pesquisa que agregarão robustez ao trabalho desenvolvido.

Além disso, a escolha do tema justifica-se em três aspectos, adiante indicados:

1) No âmbito social, pois no estado do Maranhão existem, até o momento, 359.710 (trezentos e cinquenta e nove mil, setecentos e dez) empresas ativas, segundo os dados divulgados no dia 30 de outubro de 2023 pela Junta Comercial do Estado do Maranhão (JUCEMA), dentre as quais 314.494 (trezentos e quatorze mil e quatrocentos e noventa e quatro) são empresas optantes do regime do Simples Nacional, instituído pela LC n.º 123/2006, conforme relatórios divulgados no portal do Simples Nacional pela Receita Federal (2023). Tais dados revelam que mais de 87% das empresas do estado poderão ser impactadas pelos resultados que serão aqui demonstrados, reforçando a relevância do trabalho proposto, tendo em vista a necessidade de maior aprofundamento nos princípios que regem as normas aplicáveis ao regime do Simples Nacional, de modo a favorecer a consolidação do conhecimento sobre o objeto de estudo;

2) No campo acadêmico, uma vez que a pesquisa irá fornecer novos dados, os quais contribuirão no sentido de disponibilizar informações que complementam o arcabouço teórico do programa de Mestrado Acadêmico em Direito e Instituições do Sistema de Justiça e, mais especificamente, a linha de pesquisa Dinâmica e efetividade das Instituições do Sistema de Justiça;

3) No âmbito pessoal, o interesse pelo objeto do estudo encontra-se fundamentado pelo fato de a pesquisadora exercer a função de auditora fiscal no estado do Maranhão, lotada no setor do Simples Nacional, e possui certa inquietação para buscar uma maior compreensão sobre o tema. Assim, o presente projeto foi uma forma encontrada para aliar o interesse pessoal ao profissional.

Quanto à eleição do Supremo Tribunal Federal, instituição do Sistema de Justiça, como campo de pesquisa, deve-se ao fato do Simples Nacional alcançar tributos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Além disso, os conflitos com repercussão geral¹ são levados para o conhecimento e julgamento deste que é a última instância do Poder Judiciário.

Além disso, a opção da limitação do estudo aos acórdãos do STF deve-se à questão de que essas decisões são proferidas pelo colegiado, condição que permite avaliar o processo do qual resultou a decisão final, pois há uma combinação de interpretações que moldam o acórdão, possibilitando a verificação dos pontos controversos, quais votos foram vencidos e ainda o voto acompanhado pela maioria dos ministros do Supremo.

O recorte temporal considerou que decisões judiciais recentes são atuais e relevantes, visto que elas tendem a refletir questões legais contemporâneas que desafiam o sistema jurídico. Uma vez que elas podem gerar novos precedentes ou alterar a interpretação da lei, afetando desse modo a prática jurídica. Além disso, casos recentes têm o potencial de despertarem o interesse público sobre a controvérsia, ou seja, a pesquisa pode contribuir para o debate e a construção do conhecimento que cercam a questão.

É preciso apontar que o mestrado é desenvolvido regularmente no período de 24 meses, logo a delimitação considerou um número de decisões judiciais que pudessem ser devidamente analisados durante esse tempo, visto que a pesquisa científica requer tempo para coleta, análise e interpretação de dados, de modo que seja possível produzir resultados significativos. Sem desconsiderar, porém, que decisões judiciais importantes podem ser encontradas fora do período estipulado.

Da mesma forma, a legislação passa por mudanças ao longo do tempo, logo, focar nos últimos 5 anos foi o modo encontrado para permitir que a pesquisa considere as leis atualizadas. Por isso, a delimitação temporal considerou a vigência da Lei Complementar n.º 155 de 27 de outubro de 2016, que passou a produzir efeitos a partir de 01 de janeiro de 2017, alterando substancialmente a LC n.º 123/2006, estabelecendo o aumento do limite de faturamento do Simples Nacional para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) e impondo um limite de faturamento de até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para admissão do recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

¹ Campo tributário é o ramo do direito com maior percentual de temas submetidos ao exame de repercussão geral no STF.

Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) por dentro do regime, entre outras modificações.

Assim, o período de 2017 a 2021 foi escolhido para garantir que a pesquisa seja relevante, atualizada e capaz de abranger as questões mais recentes e significativas dentro do campo de estudo selecionado.

A organização desta pesquisa foi feita em cinco capítulos, com a finalidade de cumprir o objetivo aqui proposto. O primeiro refere-se a esta introdução, na qual se contextualizou a pesquisa por meio da apresentação do tema de estudo, sua importância e relevância, para a sociedade brasileira e mais especificamente a maranhense.

No segundo capítulo, pretendeu-se analisar as regras aplicáveis ao regime do Simples Nacional por meio do resgate da história da tributação, dos princípios tributários e seus conceitos, assim como apresentar uma descrição do regime do Simples Nacional, com destaque ao limite de faturamento, os critérios de enquadramento e os tributos que o compõe.

A interpretação Constitucional será objeto do terceiro capítulo, fundamentado na teoria dos direitos fundamentais e na teoria da argumentação jurídica de Robert Alexy, buscou-se compreender o processo de interpretação das normas constitucionais e argumentação jurídica, examinando-se as premissas e critérios de racionalidade que as decisões judiciais deveriam observar com fito de atingir coerência e adesão à decisão proferida.

O quarto capítulo terá a descrição das decisões judiciais proferidas pelo pleno do Supremo Tribunal Federal sobre o regime do Simples Nacional, com observação dos princípios expressos nos votos, do resultado da decisão para o ente federado, e a verificação da adoção da teoria apresentada no terceiro capítulo. Verificou-se, ainda, a existência de colisão entre os princípios constitucionais tributários nas decisões judiciais selecionadas, constatando se a ponderação é utilizada para solucionar tal conflito.

Nas considerações finais procura-se realizar uma síntese dos aspectos desenvolvidos ao longo do estudo, enfatizando os fatos e pressupostos que podem colaborar para discussão e solução prática das questões concretas que envolvem o regime do Simples Nacional.

Cabe ressaltar, que este estudo científico, ao levantar questões sobre a atuação do Supremo Tribunal Federal nos conflitos que envolvem o regime do Simples Nacional, mais estritamente a interpretação dos princípios constitucionais tributários, está longe de esgotar a discussão sobre

tema, sua pretensão é antes de tudo, por meio da ampliação do conhecimento, contribuir para o avanço da atuação do fisco estadual do Maranhão e daqueles que obtiverem acesso ao trabalho, com a consciência de que a melhoria da prática tributária proporcionará o desenvolvimento econômico.

2 ESTRUTURA NORMATIVA DO SIMPLES NACIONAL

Neste capítulo busca-se aprofundar a análise sobre o sistema tributário, com vista especial à estruturação do Simples Nacional. Para atingir esse propósito, propôs-se uma incursão no papel determinante da tributação para a autonomia dos entes federativos, exploram-se os fundamentos que moldaram o sistema tributário vigente. Além disso, buscou-se elucidar os conceitos fundamentais associados a este regime, destacando suas características principais.

Entende-se que compreender a tributação é fundamental para contextualizar as bases sobre as quais os princípios tributários foram edificados. Ao observar a estruturação do sistema tributário ao longo do tempo, é possível identificar as influências que moldaram as diretrizes fiscais atuais. Esse resgate contribuirá para uma apreciação mais abrangente das normas tributárias, enriquecendo a análise dos princípios constitucionais que regem a tributação.

Posteriormente, direciona-se a atenção ao regime do Simples Nacional, delineando suas características distintas. Enfatiza-se o papel crucial do limite de faturamento como critério determinante para a adesão ao regime simplificado. Além disso, abordar-se os critérios de enquadramento que orientam a inclusão ou exclusão de empresas no Simples Nacional, proporcionando uma compreensão clara dos requisitos para a participação nesse regime tributário.

Por fim, apresentam-se os tributos que compõem o Simples Nacional sem a intenção de se aprofundar as suas respectivas particularidades e implicações para as empresas optantes. Destaca-se ainda a composição do Comitê Gestor do Simples Nacional a quem compete a regulamentação deste regime de tributação. Essa análise visa fornecer uma visão abrangente do regime tributário, permitindo uma apreciação informada das implicações fiscais e orientando as decisões estratégicas das empresas em relação ao Simples Nacional.

2.1 Da autonomia federativa e o dever tributário no Brasil

Segundo Becker (1998), o dever de pagar tributos é decorrente do poder de império do Estado em razão da soberania por ele detida. A tributação é, portanto, uma ação desenvolvida pelo Estado para financiar suas funções.

Norberto Bobbio (2000) observa ao comparar o regime autocrático com o regime democrático que neste ocorre uma descentralização dos centros de poder, que se torna proporcionalmente mais difuso conforme se amplia a participação da sociedade na tomada de decisão, gerando dissensos, além de muitos conflitos. Tais fatos acabam por criar uma estrutura

social cara e dispendiosa aos cofres públicos, requerendo a cobrança de tributos cada vez mais onerosos da população.

O poder de cobrar tributos é limitado pelo direito, visto que a exigência de tributos só pode ser realizada se existir previamente disposição legal que autorize a cobrança (princípio da legalidade). Assim, pode ser exigido do contribuinte o pagamento de impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições gerais e empréstimos compulsórios se o legislador assim determinou.

O Supremo tem assentado posicionamento no sentido afastar uma atuação desproporcional do Estado quando da cobrança dos tributos, conforme se observa no voto do Ministro Celso de Mello:

A prerrogativa constitucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados (Supremo Tribunal Federal, 2014, p. 27)

Nesse sentido, Schoueri (2023) ensina que nenhum tributo pode ser criado se não for para instrumentalizar o estado no alcance do bem comum. Ao passo que, em um estado republicano, são inaceitáveis a estipulação de privilégios a uma classe ou segmento social, que seja desproporcional ou irrazoável, criado por mero capricho do legislador, em desrespeito aos limites estipulados pela CRFB/88.

Desse modo, é o bem comum que fundamenta a supremacia do interesse público, que se traduz na legitimidade do Estado para exigir de qualquer do povo o pagamento de tributos. Entretanto, essa tributação só pode existir se sua finalidade for o interesse público, ou seja, se sua destinação for para a manutenção da *res pública*.

Além disso, não basta aos entes governamentais a instituição de novos impostos, taxas e contribuições sem que exista um planejamento específico da destinação que será dada aos recursos recolhidos, pois, conforme aponta Rothbard (2010), a cobrança indiscriminada de impostos ocasiona a privação e a limitação de direitos individuais. Desse modo, uma ação que inicialmente era tida como benéfica pode se tornar mais um ponto de vulnerabilidade.

Ao criar um tributo, o legislador deve se atentar para os princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade, da progressividade, da isonomia e outros princípios que funcionam

como verdadeiras defesas individuais contra a cobrança arbitrária que o estado possa instituir (Amaro, 2023).

Nesse sentido, o legislador encontra limites no exercício da sua atividade legislativa no dever de observância das normas constitucionais, com especial dever de atenção aos princípios que sustentam o direito tributário. Assim, verifica-se que no direito tributário as normas constitucionais são fundamentais para o funcionamento equilibrado do sistema, porquanto a Constituição da República estabelece as regras básicas e princípios que estruturam a dinâmica da tributação, ao fixar diretrizes essenciais para todos os tributos.

Do contrário, a inobservância das diretrizes constitucionais resulta na instauração de um Estado arbitrário², no qual o Estado faz uso do monopólio da violência para coagir seus súditos a pagarem tributos, uma vez que “somente o estado obtém sua receita através da coerção, através da ameaça da aplicação de terríveis penalidades se o rendimento não for disponibilizado”. (Rothbard, 2010, p. 233)

Desta forma, o poder de tributar não é ilimitado. Pelo contrário, as atribuições conferidas são restringidas pela própria Lei Fundamental brasileira, por meio das limitações ali contidas, na qual se estabelece uma série de princípios que devem ser observados pelos entes, quando do exercício de competência tributária.

A CRFB/88 distribuiu a competência tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e estes entes federativos têm o poder para legislar, executar, fiscalizar e cobrar os tributos a eles designados.

Por competência tributária entende-se “a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”. (Carrazza, 2023, p.454)

Apenas o poder legislativo está autorizado a criar tributos. Logo, apenas pessoas políticas possuem competência tributária, pois há em sua estrutura representação legislativa (Paulsen, 2023). Cabe esclarecer, por sua vez, que após a criação do tributo pelo poder legislativo não há que se falar em competência tributária, mas tão somente em capacidade ativa, ou seja, aquele que na relação jurídica tributária pode fiscalizar e cobrar o tributo.

A autonomia financeira dos Estados, Distrito Federal e Municípios depende do bom

² Rothbard (2010, p. 243) destaca que o estado funciona como “uma organização criminosa coerciva que subsiste através de um sistema regularizado de impostos-roubo de grande escala, e que sai impune manobrando o apoio da maioria”.

funcionamento do pacto federativo, que se traduz na existência de competências próprias que lhes garantem o direito de criar e recolher impostos, taxas e contribuições de melhoria. Cumpre apontar que a centralização dos recursos financeiros na União inviabiliza a existência do federalismo (Bezerra, 2022).

Destacam Bernardes e Gontijo (2023, p. 10) que:

Para que um ente federado seja considerado autônomo, na essência da doutrina constitucional e federalista, deve o mesmo ser dotado de autogoverno político-administrativo, autogoverno legislativo e autogoverno financeiro. Ao fim e ao cabo, todas as autonomias e a própria essência do Estado dependem da existência da autonomia financeira: sem acesso ao dinheiro e sem os instrumentos para que esse dinheiro seja gasto, não existe a possibilidade de direitos tuteláveis e não existe a possibilidade de governo.

Sendo assim, o pacto federativo desenhado na Lei Fundamental brasileira, segundo o qual a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel de Estados e Municípios e do Distrito Federal, que devem funcionar de forma harmoniosa e autônoma, depende essencialmente do respeito à distribuição de competências também prevista no texto constitucional, visto que são os recursos financeiros que garantem a cada um dos entes federados o cumprimento de suas obrigações.

Além disso, importa dizer que o desenho republicano não prevê hierarquia³ entre a União, Estados e Municípios. Todos são autônomos e possuem suas próprias competências que, algumas vezes, são complementares, outras exclusivas. No entanto, para conseguirem cumprir o pacto que se estabeleceu entre os indivíduos e o Estado, cada ente deve dispor de recursos capazes de financiar as atividades e serviços públicos que estão sob sua guarda.

Ademais, é conveniente esclarecer que o artigo 24 da CRFB/88 assegura a função legislativa concorrente no direito tributário, cabendo à União limitar-se ao estabelecimento de normas gerais. De acordo com Silva (2019) a CRFB/88 elegeu a competência concorrente não-cumulativa, visto que foi fixado o campo material sobre o qual um determinado ente pode editar normas gerais, cabendo aos demais entes apenas editarem normas suplementares.

Neste ponto, salienta-se que não há hierarquia entre as leis tributárias federais, estaduais,

³ As normas gerais em matéria de legislação tributária só podem explicitar o que está implícito na Constituição da República. Não podem inovar, mas apenas declarar. Neste sentido Lins (2019, p. 260) defende que “as pessoas políticas não têm autorização normativa para ultrapassarem as delimitações constitucionais”, em atenção ao atributo da inalterabilidade. Para Bernardes e Gontijo (2023, p. 4) as “normas gerais são elementos aptos a cristalizarem uma ideia fundamental: o regime democrático subsiste somente em razão de consensos, e estes são intrinsecamente provisórios”.

distritais e municipais, pois uma não retira validade da outra, cada ente atua dentro de suas próprias competências. Ou seja, todas têm sua validade e legitimidade respaldadas diretamente pela Constituição. (Costa, 2023)

Uma lei ordinária será hierarquicamente inferior à lei complementar quando seu fundamento for retirado desta. Conforme esclarecimento prestado por Canazaro.

Com relação ao problema da superioridade ou não da lei complementar frente à lei ordinária, destacamos que a hierarquia entre os instrumentos pode ou não ser caracterizada, de acordo com a existência do fundamento de validade. No caso, a lei complementar somente será superior à ordinária quando forem estabelecidas, pela primeira, as diretrizes formais ou materiais a serem observadas pela segunda. Outras leis complementares, as quais não fundamentam a validade de normas diversas, bem como as que possuem a referida atribuição por uma questão meramente de quórum, não possuem superioridade alguma, podendo, conforme o caso, inclusive ser alteradas ou revogadas por leis ordinárias. (Canazaro, 2005, p. 110)

Assim, fica evidente que a hierarquia não é condição elementar entre as normas com status de lei complementar e lei ordinária, a sua constatação depende de prévia análise do caso concreto.

Contudo, Machado (2017) discorda de tal posicionamento e assevera que no ordenamento jurídico vigente a lei complementar tem hierarquia superior à lei ordinária, visto que esta não tem poderes para alterar as disposições daquela. Considerando infeliz a decisão do STF que, no âmbito da COFINS, julgou válida a alteração de dispositivos de lei complementar por meio de lei ordinária.

Ademais, cabe ao Congresso Nacional a edição de lei complementar de direito tributário com alcance nacional⁴, quando da concretização da competência típica da União, que na qualidade de pessoa política tem a possibilidade de elaborar normas gerais federais.

A história de tributação no Brasil desenvolve-se com a chegada dos portugueses no novo território. A cobrança de tributos ocorre basicamente sobre a exportação de pau brasil e outras mercadorias e o pagamento era realizado por meio da entrega de indígenas que seriam enviados a Portugal. (Boff, 2005).

Neste cenário, destaca-se que a obrigação de pagar tributos era norteadada pela lei dos mais fortes, que segundo sua conveniência determinavam de quem e quanto seria cobrado em cada operação. Essa situação que ocasionava excesso de cobrança, bitributação e até o confisco.

⁴ Compreende-se lei nacional aquela que se destina a todos os entes federados, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, trata-se de lei que está a serviço da Federação. Por outro lado, uma Lei Federal é elaborada para aplicação à uma única pessoa política, em função de sua competência residual ou privativa, delineada no texto Constitucional. Canazaro (2005).

No entanto, Baleeiro (2010) destaca que o constitucionalismo contemporâneo se debruça sobre questões jurídicas concretas, que impõem ao estado o dever de instaurar uma ordem social e econômica justa, com menor grau de desigualdades, permitindo assim, que os indivíduos possam desenvolver dignamente suas personalidades. Ou seja, as ações do Estado estão limitadas pelos direitos e garantias instaurados pela CRFB/88.

Partindo da perspectiva de um sistema de poderes⁵, é possível aferir que o direito funciona como um compromisso, que ganha relevos de garantia na medida em que reúne instrumentos concretos para sua efetivação. (Gomes, 2016)

No mesmo sentido aduz Sen (2000), que a capacidade de funcionamento dos indivíduos está fortemente relacionada ao grau de privação aos quais eles estão submetidos, tais como ausência de educação, dificuldade de acesso à saúde, convivência com doenças curáveis, desemprego. Obstáculos esses que exigem do Estado uma atuação firme no combate e redução dessas mazelas sociais que assolam as camadas mais pobres da população.

Relembrando Nabais (2007), o dever de pagar tributo é justificável por funcionar como um mecanismo de concretização da dignidade humana, já que todos os direitos demandam recursos públicos, de uma forma ou de outra, e a tributação revela-se um meio democrático de financiamento desses direitos. Nas palavras do autor, “o que, atenta a razão de ser do estado, que é realização da pessoa humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento dessa realização.” (Nabais, 2007, p. 164)

Além disso, ao lecionar sobre a ordem econômica da CRFB/88, Cavalcanti (2015, p.18), ressalta que seu fundamento é oriundo de:

Uma avançada proposta jurídica de adequação do viés social-democrático mediante a implantação da justiça social concomitantemente ao interesse de evolução do capitalismo, no sentido da promoção do direito subjetivo de propriedade, da livre concorrência e da livre iniciativa.

Portanto, compreender e discutir o sistema tributário brasileiro torna-se fundamental para proposição de melhorias e identificação de falhas no seu funcionamento. Uma vez que se observam ameaças constantes ao pacto federativo, traduzindo-se em enfraquecimento da autonomia política, administrativa e financeira dos entes federados.

A vida em sociedade requer a existência de uma entidade com poderes superiores, que lhe

⁵ Sistema formado pelos poderes executivo, judiciário e legislativo, para maior aprofundamento ver Gomes (2016).

permitam estipular regras de conduta, cristalizadas por meio dos ordenamentos jurídicos, que no caso do Brasil, revela-se na CRFB/88. Esta optou pela federação como forma de Estado. Diante disso, o estado federal necessita de receitas para custear as atividades que garantem a ordem e o bem-estar social da população. Como citado anteriormente, a República do Brasil fez opção pela federação, ou seja, pela descentralização do poder em unidades autônomas. (Carvalho, 2016)

Diante da necessidade de arrecadar receitas, cada pessoa política foi contemplada com competências tributárias que lhe permite criar, cobrar, fiscalizar e arrecadar receitas públicas para a manutenção das obrigações também estipuladas pela Lei Fundamental brasileira.

À União couberam os seguintes tributos: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), Empréstimo Compulsório, Contribuições Especiais, contribuições e impostos residuais. Ademais, assim como Estados, Distrito Federal e Municípios, tem ainda competência para instituir taxas, contribuições de melhorias e contribuições para custear o regime previdenciário.

Aos Estados, por sua vez, foi dado o poder de criar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) e Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Aos municípios foi dada a possibilidade de exigir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

A União foi contemplada com maior número de tributos, aumentando seu poder de arrecadação e o consequente poder de organização da federação. Dados da Secretaria do Tesouro Nacional-STN (2023) demonstram que, em 2022, os encargos tributários cobrados pela União representaram 22,78% do Produto Interno Bruto do Brasil. Os tributos que isoladamente geram mais caixa para a União são: o Imposto sobre a renda retido na fonte-IRRF (4,21%), o Imposto sobre a renda de pessoa jurídica-IRPJ (2,84%) e a Contribuição para o financiamento da seguridade social-COFINS (2,74%).

A observação desses dados permite concluir que as receitas da União são oriundas de impostos que incidem basicamente sobre renda, com foco principal na tributação da renda das pessoas físicas.

Apesar da concentração de tributos na União, o constituinte originário estabeleceu mecanismos de transferência de receitas para Estados e Municípios, a exemplo da receita arrecadada pela instituição do IPI, IRPF e ITR. No entanto, a União vem desenvolvendo ações com objetivo de aumentar a arrecadação de receitas por meio de contribuições, uma vez que não tem o dever de dividir essa receita com os demais entes da federação (Boff, 2005).

Destaca-se que a União recebeu diversas competências que lhe permitem arrecadar um grande volume de receitas, no entanto, esse poderio econômico vem acompanhado de responsabilidades por caber à União criar e executar políticas que equilibrem o desenvolvimento social e econômico em todo o território nacional. (Paulsen, 2023).

Tabela 1: Carga Tributária de Estados e Municípios

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2021	2022	2021	2022
Carga Tributária Bruta Total - Governos Estaduais ^{1/}	794.328	851.408	8,93%	8,59%
Impostos	748.887	801.043	8,42%	8,08%
Impostos sobre a propriedade	65.963	78.542	0,74%	0,79%
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU	1.221	1.218	0,01%	0,01%
Imposto sobre Trans. "Inter Vivos" de Bens e de Dir. Reais sobre Imóveis - ITBI	651	521	0,01%	0,01%
Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Bens e Direitos - ITCD	12.330	12.874	0,14%	0,13%
Imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA	51.762	63.928	0,58%	0,64%
Impostos sobre bens e serviços	682.924	722.502	7,67%	7,29%
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	657.928	692.147	7,39%	6,98%
Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	2.206	2.639	0,02%	0,03%
Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública	232	226	0,00%	0,00%
Taxas administrativas	22.553	27.486	0,25%	0,28%
Outros impostos sobre bens e serviços	4	4	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	45.441	50.364	0,51%	0,51%
Contribuições para o RPPS	45.441	50.364	0,51%	0,51%
Carga Tributária Bruta Total - Governos Municipais ^{2/}	195.928	232.134	2,20%	2,34%
Impostos	178.178	210.008	2,00%	2,12%
Impostos sobre a propriedade	75.254	84.218	0,85%	0,85%
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU	54.678	63.109	0,61%	0,64%
Imposto sobre Trans. "Inter Vivos" de Bens e de Dir. Reais sobre Imóveis - ITBI	20.207	20.739	0,23%	0,21%
Outros impostos sobre a propriedade	369	370	0,00%	0,00%
Impostos sobre bens e serviços	102.924	125.789	1,16%	1,27%
Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	86.488	107.218	0,97%	1,08%
Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública	11.672	12.555	0,13%	0,13%
Taxas administrativas	4.764	6.016	0,05%	0,06%
Outros impostos sobre bens e serviços	0	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	17.750	22.126	0,20%	0,22%
Contribuições para o RPPS	17.750	22.126	0,20%	0,22%

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2023)

Nos Estados o principal tributo é o ICMS, que corresponde a mais de 80% da arrecadação estadual. E com esse poder arrecadatório, vislumbra-se o potencial de geração de conflitos entre os diferentes estados brasileiros em busca de uma maior fatia dessa receita.

É comum a instauração de guerra fiscal entre os entes para a atração de empresas para seu território, visando gerar empregos, aumentar a circulação de riquezas e a consequente receita tributária decorrente do pagamento de tributos. Todavia, para conseguir tal proeza são concedidos

às empresas incentivos fiscais, como redução de base de cálculo, deferimentos, isenção de impostos, entre outros, o que muitas vezes pode inviabilizar justamente a cobrança de tributos necessários à administração pública para a prestação de serviços públicos essenciais para a população (Boff, 2005).

Os municípios, no geral, são caracterizados pela dependência de transferência de recursos realizada pela União e pelos Estados. Verifica-se exceção a essa regra as capitais dos estados que contam com certo grau de desenvolvimento do mercado local, nestes municípios o ISS é o imposto mais relevante (Reis; Costa; Silveira, 2013).

Foram apresentadas as competências tributárias de cada ente federado, que são verdadeiros instrumentos de concretização de sua autonomia. Contudo, as competências tributárias recebidas por cada uma das pessoas políticas não são ilimitadas. Segundo Baleeiro (2010) a limitação ao poder de tributar é feita no próprio texto constitucional, com especial destaque ao artigo 150, nele é possível encontrar os princípios norteadores da tributação.

Feitas as devidas considerações, no próximo tópico, analisa-se o regime do Simples Nacional, considerando que do ponto de vista empresarial, o legislador para adequar os encargos tributários à realidade econômica dos pequenos negócios, preservando o equilíbrio na distribuição das receitas tributária entre os entes federados, fez constar no texto constitucional a norma programática, que fundamentou a criação de um regime único de arrecadação conjugado com o tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte.

2.2 O Simples Nacional na Constituição da República de 1988: a concretização do tratamento favorecido.

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, reduzido à nomenclatura de Simples Nacional, criado a partir da edição da Lei Complementar 123 de 2006, não teve uma implementação pacífica, tendo diversos parlamentares contrários à sua instituição, conforme aponta Marins e Bertoldi (2007).

Essa resistência fundava-se primeiro no entendimento de que o Congresso Nacional estaria usurpando as competências dos entes federados, ao reunir diversos tributos que deveriam incidir sobre o faturamento das empresas optantes pelo regime. Desse modo, o legislador estaria

alterando as bases de incidência dos impostos e contribuições que compõem o regime simplificado, alterando arbitrariamente as competências tributárias previstas na Constituição da República, o que representaria um severo enfraquecimento do pacto federativo.

Visto que não é uma tarefa fácil reunir oito tributos diferentes, incluído o ICMS⁶, com características diversas de apuração (débito e crédito x faturamento) e recolhimento (entrada e saída), sem que houvesse renúncia recíproca entre entes da Federação e optantes do Simples Nacional.

Outros importantes pontos de rechaçamento do novo regime, residia ainda nas seguintes questões, conforme apontam Cunha e Esteves (2016) municípios e estados tinham receio de ter suas competências legislativas restringidas pela União; havia a percepção da inflexibilidade dos critérios de adesão ao Simples Federal; a difícil aproximação do regime às diferenças econômicas em território nacional; crescente constatação da ineficiência do regime na desoneração dos pequenos empreendimentos empresariais.

Contudo, apesar de todas as intempéries iniciais, Alexandrino e Paulo (2011) assinalam que o regime do Simples Nacional já está consolidado e é amplamente aceito pelo mercado e pelas instituições do Estado. Cabendo às empresas verificarem em cada caso, se é benéfico ou não a adesão ao regime, visto que ele é opcional.

Foi com o advento da Emenda Constitucional n.º 42, do dia 19 de dezembro de 2003, que se estabeleceram as bases do atual tratamento favorecido ofertado no mercado. Entre as principais modificações⁷, destaca-se o artigo 37, o qual aduz o seguinte:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (Brasil, 1988, p.26)

⁶ Considerando que o ICMS desde o nascedouro sempre promoveu, dentre todos os tributos, graves distorções nas regiões brasileiras, principalmente nos grandes centros produtores (Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo) e nos marcadamente consumidores (Norte, Nordeste e Centro-Oeste, incluído o Espírito Santo)

⁷ Ademais, a mesma emenda incorporou no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT uma importante regra: Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição (Brasil, 1988, p. 155)

Assim, nesse contexto, ocorreu a promulgação da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, revogando o anteriormente vigente⁸, assim como todos os previstos em leis estaduais, distritais e municipais.

Nesse sentido, Cunha e Esteves (2016) asseveram que o novo estatuto foi elaborado a partir da influência de diversos ramos do direito, empresarial, trabalhista, econômico, administrativo, e essencialmente tributário.

Segundo Fabretti (2019, p. 147), “a Lei Complementar n.º 123 de 2006 tratou de estabelecer uma sistemática, ou melhor, um conjunto de procedimentos que procuram simplificar as obrigações principais e acessórias das empresas que facultativamente resolvem aderir ao regime”. Na mesma linha de raciocínio, Santiago (2013, p. 27) afirma que:

O Simples Nacional é um instrumento de política econômico-tributária determinado constitucionalmente, visando favorecer a microempresa e a empresa de pequeno porte pela instituição de um regime diferenciado e unificado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos dos três níveis de Governo — União, Estados e Municípios.

Compreende-se como uma política econômica por simplificar os procedimentos para abertura e fechamento de empresas, além de reduzir as obrigações trabalhistas e previdenciárias das organizações, resultando em maior número de negócios regulares e a oferta de empregos formais.

Para Pessôa, Costa e Maccari (2016), o tratamento desigual oferecido aos optantes pelo regime do Simples Nacional é decorrente da importância que essas empresas têm no mercado, seja na oferta de bens e serviços em regiões de desinteresse das grandes corporações, seja pela geração de empregos.

Ao decidir aderir a esta nova sistemática, as empresas são obrigadas a respeitar as regras previstas na LC n.º 123/2006, na resolução n.º 140/2018 do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) e nas portarias de cada ente federado a respeito do imposto ou contribuição de sua competência (Receita Federal do Brasil, 2023).

⁸ Quanto ao Simples Federal Marcos Lima e Morais Lima (2016) destacam que ele se preocupou basicamente com as questões tributárias de âmbito federal, revelando incapaz de concretizar completamente a previsão do artigo 179 da CRFB/88, por isso, a necessidade de criação do regime especial mais abrangente.

Para melhor ilustrar o ponto, o Ministro Edson Fachin esclarece que a opção pelo regime do Simples Nacional é facultativa, sendo assim, não há obrigatoriedade de adesão por parte das empresas. Logo, os optantes pelo regime simplificado fizeram uso do livre arbítrio para adentrar à sistemática do regime, devendo “arcar com o bônus e o ônus dessa escolha empresarial” (STF, 2021, p. 2).

Porém, rotineiramente a confusão entre os regimes tributários torna-se fonte de controvérsias, pois as empresas buscam ampliar os benefícios disponibilizados pelos entes, na tentativa de criar um regime híbrido no qual elas possam dispor tanto do incentivo existente no regime geral quanto do regime do Simples Nacional, o que só é permitido se previsto em lei. Portanto, a instituição de benefícios dentro do regime do Simples Nacional deve se dar por meio de lei específica⁹.

Para exemplificar essa questão, pode-se citar a isenção concedida para as mercadorias utilizadas massivamente no combate, prevenção, enfrentamento e contingenciamento da COVID-19, doença infecciosa causada pelo novo Coronavírus (SARS-CoV-2), no estado do Maranhão, por meio das Leis n.º 11.251 de 1º de abril de 2020 e 11.256 de 27 de abril de 2020, foram concedidas isenções de ICMS sobre a venda de luvas médicas, hipoclorito de sódio 5%, álcool 70%, máscaras médicas entre outras mercadorias e equipamentos (Procuradoria Geral do Estado, 2022).

⁹ A Constituição da República de 1988, no seu artigo 94, excluiu os regimes especiais existentes após a publicação da Lei Complementar 123/2006, inclusive os incentivos fiscais. Sendo assim, somente legislação específica das pessoas políticas podem conceder incentivos, conforme pode ser visto no excerto transcrito abaixo:

Art.18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo observado o disposto no § 15 do art3º. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016)

§ 20. Na hipótese em que o Estado o Município ou o Distrito Federal concedam isenção ou redução do ICMS ou do ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos na forma do § 18 deste artigo será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma definida em resolução do Comitê Gestor.

§ 20-A A concessão dos benefícios de que trata o § 20 deste artigo poderá ser realizada: (Incluído pela Lei Complementar nº 128 de 19 de dezembro de 2008) mediante deliberação exclusiva e unilateral do Estado, do Distrito Federal ou do Município concedente; (Incluído pela Lei Complementar nº 128 de 19 de dezembro de 2008)

§ 20-BA União, os Estados e o Distrito Federal poderão em lei específica destinada à ME ou EPP optante pelo Simples Nacional estabelecer isenção ou redução de COFINS, Contribuição para o PIS/PASEP e ICMS para produtos da cesta básica discriminando a abrangência da sua concessão (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Diante desse benefício fiscal, verificou-se que algumas empresas, optantes pelo regime do Simples Nacional, ao declararem o faturamento no PGDAS_D¹⁰, informaram a isenção de ICMS sobre o faturamento referente a vendas de produtos enquadrados na referida lei. A administração tributária maranhense, por sua vez, julgou tal classificação como indevida, tendo em vista a ausência de lei específica informando que a isenção concedida pelo Maranhão se estende às empresas do Simples Nacional.

Assim, o entendimento firmado foi que as isenções concedidas nas leis citadas acima são aplicáveis apenas ao regime geral, pois o Código Tributário Nacional prever que o instituto da isenção é interpretado de forma literal, assim não caberia ampliação do benefício aos optantes do Simples Nacional.

No entanto, Carrazza (2023) aponta um contrassenso nessa interpretação da lei, visto que, se o legislador deixou de exigir determinado imposto de uma média ou grande empresa, não há que se falar em compelir a microempresa e empresa de pequeno porte a pagar tal imposto, pois nessa situação há um claro desfavorecimento dos optantes do regime do Simples Nacional.

De outro modo afirma o Ministro Luiz Fux que quando o contribuinte faz adesão ao regime do Simples Nacional:

O mesmo assume que determinadas particularidades das operações que desempenha não sejam levadas em conta pelo Fisco, em troca de obter um regime tributário favorecido. Entretanto, caso constate que, na prática, a adoção pelo regime simplificado não lhe favorece, sendo mais vantajosa a manutenção do regime constitucional normal de recolhimento de tributos, basta que o contribuinte requeira a sua exclusão do regime ou, caso não tenha feito a adesão ainda, que simplesmente opte por não fazê-lo. (STF, 2020b, p.42)

A análise da conveniência de aderir ao regime simplificado revela-se, desse modo, fundamental para a efetiva redução dos encargos tributários ofertadas pelo Simples Nacional. Portanto, cabe as empresas realizarem o planejamento tributário que lhes permitam verificar as vantagens e desvantagens do regime para a atividade comercial que se deseja desenvolver.

Além disso, as empresas precisam atender a todos os requisitos para se beneficiar do tratamento favorecido. A ausência de planejamento tributário pode acarretar prejuízos facilmente evitáveis.

¹⁰ O Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - PGDAS-D está disponibilizado no portal do Simples Nacional, neste sistema os contribuintes calculam o valor mensal dos tributos devidos.

Outro ponto a ser observado é que a Lei Complementar 123/2006 é a concretização da norma programática prevista nos artigos 146, III, d, 170, IX, e 179, *caput*, da CRFB/88. Esta concretizou as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte por meio do Regime Simplificado do Simples Nacional (Brasil, 1988). Desta forma, torna-se o principal instrumento legislativo de ordenação das regras do Simples Nacional.

Além disso, o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte é inegavelmente um importante mecanismo de incentivo ao empreendedorismo no Brasil, considerando que a LC n.º 123/2006 estabelece as normas gerais relacionadas ao tratamento diferenciado e favorecido que a União, Estados, Distrito Federal e municípios devem aplicar às micro e pequenas empresas, principalmente no que diz respeito a:

- a) Instituição de regime único de apuração e recolhimento, que engloba os impostos e contribuições de União, estados e municípios;
- b) Quando do cumprimento das obrigações previdenciárias e trabalhistas;
- c) Quando da participação em licitações realizadas pelo poder público, na qual terão preferência;
- d) Acesso ao crédito e ao mercado.

Embora, Pessôa, Costa e Maccari (2016) registrem que a intervenção governamental na economia, tende a não resolver as falhas de mercado. Os autores assumem algumas premissas sobre quais analisam a eficiência da intervenção no domínio econômico para favorecer as pequenas empresas sob os seguintes aspectos:

- 1 – Econômico: traduz-se em alto custo de operação e falta de economia de escala, no caso de intervenção, o governo estaria privilegiando negócios não competitivos, resultando em alto custo social;
- 2 – Administrativo: identifica-se a partir da falta de planejamento e organização das atividades empresariais, profissionais sem qualificação adequada. Resultando em uma visão de curto prazo que não colabora para o crescimento e manutenção da atividade.

Sendo assim, justificar uma intervenção tendo como pretexto um desses aspectos é simplório demais, segundo os autores a intervenção ganha sentido quando busca “promover o desenvolvimento econômico, promover o equilíbrio entre regiões do país ou fazer justiça distributiva”. (Pessôa; Costa; Maccari, 2016, p. 348)

Quanto a esse aspecto, Cavalcanti (2015, p. 17) esclarece que:

A ordem econômica brasileira atual é fruto de um conjunto de transformações sociais e institucionais historicamente pautadas por formas de Estado que se delinearam desde uma concepção liberal até uma estrutura de viés mais intervencionista, inclusive totalitário, chegando ao que hoje entendemos como um Estado de Intervenção Necessária.

Logo, a ordem econômica molda-se para oferecer autossuficiência para os cidadãos, por meio da criação de políticas públicas que ampliam a oferta de empregos e melhoram a distribuição da renda. Elementos essenciais para a redução dos níveis de pobreza instalados no Brasil. Ribotta (2010) faz um diagnóstico da pobreza nos países da América Latina, e observa que nos últimos 50 anos a situação foi agravada por crises econômicas que contribuíram para uma maior concentração de renda e aumento de desigualdade na região.

De acordo com Abisuga-Oyekunle, Patra e Muchie (2019), as Nações Unidas colocaram a redução da pobreza no topo da agenda de desenvolvimento internacional após a adoção dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODMs), tendo as pequenas e médias empresas papel reconhecidamente fundamental na geração de empregos e no combate das privações imposta pela falta de recursos.

Sendo de extrema importância que o sistema de poderes atue em cooperação para incentivar e acelerar o processo de eliminação da miséria, a qual parte substancial da população está submetida. Nesse sentido, o Simples Nacional revela-se um instrumento capaz de contribuir substancialmente para a solução desse problema, visto que são os empreendedores com baixo capital e localizados em regiões periféricas os abrangidos por essa sistemática de simplificação.

Khan (2018) registra que o empreendedorismo é um dos insumos mais importantes no desenvolvimento econômico de um país pelo qual gera novos empregos e traz inovação. Embora a contribuição em termos de produção não seja relevante para o PIB do país. E completa, asseverando que os pequenos empreendimentos são indispensáveis para a sobrevivência das grandes empresas.

Nesse contexto, aponta-se que o tratamento diferenciado e favorecido¹¹ para as microempresas e para as empresas de pequeno porte considerou a discussão em torno do tratamento adequado a ser atribuído às cooperativas. Apesar de prevista na constituição desde sua

¹¹ O artigo 179 da CRFB/88 faz referência apenas ao tratamento diferenciado, sem qualquer menção ao tratamento favorecido.

promulgação, a lei complementar destinada à regulamentação do tratamento adequado ainda não foi criada (Costa, 2019).

Segundo Carvalho (2012, p. 53) “quando a Constituição Federal diz adequado, quer dizer que é um tratamento mais brando, mais compatível com o papel relevante que as cooperativas prestam no contexto social. Contudo, Castro (2017, p. 142) aponta para a “altíssima carga de imprecisão, vaguidade e atormenta os doutrinadores que se dedicam ao estudo deste assunto”.

O STF, por sua vez, entende que o tratamento adequado é direcionado ao ato cooperativo, ou seja, não se deve afastar a incidência dos tributos sob alegação de imunidade tampouco isenção. É o que se verifica no teor dos RE n.º 599.362-RJ e RE n.º 598.085-RJ:

A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. [...]. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais (STF, 2015, p.1)

Embora Costa (2019, p.21–22), discorde desse posicionamento argumentando que:

A definição de ato cooperativo trazido pela lei especial, em seu artigo 79, e utilizado pelos tribunais não reflete a real necessidade das cooperativas e, além disso, fica muito distante do sistema constitucional brasileiro. (...) para que uma cooperativa atinja o seu fim para o qual foi criado, não é possível que ela não tenha que fazer negócios com terceiros não associados. O que deve ocorrer, portanto, é uma ampliação do conceito de ato cooperativo.

Registra-se que diante da mudança de cenário econômico com o crescimento de novas atividades econômicas e uma grande variedade de pequenos negócios, as políticas públicas que antes tinham uma abordagem setorial, passaram a ser mais abrangentes para ampliar sua cobertura para atender às necessidades dos diferentes e diversificados empreendimentos, não mais organizados em cooperativas.

Os novos empreendedores reclamavam não apenas por um tratamento adequado, mas um tratamento favorecido em comparação ao regime geral, e o resultado disso, foi a introdução no ano de 2003 da alínea d no inciso III do artigo 146 da CRFB/88. Hoje modificado pela Emenda Constitucional 132/2023. Neste sentido aponta-se que parte das previsões contidas da LC 123/2006

foi estendida às cooperativas, conforme pode ser observado no artigo 34 da Lei n.º 11.488/2007(Costa, 2019).

Ademais, dando continuidade ao estudo, verifica-se que abaixo da LC n.º 123/2006 estabeleceu-se a Resolução n.º 140/2018 do Comitê Gestor do Simples Nacional que especifica com maiores detalhes a operacionalização do regime simplificado, apontando o momento de recolhimento dos tributos, as operações abarcadas, declaração do PGDAS_D e as condições para sua retificação. (Brasil, 2018)

Desse modo, é salutar as empresas que desejam entrar no regime que conheçam o teor dessas duas legislações, pois o conhecimento extraído do texto delas poderá evitar uma série de transtornos nas operações diárias e principalmente no cumprimento de suas obrigações tributárias.

Quanto a isso, Martins (1997) assinala que o tratamento simplificado anunciado pelo novo regime não é de fácil percepção, é necessário um aprofundamento nos incisos da LC 123/2006 para se observar as facilidades introduzidas pelo legislador.

Dessa forma, o Simples Nacional nasce não só da necessidade de concretização da norma constitucional, mas também de fazer frente às questões sociais e econômicas que contribuem para uma competição empresarial mais justa e igualitária. Com efeito, o Simples Nacional surge:

Devido à sua menor capacidade econômica, em face dos demais agentes econômicos, micro e pequenas empresas são mais vulneráveis a sofrer abusos de poder na disputa do mercado. Por outro lado, é assente o relevante papel desempenhado pelos pequenos empresários na geração de empregos, na diminuição das desigualdades sociais e regionais e mesmo no desenvolvimento de novas tecnologias nacionais (Sotto, 2007, p. 54).

Assim, tendo em vista a amplitude de cobertura do regime do Simples Nacional, estudá-lo significa adentrar no universo de mais de 90% das empresas brasileiras responsáveis pela geração de empregos, desenvolvimento econômico e execução de atividades passíveis de tributação e geração de caixa para União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios que podem fazer uso dessas receitas tributárias para atender a necessidades públicas da população brasileira tais como oferta de escola, hospitais, saneamento básico entre outros. (SEBRAE, 2022).

De acordo com Aremu e Sidikat (2011), a classificação de uma empresa como pequena ou microempresa depende substancialmente dos propósitos que as políticas públicas governamentais, destinadas a esse setor, desejam atender, ou seja, a definição de Pequena e Microempresa não é universal. Contudo, em geral, são utilizados critérios como o investimento de

capital em instalações e máquinas; número de empregados; e volume de produção ou volume de negócios.

Nesse sentido, Marcos Lima e Morais Lima (2016) ponderam que as empresas que desejam fazer opção pelo Simples Nacional devem atentar para os seguintes pontos: limite de faturamento, a atividade desenvolvida, a forma de constituição da empresa e a composição societária.

O artigo 3º da LC 123/2006 define os valores de receita bruta que caracterizam um ME ou EPP. Consideram-se microempresas aquelas que apresentam faturamento anual de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e empresas de pequeno porte aquelas que obtêm um faturamento anual superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) até o limite de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (Brasil, 2006).

Esses valores podem brevemente sofrer alteração, tendo em vista que no Congresso Nacional tramita o Projeto de Lei n.º 108/2021 que, em conjunto com o projeto substitutivo (PRL n.º 1), estipula novos limites de faturamento anuais para as microempresas, empresas de pequeno porte e microempreendedor individual, a saber.

O Projeto de Lei visa alterar Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, para permitir o enquadramento como Microempreendedor Individual (MEI) de pessoa com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 130.000,00 (cento e trinta mil reais), o limite atual é R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), assim como para permitir que o MEI contrate até 2 (dois) empregados. A microempresa passaria de 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) para R\$ 415.800,00 (quatrocentos e quinze mil e oitocentos reais), enquanto as empresas de pequeno porte teriam como limite absoluto a receita anual de R\$ 8.316.000,00 (oito milhões, trezentos e dezesseis mil reais).

Quanto aos novos limites de faturamento, a comissão de Finanças e Tributação sustenta que:

O efeito fiscal líquido esperado deverá ser positivo em razão da formalização, promovida pelas propostas de ampliação do escopo de enquadramento, não apenas de vínculos empregatícios, mas dos próprios microempreendimentos que não se mostrariam viáveis com as maiores exigências decorrentes da formalização como Microempresas, em especial a tributação do Simples Nacional em valores proporcionais à receita bruta mensal. (Brasil, 2021, p. 5).

Considerando o potencial que as microempresas têm de gerar postos de empregos e o alcance de atividades econômicas que podem ser desenvolvidas dentro do regime favorecido, é compreensível a formulação de políticas abrangentes e apropriadas para encorajar, apoiar e financiar o estabelecimento de pequenos negócios, pois segundo Aremu e Sidikat (2011, p. 201) “as pequenas e médias empresas aceleram a taxa de desenvolvimento socioeconômico de muitos países, especialmente os países em desenvolvimento”, como o Brasil.

Percebe-se então a preocupação do legislador em adequar os limites de faturamento à realidade do mercado de capital, visto que a inflação obriga o empresário a realizar constantes aumentos de preços, o que por vezes desemboca em um faturamento que supera o limite do Simples Nacional, ocasionando sua exclusão (Brasil, 2006).

Mas o faturamento é apenas uma variável que determina a entrada e permanência no regime simplificado, que deve ser observado em conjunto com a atividade que se deseja empreender.

Não sem razão, Marins e Bertoldi (2007) registram que o regime jurídico instituído pela Lei Complementar 123/2006 é uma das principais “reformas tributárias” já realizadas após a promulgação da CRFB/88. Isso diz respeito ao regime que abrange a base da pirâmide empresarial do Brasil. Por isso, os autores reconhecem que estamos perante uma lei que, apesar de suas limitações, representa um avanço no trato da questão social, econômica e jurídica que envolve milhares de empresas brasileiras.

A CRFB/88 prevê que o regime simplificado não é obrigatório, logo, cada empresa pode fazer seu planejamento tributário e verificar se sua atividade empresarial será beneficiada pelas normas estabelecidas na Lei Complementar 123/2006.

Entretanto, Santiago (2013) ressalta que, além de verificar se a sistemática é favorável, é preciso também analisar se a atividade empreendida pode ser desenvolvida no âmbito do Simples Nacional, pois o artigo 17 da LC 123/2006 estabelece, expressamente, que algumas atividades não podem ser incluídas no regime¹².

12 Conforme pode ser percebido no teor do artigo 17 da Lei Complementar 123/2006: Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management) ou compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) ou que execute operações de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito, exclusivamente com recursos próprios, tendo como contrapartes microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive sob a forma de empresa simples de crédito;

Neste ponto, destaca-se, entretanto, que existem vedações absolutas que impedem a empresa de usufruir de qualquer benefício previsto para o regime simplificado e também impedimentos parciais que apenas restringem o acesso a determinados privilégios, tais como o previsto no inciso II do artigo 17, que impede a empresa que tenha sócio no exterior de recolher os tributos na forma do Simples Nacional, mas isso não a impede de ter preferência na participação de licitações por se enquadrar como microempresa, desde que atendidos os demais requisitos.

Aponta-se que rotineiramente o Comitê Gestor do Simples Nacional realiza a atualização das atividades que podem ser enquadradas neste regime. Por isso a necessidade das empresas ficarem atentas quanto à LC n.º 123/2006 e suas atualizações. O fato de o regime MEI estar vinculado ao Ministério do Desenvolvimento e o Simples Nacional ao Ministério da Fazenda pode ocasionar ainda mais mudanças.

Quanto aos tributos abrangidos pela sistemática do Simples Nacional, têm-se impostos e contribuições de competência de todos os entes federativos, ou seja, da União, dos Estados, do

-
- II - que tenha sócio domiciliado no exterior;
 - III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
 - V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
 - VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;
 - VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
 - VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
 - IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;
 - X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
 - a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
 - b) bebidas não alcoólicas a seguir descritas:
 - 2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
 - 3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;
 - 4 - cervejas sem álcool;
 - c) bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por:
 - 1. micro e pequenas cervejarias;
 - 2. micro e pequenas vinícolas;
 - 3. produtores de licores;
 - 4. micro e pequenas destilarias;
 - XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
 - XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.
 - XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.
 - XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível. (Brasil, 2006, p. 8)

Distrito Federal e Municípios, segundo previsão do artigo 13 da LC 123/2006, demonstrado na tabela abaixo:

Tabela 2: Tributos incluídos no Simples Nacional por ente competente.

União	Estados	Distrito Federal	Municípios
Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição Patronal Previdenciária-CPP	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISS

Fonte: Brasil (2006).

Na tabela 2, observa-se que a maioria dos tributos incluídos na cesta de tributos do Simples Nacional é de competência da União, sendo dois impostos (IRPJ e IPI) e quatro contribuições (CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CPP). Enquanto o único tributo de competência de Estados é o ICMS. E no que diz respeito à competência dos Municípios foi incluído o ISS. Ressalta-se, ainda, que no caso do Distrito Federal haverá competência para a instituição do ICMS e ISS, tendo em vista a previsão constitucional.

A observação atenta dos tributos que compõem a sistemática do Simples Nacional permite perceber que as contribuições representam metade dos tributos da cesta, cujo fruto de sua arrecadação é destinado à União. De acordo com Boff (2005), essa situação é resultado de uma mudança de posicionamento da União que para aumentar sua receita tributária passou a criar as

diversas contribuições, tendo em vista competência residual prevista na CRFB/88, em detrimento da criação de novos impostos ou reforma dos já existentes. Afinal, as receitas oriundas do IRPF e IPI devem ser repartidas com Estados e Municípios, enquanto a contribuição em regra fica apenas no cofre da União.

Boff (2005) ainda aponta que as contribuições têm arrecadação vinculada, ou seja, a receita pública recolhida em decorrência desse tributo deve ser destinada para a finalidade para qual ela foi criada. Tal fato resulta na precarização dos serviços ofertados à população em geral, tais como saúde, educação e segurança, pois apesar do aumento da carga tributária, comprovado por meio de recortes de arrecadação federal, esses serviços recebem cada vez menos recursos públicos, visto que em regra eles são financiados pela cobrança de impostos.

Ademais, chama-se atenção para outro aspecto: o fato de o tributo estar incluído no Simples Nacional não lhe retira as condições específicas estabelecidas na CRFB/88. Pois, apesar do regime simplificado realizar uma apuração conjunta dos tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, não há nenhuma implicação que importe alteração na natureza dos tributos envolvidos (Paes, 2014). Sob esse ponto de vista, apesar do ICMS está incluído na cesta de tributos do Simples Nacional, nem todas as hipóteses de incidência do imposto foram abarcadas pelo regime simplificado, a exemplo do ICMS cobrado na entrada de mercadorias, devido a operações de aquisição de mercadorias em outros estados, conhecido como diferencial de alíquota (DIFAL), que deve ser recolhido por fora do regime simplificado.

Cobra-se diferencial de alíquota quando ocorre a aquisição de mercadoria em outro estado da federação, assim quando um contribuinte do Maranhão realiza compras de mercadorias no estado do Ceará, em regra, deverá realizar o recolhimento do DIFAL. O assunto gera polêmicas levadas até a mais alta instância do poder judiciário, a exemplo da ADI 5469/DF, 5464/DF, RE 970821/RS, entre outros.

Por último, é importante destacar a existência do Comitê Gestor¹³ do Simples Nacional, composto por membros da União, Estados e Municípios, cujo papel principal é realizar a regulamentação de normas que necessitam de maior detalhamento para serem cumpridas, assim

¹³ O Comitê Gestor do Simples Nacional é composto por de 4 (quatro) representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal, 2 (dois) dos Municípios, 1 (um) do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) e 1 (um) das confederações nacionais de representação do segmento de microempresas e empresas de pequeno porte (Brasil, 2021).

como efetuar as modificações, por meio de atos infralegais, a exemplo da resolução n.º.140/2018, que permitam a adaptação do regime às mudanças ocorridas na realidade social. (RFB, 2023)

A reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional 132/2023 talvez por inspiração do Comitê Gestor do Simples Nacional, criou o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços¹⁴, ou seja, esse será a instância máxima para o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), imposto formado a partir da unificação do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e do ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza).

Segundo o Ministério da Fazenda (2023) as empresas enquadradas no Regime do Simples Nacional poderão optar por recolher IBS de acordo com as regras deste regime, ou recolher IBS pelo regime normal de apuração, podendo apropriar e transferir créditos integralmente, mantendo-se no Simples Nacional em relação aos demais tributos (CSLL, IRPJ, CPP). Além disso, destaca-se que a reforma reduz a necessidade da substituição tributária, que hoje onera as empresas do Simples Nacional.

Feito um panorama da sistemática do regime simplificado, resta agora realizar uma incursão na Teoria dos Direitos Fundamentais e Teoria da Argumentação Jurídica desenvolvidas por Robert Alexy, considerando a substancial influência que elas tiveram no Direito brasileiro em razão da similaridade entre os sistemas jurídicos alemão e brasileiro, no que diz respeito aos princípios estruturantes, espelhados também no direito tributário.

¹⁴ Será composto pelas 27 unidades da Federação. Os 5.568 municípios terão outras 27 cadeiras representativas. (Brasil, 2023).

3 TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS, ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA E PROTAGONISMO JUDICIAL

Este capítulo concentra-se na interpretação constitucional, ancorando-se na teoria dos direitos fundamentais e na abordagem da argumentação jurídica proposta por Robert Alexy. O escopo dessa seção é desvelar o intrincado processo de interpretação das normas constitucionais, assim como compreender a dinâmica subjacente à argumentação jurídica.

O enfoque inicial recai sobre a teoria dos direitos fundamentais, proporcionando um alicerce conceitual sólido para a análise subsequente. Através dessa perspectiva, busca-se decifrar como os direitos fundamentais (princípios e regras) moldam e direcionam a interpretação constitucional, conferindo-lhe uma dimensão ética e normativa. Além da instrumentalização da ponderação como técnica para solucionar conflitos. Essa abordagem é essencial para apreender a relevância intrínseca dos direitos fundamentais na estrutura jurídica e na conformação das decisões judiciais.

Paralelamente, a incursão na teoria da argumentação jurídica de Robert Alexy visa desvendar os mecanismos pelos quais as decisões judiciais são construídas. Analisam-se as premissas e critérios de racionalidade que orientam tais decisões, com o propósito de assegurar coerência e adesão à determinação proferida. Destaca-se a importância de critérios racionais na fundamentação das decisões, objetivando promover um arcabouço argumentativo robusto e congruente.

Assim, a interconexão entre a teoria dos direitos fundamentais e a abordagem da argumentação jurídica delineia um panorama abrangente do processo interpretativo constitucional, analisado dentro do campo do direito tributário. É válido ressaltar que a atenção cuidadosa às premissas éticas e aos critérios racionais enaltece a qualidade das decisões judiciais, garantindo não apenas sua aderência às normas constitucionais, mas também a construção de uma jurisprudência fundamentada e coesa.

3.1 Do Sistema Jurídico e Interpretação Constitucional

A constante comunicação entre o sistema jurídico, sistema de valores e sistema social é premissa fundamental da teoria dos sistemas. Por isso Neves (1988) afirma que o sistema jurídico é pluridimensional, dialético e assimétrico, e tais características não eliminam a unidade do

ordenamento jurídico, ao contrário, são os *inputs* e *out inputs* de cada sistema que permitem a atualização das leis em face da dinâmica social.

No mesmo sentido, Carvalho (2008, p. 27) assinala que:

O sistema jurídico é efetivamente um conjunto de normas jurídicas, que se articulam entre si, segundo regra que o caracteriza como sistema dinâmico (no mesmo sentido de Kelsen), com o fim de ordenar racionalmente a conduta humana, formando um todo unitário, cujo caráter aberto permite que também possa ser diretamente determinado por elementos dos outros sistemas com os quais se relaciona.

A Constituição é a estrutura de sustentação do ordenamento jurídico do Estado. Vilanova (1996, p. 161) destaca que “materialmente só é Constituição aquele estatuto do poder que reparta o poder em poderes e que consigne os direitos fundamentais do indivíduo e suas garantias”.

Nesse contexto, Hesse (1998) sustenta que a Constituição¹⁵ tem força normativa e, como tal, deve ter suas previsões concretizadas. Sendo assim, a transposição entre as normas abstratas e o campo fático deve ser realizada de forma a se respeitar o bem-estar social e a justiça, conjugada aos pilares de sustentação do Estado Democrático de Direito.

Reconhece Silva (2005) que a Constituição contém elementos que a diferencia das demais leis. E que por isso, deve ser interpretada com métodos próprios, porém, observa o autor, que quando são sugeridos tais métodos eles são apenas requestrados. Por isso, a necessidade de desenvolvimento de teorias que vão além da simples discussão dos métodos, exige-se uma discussão que explore também o conteúdo.

Analisando essa questão, Clève (1995, p. 30) aduz que o grande desafio da contemporaneidade no campo dogmático é, também, oferecer novas soluções, novas construções conceituais, novas interpretações, diz o autor, “importa, hoje, para o jurista participante, sujar as mãos com a lama impregnante da prática jurídica”. Percebe-se a explícita preocupação com a elaboração de teorias que se aproximem da prática jurídica.

Nesse sentido, destaca Moraes (2022) que cabe à Ciência do Direito a tarefa de elucidar e criticar a prática jurídica, revisitando o debate sobre a prática do Direito, qual seja, determinar individualmente aquilo que deve ser, fornecendo respostas às necessárias valorações adicionais

¹⁵ Embora se reconheça que as Constituições nem sempre estão alinhadas à realidade social, porém elas são sempre uma construção que busca e deve se aproximar dos interesses individuais e coletivos. Pois, conforme sustenta Mattos Neto (2010, p. 32) “a Constituição é sinônimo de compromisso, convergência, não de unanimidade, nem de uniformidade, mas de núcleo de vontades democraticamente representadas”.

exigidas pela ordem jurídica.

Declara Hesse (1991), ao seu modo, que a Constituição é um sistema integrado de normas que necessita de intérprete para oferecer sentido e delimitar o alcance de seu conjunto de normas. Assevera que sem interpretação não há nenhuma possibilidade de aplicação prática do direito em nenhuma ordem jurídica. Ressalta ainda que os princípios exprimem sentido mais relevante que própria norma ou regra jurídica, convertendo-se em verdadeiros axiomas.

Contudo, sustenta Häberle (1997, p. 14), que a interpretação não está restrita a legisladores e juízes, defende o autor que a interpretação constitucional deve ser também colocada em prática pela sociedade aberta e não apenas pelos operadores oficiais, ou seja, a interpretação cabe também aos jurisdicionados, “pois, todo aquele que vive a Constituição é um intérprete constitucional”. A extensão do dever interpretativo a todos os indivíduos é, ainda, elemento fundamental do regime democrático, tendo em vista a necessidade do cidadão ativo.

Para Hesse (1991), a tarefa da interpretação é conduzir a um resultado constitucional adequado por meio da utilização de um procedimento racional e controlável, capaz de assegurar certeza e previsibilidade.

No tocante ao direito tributário, aduz Harada (2017, p. 349) que:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Todavia, Ataliba (1968) discorda da concepção que afirma que o sistema tributário é nacional, segundo o autor, essa corrente erra ao não considerar que assim como a União, tanto Estados e Distrito Federal, quanto Municípios possuem autonomia para ditar suas próprias normas tributárias. Tais normas não estão necessariamente harmonizadas, por isso, não se pode considerar a formação de um sistema nacional de tributação.

Assume-se aqui, apesar da ressalva de Ataliba, que os microssistemas normativos tributários formados no seio de cada ente federativo, não impedem a categorização do sistema como nacional, pois todos os entes elaboram suas normas a partir da Constituição da República, ela assegura a unidade de todo o sistema.

Alexy (2015) ao seu modo, afirma que o sistema jurídico é composto por normas que se dividem entre regras e princípios e, na mesma linha, Cordeiro (2006) defende que a constituição

não pode ser composta somente por regras, pois nesse caso o sistema seria fechado, transmitindo a falsa sensação de segurança jurídica e estabilidade. Do mesmo modo, também não deveria ser formada apenas por princípios, sob o risco de elaborar um sistema impreciso, indeterminado e sem regulamentação específica.

Nesse sentido, Canazaro (2005, p. 108) destaca que:

Princípios são as normas jurídicas mais importantes do ordenamento: com aplicação determinada diante dos fatos, concretizam seus fundamentos através de outros instrumentos normativos (regras). Diferentemente das regras, os fundamentos constantes dos princípios devem ser ponderados diante de outros princípios.

Cabe salientar que este estudo não analisará as imunidades tributárias, o foco será os princípios tributários, apesar de produzirem efeitos semelhantes, ou seja, tratam de limitar o poder de tributar do Estado. Conforme revela Baleeiro (2010, p.31) ao dizer que “se, por detrás das imunidades, podemos extrair princípios e diretrizes, como valores objetivamente aceitos pela Constituição, nem todo princípio jurídico leva a uma imunidade”.

Ademais, Alexy (2005, p. 252) esclarece que os princípios são enunciados normativos de um alto nível de generalidade que, normalmente, não podem ser aplicados sem agregar premissas normativas adicionais e, muitas vezes, experimentam limitações através de outros princípios”. Por isso, na condição de enunciados normativos, eles podem ser introduzidos nos debates jurídicos como parâmetro para a descrição do estado de coisas no período em que vigoram.

Tantas vezes reproduzida, a definição de princípio apresentada por Mello (2014, p. 54) diz que:

Princípio é, pois, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica que lhe dá sentido harmônico.

Trata-se, portanto, de um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito. Por isso, fornecem direcionamento à boa aplicação das normas e vinculação da interpretação segundo seus parâmetros.

Nessa esteira, Costa (2010, p. 89) assinala que “os princípios, no sistema jurídico, correspondem aos alicerces e às vigas mestras de um edifício ou aos mourões de uma ponte, por sua indeclinável importância”.

Para Baleeiro (2010, p. 9) no regime democrático o Direito Tributário é utilizado como

“instrumento da política social, atenuadora das grandes diferenças econômicas ocorrentes entre pessoas, grupos e regiões.” Desse modo, compreender o funcionamento dos princípios que ditam as bases do direito tributário no ordenamento jurídico é crucial para o desenvolvimento de uma sociedade mais justa e isonômica.

Nesse pensar, Caliendo (2009) registra que o pensamento sistemático é o responsável pela coerência e consistência presentes no sistema tributário, que se caracteriza como um giro ético voltado para a compreensão dos valores entrincheirados nos princípios e regras jurídicas, cujas principais características são: a) dominação; b) interpretação sistemática e c) a ideia de sistema. Nas palavras do autor:

A concepção sistemática parte do postulado de que o Direito é composto por um conjunto de normas fundamentadas sobre valores, ou seja, o ordenamento jurídico tem em sua essência a preocupação com a realização de determinados. “Estados de coisas” (fins). O direito, em suas prescrições, emanará não somente comandos normativos, mas proposições estruturadas com fulcro em valores afirmados socialmente no texto constitucional. Desse modo, a concepção sistemática terá um caráter deontológico orientado por valores e não apenas axiológico, visto que o sistema jurídico não pode ser composto meramente por uma afirmação de valores, mas deve prever como estes valores constitucionalizados irão se concretizar por meio de comandos normativos. (Caliendo, 2009, p. 29)

É sob essa perspectiva que este estudo adotou a visão sistêmica do ordenamento jurídico, por acreditar que ela proporciona a produção de um saber científico mais apto à compreensão da complexidade social. O percurso trilhado por este estudo foi orientado por suas duas grandes vertentes: a) teoria dos direitos fundamentais; b) teoria da argumentação jurídica; que juntas acabam por definir a abrangência e limites das análises aqui realizadas. Ambas as teorias foram desenvolvidas por Robert Alexy escolhido como principal marco teórico deste estudo, que conjugado com outras doutrinas abalizadas serviram de guia para o desenvolvimento da pesquisa, estruturando, desse modo, um amarrado epistemológico coerente, conforme sugerido por Oliveira (2003).

A teoria da argumentação jurídica, para qual se destina seção específica, contribui com o fornecimento de instrumentos capazes de observar a adequada justificação no interior da argumentação realizada pela autoridade pública na tomada de decisões.

A teoria dos direitos fundamentais será pano de fundo para análise da otimização dos princípios tributários apresentados no capítulo anterior, visto que ela tem por objetivo oferecer, dentro do microssistema dos direitos fundamentais, racionalidade à argumentação utilizada para

fundamentar as decisões dos tribunais. Além disso, o instituto da proporcionalidade desenvolvido no âmbito desta teoria permite a observação da ponderação de interesses legítimos (Brandão, 2020).

As teorias se complementam, embora tenham inicialmente objetivos distintos. Caliendo (2009, p. 25) sustenta que a vinculação existente entre a teoria da argumentação jurídica e a teoria dos direitos fundamentais ganhou ainda mais relevância diante da moderna teoria do constitucionalismo. Consoante afirma o autor: “o objetivo do Estado democrático de direito é se constituir de um Estado de Direitos Fundamentais, ou seja, um Estado que pretende realizar os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensão” (Caliendo, 2009, p. 25). Referida finalidade que se estende às demais dimensões do Direito Constitucional.

O desenvolvimento deste capítulo levou em conta essas observações, de maneira a aproveitar as inegáveis contribuições que ambas as teorias oferecem à compreensão da organização e interpretação das normas. Assim, apresenta-se a seguir aspectos característicos da teoria de direitos fundamentais, com especial atenção ao estabelecimento das diferenças entre regras e princípios, forma de resolução de colisão de princípios com ênfase na sub-regra da proporcionalidade stricto sensu. Analisa-se ainda a teoria da argumentação jurídica e o protagonismo assumido pelo poder judiciário na contemporaneidade.

3.2 Da Teoria dos Direitos Fundamentais

Publicada em 1986, a teoria dos direitos fundamentais modificou substancialmente a compreensão e aplicação da estrutura normativa dos direitos fundamentais presentes na Constituição da Alemanha.

Pontua-se, contudo, que a teoria dos direitos fundamentais foi desenvolvida a partir das decisões do Tribunal Constitucional Alemão, ou seja, a Teoria foi construída, respeitando as características presentes na sociedade alemã. Sendo assim, ao utilizá-la no contexto brasileiro, deve-se fazer as devidas ressalvas, para não cair no sincretismo metodológico¹⁶ já denunciado por

¹⁶ Silva (2005, p. 121) acusa a doutrina jurídica brasileira de adotar teorias desenvolvidas no exterior sem realizar a equiparação adequada às especificidades do ordenamento jurídico local, com destaque especial à preferência pela literatura jurídica germânica, por possuir, sem qualquer razão de ser, aquilo que o autor denomina de “uma aura de cientificidade e verdades incontestáveis”. Para o autor esse consumo desenfreado das teorias estrangeiras se deve à “busca por emancipação e anseio por modernidade.

Silva (2005).

No início da obra Alexy (2015) antecipa que o fato dos direitos fundamentais estarem positivados na Constituição não é decorrência do acaso, pelo contrário, o intuito é sujeitar os poderes executivo, judiciário e legislativo aos limites impostos pela Constituição.

Sobre o poder vinculativo dos direitos fundamentais Clève escreve que:

Vinculam os órgãos estatais como um todo. Vinculam, evidentemente, o Poder Executivo, que haverá de respeitar os direitos de defesa, e ao mesmo tempo propor e realizar as políticas públicas necessárias à satisfação dos direitos prestacionais. Vinculam o Legislador, que haverá de legislar para, preservando esses valores e buscando referidos objetivos, proteger os direitos fundamentais, normativamente, assim como, eventualmente, fiscalizando a atuação dos demais poderes.

E, por fim, vincula também o Poder Judiciário que, ao decidir, há, certamente, de levar em conta os princípios, os objetivos e os direitos fundamentais. Os agentes públicos brasileiros estão comprometidos, estão absolutamente vinculados a esses parâmetros constitucionais, ou seja, a Constituição desde logo retirou do mundo político, da esfera da disputabilidade política, aquilo que é nuclear para nós, os integrantes da comunidade republicana brasileira. (Clève, 1995, p. 292–293)

Percebe-se, assim, que nenhum dos poderes goza de plena discricionariedade no desempenho de suas competências, a Constituição dá e limita o poder. Além disso, considerando a força normativa dos direitos fundamentais a atuação dos poderes deve ter a finalidade hercúlea de concretizá-los.

Anota Moraes (2022) que os direitos fundamentais não se resumem apenas aqueles positivados na Constituição. Existem normas que, apesar de não constarem expressamente na Constituição, podem ser derivadas ou atribuídas a ela. Isto porque a teoria de Alexy assume que o sistema jurídico é essencialmente aberto em face da moral, de fatores semânticos, estruturais e da própria natureza principiológica das normas de direito fundamental.

Segundo Alexy (2015) uma norma atribuída pode ser considerada um direito fundamental quando decorre de: a) texto dos dispositivos de direitos fundamentais; b) precedentes do Tribunal Constitucional Alemão e; c) argumentos práticos gerais usados para fundamentar uma decisão.

Sendo assim, Alexy observa que o Tribunal Constitucional da Alemanha atua como órgão político-jurídico que fixa a interpretação do Texto Constitucional de modo a reduzir as incertezas e elevar a concretização dos direitos fundamentais por meio da produção de jurisprudência.

Disso decorre o reconhecimento do papel central desempenhado pelo Tribunal Constitucional Alemão e, no caso brasileiro, pelo Supremo Tribunal Federal ao determinarem o conteúdo substancial das normas abertas. Passando a indicar aquilo que é proibido, obrigado e

permitido a partir de determinado dispositivo constitucional. (Morais, 2022)

Os direitos fundamentais assumiram uma nova roupagem nas Constituições contemporâneas. Tal fato coincide com a ênfase na defesa dos direitos humanos que introduziram princípios e valores fundamentais para a convivência humana. (Comparato, 2015).

Sarlet (2009, p. 30) realiza a distinção entre direito do homem, direitos humanos¹⁷ e direitos fundamentais, segundo a autora:

Cumpra traçar uma distinção, ainda que de cunho predominantemente didático, entre as expressões “direito do homem” (no sentido de direitos naturais não, ou ainda não positivados), “direitos humanos” (positivados na esfera do direito internacional) e direitos fundamentais (direitos reconhecidos ou outorgados e protegidos pelo direito constitucional interno de cada Estado). (...) A utilização da expressão “direitos do homem”, de conotação marcadamente jusnaturalista, prende-se ao fato de que se torna necessária a demarcação precisa entre a fase que, nada obstante sua relevância para a concepção contemporânea dos direitos fundamentais e humanos, precedeu o reconhecimento destes pelo direito positivo interno e internacional e que, por isso, também pode ser denominada de uma “pré-história” dos direitos fundamentais.

Analisando também a questão, ao estabelecer a diferença entre direitos humanos e direitos fundamentais, Sieckmann (2021) escreve que se por um lado os direitos humanos são justificados em uma base puramente moral, do outro lado, tem-se que os direitos fundamentais são justificados por princípios de direitos humanos e, portanto, constituem condições necessárias para a legitimidade de sistemas políticos ou jurídicos.

Contudo, a terminologia “direitos dos homens” pode parecer redundante, uma vez que, a princípio¹⁸, apenas os homens são sujeitos de direitos. Porém, o avanço do direito ambiental já obteve posicionamentos que relativizam tal concepção. O Tribunal de Justiça do Paraná, por exemplo, por meio do Agravo de instrumento n.º 0059204-56.2020.8.16.0000, reconheceu dois cães como sujeitos de direito. Nesse contexto, tem-se ainda a figura dos direitos individuais, que ganharam relevância com a Revolução Francesa, marcada pela luta dos indivíduos contra o Estado absolutista. Objetivo era “o reconhecimento dos direitos individuais do ser humano. Nesse momento histórico, o ser humano, enquanto indivíduo, buscava ser reconhecido como sujeito de direitos a partir de sua individualidade”. (Annoni, 2006, p. 23)

¹⁷ O termo direito humanos é constantemente encontrado nos tratados e declarações internacionais. Sobre a questão Silva (2001, p.180) registra que “Direitos Humanos é expressão preferida nos documentos internacionais”.

¹⁸ O crescente reconhecimento da necessidade de proteção dos animais levou, em 2021, o Tribunal de Justiça do Paraná a aceitar dois cães na qualidade de agravantes na esfera do processo Civil, inovando no reconhecimento dos animais (Spike e Rambo) como sujeitos de direito no país.

Quanto a essa questão, Vilanova (1996, p. 149) registra que “O individualismo é uma experiência sociológica de cada um. Dele procedem a autonomia religiosa, nacional e pessoal, e a concepção dos direitos do homem e do cidadão.

Embora, tanto a concepção de direito do homem, direitos humanos e direitos fundamentais sejam abrangentes o suficiente para atribuir direitos a todos os seres humanos, é inegável que o gozo dos direitos ocorre em níveis diferentes pelos indivíduos. Tais limitações decorrem de barreiras sociais, econômicas, políticas, educacionais, raciais, etc. Por isso, a luta por justiça e equidade permeia a observância e otimização dos princípios constitucionais.

Não obstante, Brandão (2020) registra que os direitos fundamentais estão intrinsecamente relacionados aos regimes democráticos, visto que em qualquer outro regime já implementado, o indivíduo ocupava invariavelmente a posição de subordinação em relação ao Estado, sem direitos de se manifestar contra os excessos e desvios cometidos pelos detentores do poder. Assim, os direitos fundamentais apresentam-se como instrumentos de proteção dos indivíduos em face da atuação do Estado. Pois, no Estado Democrático de Direito, o indivíduo possui direitos que são inerentes à sua condição humana, como, por exemplo, o direito de participar da formação da vontade estatal, assumindo, desse modo, a posição de sujeito ativo. Conforme aponta Lafer (1988, p. 188), “se o legislador pode reivindicar o direito de ser obedecido, o cidadão pode igualmente reivindicar o direito de ser governado sabidamente e por leis justas”.

Além disso, deve-se atentar para a questão de que tais direitos devem ser acompanhados de instrumentos judiciais que garantam sua utilização, ou seja, que os destinatários de tais direitos tenham meios para acionar o judiciário de modo a exigir o cumprimento e denunciar abusos. A inexistência desses instrumentos esvazia o sentido das normas constitucionais, promovendo o enfraquecimento dos direitos fundamentais.

No caso brasileiro, a incorporação dos direitos fundamentais ao ordenamento jurídico pátrio deve-se essencialmente ao movimento neoconstitucionalista que Segundo Sarmiento (2009, p. 20), é caracterizado pela:

Valorização dos princípios, adoção de métodos ou estilos mais abertos e flexíveis na hermenêutica jurídica, com destaque para a ponderação, abertura da argumentação jurídica à Moral, mas sem recair nas categorias metafísicas do jusnaturalismo, reconhecimento e defesa da constitucionalização do Direito e do papel de destaque do Judiciário na agenda de implementação dos valores da Constituição.

Esse movimento influenciou consideravelmente a jurisprudência produzida pelo Supremo

Tribunal Federal, com destaque para a utilização de princípios abertos nos julgados, aplicação da ponderação e maior frequência na utilização do princípio da proporcionalidade (Sarmiento, 2009).

Assim, a teoria dos direitos fundamentais não foi incorporada no Brasil somente em decorrência de sua popularidade, somando-se a isso a confluência de fatores e ideias defendidas pelo neoconstitucionalista, tais como: a) o reconhecimento de força normativa à Constituição¹⁹; b) a expansão da jurisdição constitucional; c) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional (Barroso, 2005).

Mesmo os críticos do movimento neoconstitucionalista reconhecem que ele serviu de pano de fundo para justificar a introdução da Teoria dos Direitos Fundamentais de Alexy no ordenamento brasileiro. Porém, denunciam que apesar da notável influência no direito brasileiro, a recepção da teoria e sua utilização é muito superficial. Lênio Streck (2014), por exemplo, aponta que o direito pátrio percorreu uma trilha que o levou à formação de uma coleção de julgados fundados em valorações, com destaque especial para a introdução de elementos analítico-conceituais provenientes da teoria da ponderação de Alexy.

Atento as incoerências decorrentes da aplicação da ponderação difundida por Alexy, Sarmiento (2008, p.18) alerta que “A ponderação, desacompanhada de standards que a estruturam e limitem, pode transformar-se numa “caixa preta”, de onde o intérprete consegue sacar quase qualquer solução, convertendo-se num rótulo pomposo para o mais deslavado decisionismo”.

Tendo essas questões como pontos de partida, Barcellos (2005) sugere a criação de parâmetros gerais e especiais na hermenêutica jurídica. Aos primeiros caberia a função de orientar a criação e aplicação de novos paradigmas, como os seguintes: a) a preferência das regras sobre princípios, devido a maior precisão que estas encerram; b) a preferência das normas que realizam diretamente direitos fundamentais dos indivíduos sobre normas relacionadas apenas indiretamente com os direitos fundamentais.

Os parâmetros específicos por sua vez seriam aplicados a casos determinados, a autora apresenta o caso de colisão entre os princípios da liberdade de imprensa e o direito a intimidade, vida privada e honra, na hipótese do caso concreto desenrola-se em ambiente público, poderia se estipular, inicialmente, uma decisão em favor da liberdade de imprensa.

Embora a formulação proposta pela autora seja passível de objeções, deve-se

¹⁹ Segundo Sarmiento (2009, p. 13) até a promulgação da Constituição de 1988, “as constituições não eram vistas como autênticas normas jurídicas, não passando muitas vezes de meras fachadas”.

reconhecer que ela vai além da simples reprodução da teoria de Alexy, buscando dentro das possibilidades doutrinárias meios de reduzir a discricionariedade da autoridade decisória, além de inovar com a produção de novos *standards*.

3.2.1 Da Distinção entre Princípios e Regras

Entre as principais controvérsias que as teorias procuram solucionar está o estabelecimento de distinção entre regras e princípios, isso porque o conceito de norma é um dos pontos fundamentais da Ciência do Direito. Segundo Alexy (2021), o ordenamento jurídico é composto por normas, que ora corporificam princípios e ora se transmudam em regras.

As regras têm como característica marcante o caráter definitivo, ou seja, são comandos que devem ser totalmente cumpridos ou não. De modo que existindo conflitos entre regras, ele é resolvido pela subsunção (Alexy, 2015). Assim, a norma do tipo regra, por sua natureza, exige que o comando por ela exarado seja cumprido em sua completude, ou seja, trata-se de um comando que possui caráter permanente, devendo ser satisfeito ou não satisfeito, não admite execução parcial (Morais, 2022).

Nesse aspecto, registra Barcellos (2000, p. 171) que as regras “têm natureza biunívoca, isto é, só admitem duas espécies de situação, dado seu substrato fático típico: ou são válidas e se aplicam ou não se aplicam por inválidas. Uma regra vale ou não vale juridicamente. Não são admitidas gradações”.

Segundo Costa (2010, 41) a subsunção é “o fenômeno mediante o qual o conceito do fato reflete, rigorosamente, a previsão legal. Sub-sume-se, pois, o conceito do fato à lei, quando corresponde fielmente à descrição hipotética da atividade legislativa”.

Sendo assim, se em determinado conflito verifica-se a existência de uma regra capaz de solucioná-lo, é dever da autoridade realizar sua aplicação, pois a regra possui elevado caráter normativo. Sua não aplicação requer justificação ainda mais forte. Pois como bem observa Brandão (2020) os comandos dispostos em normas do tipo regra são bem mais fortes do que os expostos em princípios em decorrência de seu imperativo categórico quanto ao dever de cumprimento.

Por outro lado, diferentemente de Dworkin, Alexy salienta que o caráter definitivo característico das normas-regras é apenas *prima facie*, tendo em vista que é impossível prever todas as exceções passíveis de serem introduzidas em uma regra (Cardoso, 2009).

Além disso, observa-se que o fato das regras expressarem exigências definitivas, por meio de comandos literais, não se exige grandes esforços interpretativos por parte do aplicador para serem executadas. Como bem assinalam Morais e Trindade (2012, p. 150) regras jurídicas são “aquelas preposições normativas cuja dimensão sintático-semântica poderia ser facilmente entendida pelo intérprete sobre o proibido, o obrigado ou o permitido.

Sendo assim, Costa (2008, p. 25) inspirado na obra de Virgílio Afonso da Silva, leciona que regras e princípios possuem estrutura distintas, visto que “após o labor interpretativo, a regra é subsumível, ao passo que os princípios poderão ainda entrar em colisão impondo um sopesamento para harmonizá-los”.

De outro lado, de acordo com Alexy (2015) os princípios devem ser compreendidos como mandamentos de otimização, ou seja, como algo que seja feito na maior medida possível, para conferir efetividade às normas constitucionais dentro das possibilidades fáticas e jurídicas. O autor eleva à condição de princípios tanto os direitos fundamentais expressamente previstos na Constituição, quanto qualquer outro direito possa ser constitucionalmente protegido.

Ao contrário das regras, os princípios não contêm comandos definitivos, mas requisitos de otimização. As possibilidades jurídicas são determinadas em particular por princípios opostos, as possibilidades fáticas pelas condições não normativas da respectiva situação de otimização. (Baker, 2021).

Todavia, Carvalho (2003) defende que dentro do sistema jurídico existem princípios que não se submetem ao auferimento de força com nenhum outro princípio. Nomeando-os de sobreprincípios, o autor coloca, por exemplo, o princípio da segurança jurídica neste patamar. Com o devido respeito à produção deste autor, diverge-se dessa concepção, pois a observação de casos concretos permite a identificação de colisões onde o princípio da segurança jurídica não teve precedência²⁰.

Barcellos (2000) sustenta que as diferenças entre regras e princípios se pautam essencialmente na distinção estrutural das espécies normativas, ou seja, a distinção verifica-se por meio do seu caráter qualitativo. Posição ratificada por Silva (2002) ao destacar que Alexy ao dividir

²⁰ Conforme pode ser observado nos seguintes julgados do Supremo (RE 560.626, que declarou a inconstitucionalidade do prazo de dez anos para exigência das obrigações previdenciárias. Como previa os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91. Cita-se ainda os RE's 377.457 e 381.964 julgados em 2008, ambos os julgados tratam da constitucionalidade da incidência do COFINS sobre as empresas formadas por profissionais com profissão regulamentada. Para maior aprofundamento ver Cassuli (2018).

as normas entre regras e princípios não o faz com base em generalidade e especialidade, o foco da distinção concentra-se na estrutura e na forma de aplicação das normas.

Embora parte da doutrina assegure que essa diferenciação ocorre substancialmente em decorrência do grau ou de sua fundamentabilidade. Canotilho (1997, p. 1034–1035), por exemplo, sustenta que os parâmetros de distinção entre regra e princípios são: a) Grau de abstracção; b) Grau de indeterminabilidade; c) Grau de fundamentalidade e; d) Proximidade da ideia de direito.

Ávila (1999, p. 163) diverge da concepção de que os princípios são mandamentos de otimização e que em razão disso, devem ser maximizados. Justifica o autor que a diferença entre regras e princípios se situa no plano da conduta, que se revela mais incidente naquelas do que nestes. Para tanto, apresenta quatro situações de conflitos entre princípios e investiga a intensidade a ser aplicada em cada uma delas:

- a) a realização do fim instituído por um princípio leva à realização do fim determinado pelo outro;
- b) a realização do fim instituído por um exclui a realização do fim determinado pelo outro;
- c) a realização do fim instituído por um só leva à realização de parte do fim determinado pelo outro;
- d) ou a realização do fim instituído por um não interfere na realização do fim buscado pelo outro.

Percebe-se que nesta última situação (d) não há nenhuma colisão entre princípios, visto que eles não indicam caminhos opostos. Ademais, não há que se falar em colisão nas hipóteses a) e c) pois, ainda que realizados completamente ou apenas parcialmente os fins, eles são resultados dos objetivos almejados ou fomentados pelos princípios.

Além disso, não há indicação de que momentos deve-se realizar um princípio na maior medida possível ou apenas na medida necessária, revelando a contradição²¹ de suas críticas, ao defender a realização parcial, ao mesmo tempo que sustenta que tanto regras quanto princípios devem ser totalmente realizados.

A segunda (b) situação prega a exclusão de um princípio, semelhante ao processo de resolução de conflitos entre regras, no qual se declara uma delas inválida e sua conseqüente retirada do ordenamento jurídico. No entanto, o mesmo não ocorre com os princípios, visto que mesmo sendo restringido, ele não perde sua validade no ordenamento jurídico (Alexy, 2015).

Diante desses apontamentos, é importante dizer que a teoria de Alexy (2021) preconiza a

²¹ Virgílio Afonso da Silva (2003), na obra *Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*, apresenta uma série de argumentos que refutam as teses de Ávila.

maximização dos princípios, mas, na realidade, o caráter *prima facie* desse tipo de norma é restringido pelo caráter *prima facie* de princípios que orientam razões divergentes.

Voltando aos critérios de diferenciação de regras e princípios, analisam-se os aspectos de natureza deontica dos direitos fundamentais, segundo Alexy (2015, p. 109):

O Conteúdo axiológico dos princípios é mais facilmente identificável que o das regras; como razões decisivas para inúmeras regras, os princípios têm uma importância substancial fundamental para o ordenamento jurídico; sua relação à idéia de direito decorre de um modelo de fundamentação que avança do mais geral na direção do sempre mais especial; e a contraposição dos princípios, enquanto normas "desenvolvidas", às normas "criadas" deve-se à desnecessidade de que os princípios sejam estabelecidos de forma explícita, podendo decorrer de uma tradição de positividade detalhada e de decisões judiciais que, em geral, expressam concepções difundidas sobre o que deve ser o direito. (Alexy, 2015, p. 109).

Para Alexy, quando um texto não demanda grandes esforços para se compreender o conteúdo semântico estar-se diante de uma regra. Enquanto diante de uma norma com conteúdo aberto, que requer do tribunal a definição de seu sentido, vislumbra-se, nesta situação, uma grande probabilidade de se tratar de um princípio, tendo em vista a indeterminação semântica e/ou estrutural presente na norma, o que pode resultar nas mais diversas interpretações.

Defende Alexy (2005) que o direito é formado a partir das diversas significações que cada intérprete atribui ao fato sobre qual opera. Assim, as normas não são meros textos, mas a sistematização de sentidos construídos a partir da interpretação da norma.

Nesse sentido, Canotilho (1992, p. 43) aponta que “o recurso ao ‘texto’ para se averiguar o conteúdo semântico da norma constitucional não significa a identificação entre ‘texto’ e a ‘norma’”. Isto é, assim, mesmo em termos linguísticos: o texto da norma é o ‘sinal linguístico’; a norma é o que se ‘revela’, ‘designa’. Logo, as normas são os significados normativos atribuídos pelo intérprete a partir do texto.

Ademais, observa Mello (2014, p. 620) que:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Além disso, de acordo com a teoria dos direitos fundamentais de Alexy (2015), o conflito

de regras e a colisão de princípios resolvem-se de modos distintos.

No primeiro caso, declara-se a invalidade²² de uma das regras conflitantes ou utiliza-se a cláusula de exceção. O reconhecimento da invalidade de uma regra ocorre, por exemplo, quando da aplicação dos institutos da especialidade, hierarquia ou temporalidade. Assim, diante do conflito de regras utiliza-se o raciocínio da superação de antinomias. (Cardoso; Brito Junior, 2021). No segundo caso, por sua vez, verificam-se quais princípios estão em colisão no caso concreto e realiza-se a ponderação, limitando a aplicação de um deles frente às condições reais e legais presentes no caso. Assunto que será aprofundado em seção específica, tendo em vista que a presente pesquisa se debruça sobre os princípios constitucionais tributários.

Carvalho (2019b, p.16) sintetiza com clareza e precisão as principais diferenças entre as regras e princípios. Seguindo Alexy, a autora aduz que:

- a) os princípios contêm um dever *prima facie*, as regras contêm um dever definitivo;
- b) quando se aplica uma regra válida, é sempre atribuída uma consequência jurídica;
- c) ao contrário dos princípios, as regras não podem simplesmente ceder a outras regras em casos individuais;
- d) a forma de aplicação dos princípios é ponderação, enquanto a das regras é subsunção;
- e) os conflitos entre princípios são decididos com base na ponderação, os conflitos entre normas são decididos com base na validade;
- f) as normas são determinações do campo fático e juridicamente possível;
- g) pelo contrário, os princípios representam um objeto de otimização, que pode ser alcançado ao máximo de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas;
- h) os princípios são, portanto, gradualmente alcançáveis;
- i) o nível de realização e a sua importância determinam em cada caso concreto qual o princípio que se impõe no caso de colisão.

Como foco desta pesquisa são os princípios, na exposição que se segue se descreverá os princípios da proporcionalidade e seus subprincípios que funcionam como vetores de orientativo para solucionar a colisão entre princípios.

3.2.2 Da colisão de princípios e máxima da proporcionalidade

Segundo Barcellos (2000) é recente a utilização dos princípios como elementos normativos do direito. Costumeiramente o fazer direito baseava-se fundamentalmente nas regras. Por isso a autora diz que o desafio atual é garantir a eficácia normativa dos princípios. Atribuindo

²² Seguindo Alexy (2015), compreende-se que a validade tem relação sobre quais normas devem ser inseridas no ordenamento jurídico e quais devem ficar fora.

à doutrina o papel de associar a utilização dos princípios às consequências jurídicas efetivas.

Nesse sentido, a autora destaca que a eficácia normativa dos princípios possui duas faces. A primeira é a *eficácia interpretativa* que consiste em reconhecer o papel orientativo dos princípios quando da interpretação das regras, assim o “intérprete encontra-se obrigado a optar, dentre as possíveis exegeses da regra, aquela que realiza melhor o efeito pretendido pelo princípio constitucional pertinente”. (Barcellos, 2000, p. 173)

A segunda face materializa-se por meio da eficácia negativa que relaciona o princípio a consequência decorrente de sua aplicação, justificando sua invalidade ou a revogação de normas que lhe sejam contrários.

De acordo com Barcellos (2005), a colisão de princípios é resultado do potencial normativo detido por eles. Esse potencial tem poder de coagir e restringir direitos, desde que faticamente e juridicamente isso seja possível.

Além disso, a teoria dos direitos fundamentais sustenta que os princípios exigem máxima satisfação, e tal condição é responsável por causar constantes conflitos entre comandos normativos que possuem natureza de princípio e indicam caminhos opostos.

Segundo, Barroso (2012) existem inúmeras situações para quais o direito não tem uma solução pré-definida. A solução precisa ser construída a partir da argumentação, limitada²³ pelas condições fáticas e jurídicas do caso concreto, é o que o autor nomeou de “casos difíceis”. Registrando que “há três grandes situações geradoras de casos difíceis: a) Ambiguidade da linguagem. [...] b) Desacordos morais razoáveis. [...] c) Colisões de normas constitucionais ou de direitos fundamentais” (Barroso, 2012, p. 37–38)

Argumenta Morais (2022) que a teoria dos direitos fundamentais foi desenvolvida justamente para servir como uma teoria jurídica com capacidade de reconhecer quais respostas podem ser consideradas racionalmente fundamentadas. Considerando que diferentes sentidos podem ser atribuídos à norma, dificultando o consenso e acentuando a disputa pela interpretação correta.

Segundo Borowski (2021), a proporcionalidade²⁴ tornou-se o principal critério na avaliação de reivindicações decorrentes de direitos fundamentais na maioria das jurisdições em

²³ O ordenamento jurídico limita a liberdade de uso dos argumentos por meio de leis, precedentes judiciais, racionalidade do processo argumentativo e dados empíricos. (Cardoso, 2007).

²⁴ É importante ressaltar que Alexy não é o criador da regra da proporcionalidade. Esta foi desenvolvida pelo Tribunal Constitucional Alemão a partir de julgamentos.

todo o mundo, seja no âmbito do direito constitucional prático ou na aplicação do direito internacional. Não se restringindo apenas a seara judicial, ao contrário, a proporcionalidade é aplicada, também, tanto pelo legislador quanto pelo administrador quando do exercício de suas atividades.

No caso brasileiro, a proporcionalidade está expressamente prevista no artigo 2º da Lei Geral de Processo Administrativo Federal (Lei 9.784 de 1999), servindo de parâmetro de controle dos atos estatais. “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, **proporcionalidade**, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência” (grifo nosso).

Para Sampaio (2021), sempre que um enunciado normativo representa mais de um sentido para o qual não há predeterminação de escolha. O intérprete poderá usar a ponderação para escolher entre as diferentes alternativas semânticas do caso. Desse modo, diante da discricionariedade legal²⁵, ou seja, na existência de mais de uma alternativa, a ponderação poderá ser utilizada no âmbito de qualquer outra técnica, tais como interpretação normativa, preenchimento de lacunas, solução de conflitos jurídicos, etc.

Contudo, Borowski (2021) sustenta que quando existe uma obrigação para o Estado de agir em prol de um determinado objetivo constitucional, para qual há cursos alternativos de ação com potencial de promover esse objetivo e que demonstram ser proporcionais tendo em vista o custo ou dano que eles implicam. O Estado não tem a obrigação de executar todas as alternativas, mas apenas a obrigação de executar uma das alternativas.

Ademais, Sampaio (2021) esclarece que ponderação pode ser classificada em dois modos: a primeira é a Bruta, na qual o balanceamento é concebido como a atividade de resolver conflitos normativos insolúveis sem orientação normativa. Enquanto a segunda é a ponderação guiada que consiste na tarefa de resolver os conflitos normativos insolúveis à luz da orientação normativa dada por cada ordenamento jurídico, como ocorre com a proporcionalidade. Neste ponto, Sampaio (2021) afirma que Alexy faz uso desta segunda classificação, ou melhor, compreende a ponderação como uma técnica para resolver conflitos normativos de acordo com a orientação normativa interna de cada localidade e instrumentalizada por meio do princípio da proporcionalidade.

Por outro giro, sem intenção de aprofundar a questão, observa-se que há diversas

²⁵ A discricionariedade na ponderação, segundo Duarte (2021), é dada pelas incertezas sobre o que é permitido, proibido ou obrigatório.

discussões acadêmicas envolvendo a proporcionalidade, entre elas a definição de sua natureza, que segundo Alexy e Silva²⁶ assume caráter de regra, porém para Bonavides²⁷ a natureza da proporcionalidade é de princípio e, tem ainda, a consideração de Ávila²⁸ que aponta a proporcionalidade como postulado.

Ávila (1999) rebate com fervor a utilização da expressão *princípio da proporcionalidade*, segundo ele é cabível a substituição por dever da proporcionalidade, visto que esse princípio não é aplicado em graus variados. Diante dessa constatação, Silva (2002) esclarece que a teoria de Alexy efetivamente não concebe o princípio da proporcionalidade como norma da espécie princípio, mas como norma do tipo regra, visto que a adequação, a necessidade e a proporcionalidade são aplicadas por subsunção.

Desse modo, destaca Silva (2002) é possível dizer que a popularização da expressão princípio da proporcionalidade difundida na literatura brasileira tem relação com a relevância que o termo princípio confere à expressão, demonstrando a relevância da questão para a interpretação e aplicação dos direitos fundamentais.

Outra discussão é sobre a aproximação conceitual entre a regra da proporcionalidade e a razoabilidade. Barroso (1996) assegura que os conceitos são sinônimos. Entretanto, esse entendimento não é pacífico, a tal ponto que Silva (2002) enfatiza que a regra da proporcionalidade se diferencia da razoabilidade quando é feita a análise das origens dos termos e quando do exame de sua estrutura.

No mesmo sentido, discorre Carvalho (2014, p. 142–143), ao analisar a questão, registrando que:

Apesar de aproximar-se do princípio da proporcionalidade, o princípio da razoabilidade não se confunde com ele. (...) Tal qual o princípio da razoabilidade, o princípio da proporcionalidade é essencial para o apoio e proteção dos direitos fundamentais, fornecendo critérios para as limitações a esses direitos. Todavia, diferentemente daquele, não decorre naturalmente de uma cláusula expressa da Constituição Federal, podendo ser entendida como norma constitucional não escrita, que se pode inferir a partir do Estado de Direito ou como direito ou garantia decorrente do regime e dos princípios adotados pela Constituição Federal, como disposto no seu art. 5º.

Ademais, Alexy (2015) informa que a máxima da proporcionalidade possui três subprincípios, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Os dois primeiros

²⁶ Como se vê em Silva, Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. Revista dos Tribunais, n. 798, 2000.

²⁷ Como se vê em Bonavides, Paulo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2003.

²⁸ Como se vê em Ávila, Humberto Bergman. A distinção entre princípios e regras a redefinição do dever de proporcionalidade. Revista de Direito Administrativo, n. 215, 1999.

consideram as condições fáticas presentes no caso concreto. Enquanto o último trata das condições jurídicas.

Segundo Cardoso (2007), a aplicação da proporcionalidade segue uma regra, suas etapas devem ser aplicadas sequencialmente, ou seja, primeiro a sub-regra da adequação, seguida pela sub-regra da necessidade e, se necessário, aplica-se a sub-regra da proporcionalidade em sentido estrito. Evidencia-se, desse modo, o caráter subsidiário das sub-regras da proporcionalidade.

Visto que elas não são aplicadas de modo aleatório, há uma ordem predefinida que confere coerência e racionalidade ao procedimento. Aplica-se a necessidade, apenas nos casos em que adequação não solucionou a controvérsia. Condição que se estende até a última etapa do procedimento, ou seja, a proporcionalidade em sentido estrito só será acionada quando as etapas anteriores (adequação e necessidade) não se mostrarem capazes e oferecer uma resposta ao caso.

3.2.2.1 Da sub-regra da adequação

Segundo Alexy (2015), quando ocorrer colisão entre princípios deve-se aplicar primeiramente o subprincípio da adequação, o qual requer que os meios utilizados pela autoridade competente para atingir um fim legítimo sejam apropriados para a concretização ou fomento desse objetivo.

Corroborando Fazio (2021) que no teste da adequação primeiro se verifica se o fim é legítimo e segundo se a medida é adequada tecnicamente para fomentar o fim visado. Para tanto, o autor levanta algumas questões, a saber: quando um fim pode ser considerado legítimo? Quais critérios podem ser utilizados para validar a legitimidade?

Com o intuito de contribuir com o debate, Fazio (2021) sustenta que um fim possui legitimidade quando ele pode ser promovido sem contrariar as disposições constitucionais. Contudo, é importante esclarecer que um fim legítimo nem sempre se traduz em fim proporcional, aquele é apenas parte deste.

Sendo assim, os resultados do teste da adequação podem ser os seguintes:

- a) Se a omissão que interfere em um direito é adequada para a prossecução de um fim legítimo, deve seguir-se o exame da sua necessidade e/ou proporcionalidade *stricto sensu*.
- b) Se a omissão que interfere em um direito não é adequada para a prossecução de um

objetivo legítimo, deve-se aceitar que é desproporcional em sentido amplo.

Em resumo, Alexy (2021) sustenta que o princípio da adequação nada mais é do que uma expressão da ideia de otimalidade ou de eficiência de Pareto, ou seja, uma posição pode ser melhorada sem prejuízo da outra.

O autor, observa ainda que raramente uma lei é declarada inconstitucional por não passar no filtro da adequação, na concepção de Alexy (2021, p. 2) “a relevância prática do subprincípio da adequação é bastante baixa”, pois normalmente a medida aplicada pelo legislador, pelo menos até certo ponto, promoverá seus objetivos.

3.2.2.2 Da sub-regra da necessidade

Isso não se pode dizer da segunda sub-regra da proporcionalidade, a necessidade, que consiste em verificar se há alternativas com menor potencial de lesividade para o princípio restringido, que demonstre ser tão eficaz quanto ao meio escolhido na etapa anterior. Segundo Silva (2002, p. 17) “A diferença entre o exame da necessidade e o da adequação é clara: o exame da necessidade é um exame imprescindivelmente comparativo, enquanto o da adequação é um exame absoluto”.

Para Duarte (2021) esta é a principal etapa da máxima da proporcionalidade, visto que esta etapa requer adoção de meios com efeitos menos restritivos quando comparados à primeira etapa. A importância dessa etapa também é destacada por Alexy ao escrever que:

Este princípio exige que, de dois meios promotores de P1 que sejam, grosso modo, igualmente adequados, seja escolhido aquele que interfira menos intensamente em P2. Se existir um meio de interferência menos intensiva e igualmente adequado, uma posição pode ser melhorada sem nenhum custo para a outra.⁶ Nessa condição, P1 e P2, tomados em conjunto, exigem que os meios de interferência menos intensiva sejam aplicados. Este é, novamente, um caso de otimalidade de Pareto. (Alexy, 2021, p. 3)

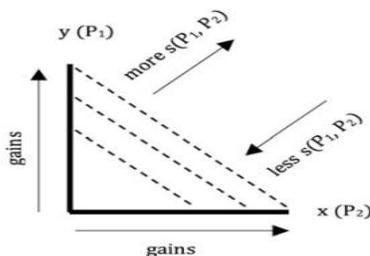
Especificamente nesta etapa, deve-se identificar qual direito fundamental está sendo restringido, ou melhor, qual o princípio que serve de razão ao direito fundamental que está tendo seu caráter *prima facie*, que exige a otimização, não atendido.

Em seguida deve-se analisar comparativamente o meio apresentado na etapa da adequação e os meios alternativos que poderiam potencialmente servirem de instrumento para fomentar o princípio que se deseja otimizar sem que isso, signifique lesar gravemente o princípio em sentido

contrário (Fazio, 2021).

Sob essa perspectiva se apurado que os meios alternativos são, de algum modo, menos gravosos e tão eficazes quanto o meio inicialmente selecionado pela autoridade competente para fazer cumprir o princípio que se deseja otimizar, deve-se declarar o meio desproporcional, por existirem caminhos capazes de otimizar um princípio colidente sem a necessidade de agravar o direito da parte que não prevaleceu (Morais, 2022).

As otimizações das possibilidades factuais podem ser representadas no plano cartesiano por meio da relação entre P1 e P2, na qual se busca encontrar o ponto ótimo para os princípios que estão em conflito.



Fonte: Duarte (2021, p. 33)

Do ponto de vista da lei substantiva, o gráfico acima implica que “quanto mais perdas em um P, mais ganhos no P oposto”. Por sua vez, a lei epistêmica impõe que “quanto mais perdas em um P, mais certeza sobre as premissas subjacentes”. Percebe-se facilmente que ambas as leis têm estrutura semelhante: a primeira conecta uma consequência de ganhos iguais e maiores em um P em relação às perdas em outro; e a segunda conecta uma consequência de igual e maior certeza sobre as premissas subjacentes quanto às perdas em um P. A questão é que tomadas em conjunto, ambas as leis pressupõem para sua própria aplicação valores precisos de “perdas”, “ganhos” e “certezas”. (Duarte, 2021, p. 27)

Pois bem, se a comparação realizada durante o teste da necessidade demonstrar que as medidas alternativas não conseguem cumprir os princípios com o menor custo/dano. Então é necessário o avanço até a última etapa do teste que é a proporcionalidade em sentido estrito.

3.2.2.3 Da sub-regra da proporcionalidade *stricto sensu*

Para Fazio (2021) o teste da proporcionalidade *stricto sensu* (ou juízo de ponderação)

requer a avaliação da relação de peso de acordo com a importância dos interesses ou princípios em jogo. Sendo assim, a lei do equilíbrio impõe a seguinte regra: quanto maior o grau de não satisfação ou prejuízo de um princípio, maior deve ser a importância de satisfazer o outro. Lei traduzida matematicamente por Alexy por meio da fórmula do peso, a saber:

$$W_{ij} = \frac{I_i \cdot W_i \cdot R_i}{I_j \cdot W_j \cdot R_j}$$

Fonte: Alexy (2021, p. 4).

As variáveis utilizadas por Alexy para criar a sua fórmula do peso são as seguintes:

W_{ij} = Peso relativo do princípio i e j

I_i = intensidade da interferência i

I_j = intensidade de interferência de j

W_i = peso abstrato do princípio i

W_j = peso abstrato do princípio j

R_i = grau de confiabilidade das premissas empíricas e normativas do princípio i

R_j = grau de confiabilidade das premissas empíricas e normativas do princípio j

Segundo Duarte (2021) a fórmula do peso é uma preferência entre dois princípios: pela regra da equação, se o quociente for maior que 1, prevalece o P no numerador; se o quociente for menor que 1, o P no denominador prevalece.

Observa-se que na fórmula do peso completa, conforme nomenclatura atribuída por Alexy, o autor usou a letra W para expressar tanto o peso relativo dos princípios i e j, quanto para representar o peso abstrato do princípio i e do princípio j. Diante disso, Borowski (2021) readaptou a fórmula de modo que o peso relativo passou a ser representado por RW, e o peso abstrato por AW, o resultado dessa modificação foi o seguinte:

$$RW_{ij} = \frac{I_i \cdot AW_i \cdot R_i}{I_j \cdot AW_j \cdot R_j}$$

Fonte: Borowski (2021, p. 149).

Em relação aos valores atribuídos a cada variável, Alexy (2021, p. 4-5) explica que:

Uma fórmula como a Fórmula do Peso, que expressa um quociente de dois produtos, só faz sentido se todos os fatores puderem ser representados por números. Esse é o problema da graduação. Em outro lugar, propus uma escala triádica discreta, isto é, não contínua, na qual as sequências geométricas são implementadas. Essa escala atribui os valores “leve” (l), “moderado” (m) e “grave” (s) à intensidade da interferência e aos pesos abstratos. Esses valores são expressos pelos números 2^0 , 2^1 e 2^2 , ou seja, por 1, 2 e 4. No que diz respeito ao lado epistêmico, ou seja, R_i e R_j , pode-se trabalhar com os estágios “confiáveis” ou “certo” (r), “plausível” (p) e “não obviamente falso” (e), aos quais os números 2^0 , 2^{-1} e 2^{-2} , ou seja, 1, $\frac{1}{2}$ e $\frac{1}{4}$, devem ser atribuídos. Por meio dessas tríades, a maioria das decisões dos tribunais constitucionais pode ser apreendida. Onde eles não são suficientes, ou seja, onde é preciso introduzir graduações ainda mais atenuadas, eles podem ser estendidos para escalas triádicas duplas. (Alexy, 2021, p. 4-5, tradução nossa)

Segundo Alexy (2021), os graus de intervenção são categorizados de acordo com os seguintes graus: leve (l), médio (m) e grave (s), graduações aplicadas segundo o julgamento da autoridade competente. Essa escolha deve ser acompanhada da devida fundamentação em coerência com o preconizado pela teoria da Argumentação Jurídica. Sendo assim, o julgador, a depender das condições circunstanciais, deve escolher entre uma intervenção leve (l), média (m) ou grave (s), cujos coeficientes são representados respectivamente por 2^0 , 2^1 e 2^2 .

Quanto à insuficiência que essa escala possa transparecer, Leal (2014, p. 157–158) escreve que:

É claro que Alexy sabe que a chamada escala triádica (triadic scale) de interferência da decisão judicial no âmbito das relações sociais — fraca, moderada e séria (light, moderate and serious) -- não é suficiente para dar conta da complexidade que sempre representa o processo de interpretação/aplicação de sistemas normativos, em especial ao ter que atribuir pesos distintos às normas da mesma estatura constitucional, mas tão somente que é possível usá-la como inferência sistêmica implícita no balanceamento destas normas, a qual, por sua vez, está intrinsecamente conectada com o conceito de correção.

De modo ordenado, a execução da máxima da proporcionalidade em sentido estrito requer que seja fixado:

1 - O grau de não cumprimento de P1, ou seja, para instrumentalizar essa etapa pode-se fazer a seguinte pergunta: qual o grau de não cumprimento ou prejuízo a P1? Ou, qual a intensidade da intervenção ao direito fundamental representado por P1?

2 - O grau de importância do cumprimento do princípio em sentido contrário (P2).

3 - Uma vez atribuídos valores a essas variáveis, é hora de realizar a ponderação de ambos os princípios e verificar qual prevalece sobre o outro, ou seja, é o momento de comprovar se a

importância do princípio em sentido contrário justifica o não cumprimento ou prejuízo do princípio colidente. Afinal, a lei da ponderação preceitua que “quanto mais alto o grau do não cumprimento ou prejuízo de um princípio, tanto maior deve ser a importância do cumprimento do outro”.

Para maior compreensão da sistemática presente na aplicação do subprincípio da proporcionalidade, exemplificam-se os possíveis resultados de sua execução.

- Hipótese 1 - P_i prevalece sobre P_j , contanto que:
 - a- l_i receba peso concreto (s) e l_j receba peso concreto (l); ou
 - b- l_i receba peso concreto (s) e l_j receba peso concreto (m); ou
 - c- l_i receba peso concreto (m) e l_j receba peso concreto (l).

- Hipótese 2 - P_j prevalece sobre P_i , contanto que:
 - a - l_i receba peso concreto (l) e l_j receba peso concreto (s); ou
 - b- l_i receba peso concreto (m) e l_j receba peso concreto (s); ou
 - c- l_i receba peso concreto (l) e l_j receba peso concreto (m).

- Hipótese 3 - Empate entre P_i e P_j , contanto que:
 - a - l_i receba peso concreto (l) e l_j receba peso concreto (l); ou
 - b- l_i receba peso concreto (m) e l_j receba peso concreto (m); ou
 - c- l_i receba peso concreto (s) e l_j receba peso concreto (s).

A representação do quociente entre P_i e P_j expressa a Fórmula do Peso formulada por Alexy. Considerando a escala triádica na qual os graus leve, moderado e grave correspondem respectivamente a 2^0 , 2^1 , e 2^2 . Os graus de intensidade são, portanto: grau leve: = 1; grau médio = 2; e grau grave = 4.

Assim sendo, as hipóteses elencadas acima podem ser substituídas por:

- Hipótese 1 - P_i prevalece sobre P_j , contanto que:
 - a- l_i receba peso concreto (s) = 4 e l_j receba peso concreto (l) = 1, logo $W_{i,j} = 4/1$, cujo resultado é 4; ou
 - b- l_i receba peso concreto (s) = 4 e l_j receba peso concreto (m) = 2, logo $W_{i,j} = 4/2$, cujo resultado é 2; ou
 - c- l_i receba peso concreto (m) = 2 e l_j receba peso concreto (l) = 1, logo $W_{i,j} = 2/1$, cujo resultado é 2.

- Hipótese 2 - P_j prevalece sobre P_i , contanto que:
 - a- l_i receba peso concreto (l) = 1 e l_j receba peso concreto (s) = 4, logo $W_{i,j} = 1/4$, cujo resultado é 0,25; ou
 - b- l_i receba peso concreto (m) = 2 e l_j receba peso concreto (s) = 4, logo $W_{i,j} = 2/4$, cujo resultado é 0,5; ou
 - c- l_i receba peso concreto (l) = 1 e l_j receba peso concreto (m) = 2, logo $W_{i,j} = 1/2$, cujo resultado é 0,05.

- Hipótese 3 - Empate entre P_i e P_j , contanto que:
 - a- l_i receba peso concreto (l) = 1 e l_j receba peso concreto (l) = 1, logo $W_{i,j} = 1/1$, cujo resultado é 1; ou
 - b- l_i receba peso concreto (m) = 2 e l_j receba peso concreto (m) = 2, logo $W_{i,j} = 2/2$, cujo resultado é 1; ou
 - c- l_i receba peso concreto (s) = 4 e l_j receba peso concreto (s) = 4, logo $W_{i,j} = 4/4$, cujo resultado é 1.

Os exemplos acima permitem observar com clareza a relação entre os princípios colidentes, de modo que o grau de intervenção atribuído a cada um dos princípios exige a justificação da autoridade competente, o que conseqüentemente aumenta o poder de controle e análise da racionalidade decisão.

É bem verdade que as simulações acima simplificaram a fórmula do peso, considerando que os pesos abstratos de P_1 e P_2 são idênticos e que por isso se anulam. Mas a realidade é mais complexa e por isso exige a utilização da fórmula completa para permitir a incorporação do maior número de variáveis presentes no caso concreto.

Sob tal perspectiva, é válido apontar que o caso concreto determinará qual princípio será limitado, tendo em vista que não há uma precedência pré-definida entre os princípios constitucionais, ou seja, a prevalência de um princípio sobre outro não se traduz em na fixação de resultados (Borowski, 2021).

Nesse aspecto, sustenta Sampaio (2021) que no balanceamento, diferentemente do que ocorre com a solução da maioria dos conflitos normativos (conflito entre regras), a derrota da ponderação não acarreta a nulidade da norma ou sua expulsão do ordenamento jurídico. “Ao contrário, a norma derrotada simplesmente não é aplicada no caso específico, afinal de contas, nada impede que o princípio perdedor seja preferido em um conflito futuro sobre essa ou qualquer outra

norma” (Sampaio, 2021, p. 55, tradução nossa).

Todavia, Habermas (1997) esclarece que conceber os princípios informativos do sistema normativo como mandados de otimização permitiria análises envolvendo custos e vantagens, e isto, sob o prisma normativo, levaria a uma restrição dos bens em face de outros bens, mesmo coletivos. Para o autor, uma jurisprudência orientada por princípios precisa, a priori, definir qual a pretensão e quais ações são exigidas em determinado conflito, procurando evitar arbitramentos no que diz respeito ao equilíbrio de bens e/ou o relacionamento de valores.

Outrossim, salienta Barcellos (2005) não haver motivos para resistência quanto à aplicação *prima facie* dos princípios constitucionais, pois se esses são comandos normativos presentes no texto constitucional, são, também, possuidores de igual força normativa.

Para Alexy (1999, p. 78) “a teoria dos princípios é capaz não só de estruturar racionalmente a solução de colisão de direitos fundamentais. (...) Ela possibilita um meio-termo entre vinculação e flexibilidade”, visto que diante da realidade, ela permite a ponderação de interesses dentro daquilo que é razoável exigir dos indivíduos, considerando a situação fática e jurídica do caso concreto. A vertente principiológica forma, ainda que em sistemas específicos, o verdadeiro espírito das normas que servem de critério para a exata compreensão do direito. Ressalta-se, contudo, que a técnica de balanceamento proposta por Alexy não foi recebida sem resistências por parte da doutrina. Leal (2014, p. 151–152) sintetiza com perspicácia as principais objeções feitas à proposta:

(1) Objeções Teorético-Normativas, questionando se existem efetivamente normas no sistema jurídico que tenham esta concepção principiológica e regratória dada por Alexy, entendendo ser frágil e equivocada a distinção entre elas.

(2) Objeções Teorético-Argumentativas, estabelecendo uma crítica no plano da baixa racionalidade epistemológica que esta metodologia apresenta, notadamente em face da fragilização de direitos fundamentais.

(3) Objeções Doutrinárias, que questionam se a teoria dos princípios em que está fundada a metodologia do balanceamento não estaria, em verdade, enfraquecendo todo o sistema normativo, uma vez que estabelece hierarquias e pesos distintos a normas jurídicas de mesmo rango.

(4) Objeções Institucionais, no sentido de que o reconhecimento de excessiva Força aos princípios constitucionais poderia criar uma espécie de sobre-constitucionalização do sistema jurídico, acessível somente a poucos iniciados, substituindo com isto o modelo de Estado Parlamentar Legislativo por uma espécie de Estado Constitucional Adjudicativo.

(5) Objeções Teorético-Interpretativas, que questionam se e como a construção.

constitucional principiológica pode estabelecer, de forma universal, interpretações corretas do catálogo de direitos constitucionais estabelecido enquanto direito positivo.

(6) Objeções Teorético-Validativas, no sentido de que esta teoria dos princípios estaria por arriscar o status de superioridade da Constituição e a sujeição a ela dos Poderes Estatais instituídos, colapsando a estrutura hierárquica do sistema jurídico

(7) Objeções Teorético-Científicas, sustentando que a teoria dos princípios faz declarações cujas razões de fundamentação e justificação são demasiadamente abstratas, servindo minimamente para explicar decisões tomadas, mas sem estabelecer diretrizes para tomada de decisões no futuro.

É importante notar que essas discordâncias não refutam necessariamente a teoria de Alexy, mas refletem as perspectivas críticas de estudiosos que buscam aprimorar e aprofundar o debate sobre a teoria dos princípios e sua aplicação no contexto jurídico.

Sob esse entendimento Clève (1995) declara que as críticas precisam ser absorvidas para que novos paradigmas jurídicos possam se desenvolver, assim, diante das objeções Alexy tem ratificado parte da sua teoria, sustenta que tanto a concepção segundo a qual o direito é construído por regras (conflitos solucionados por verificação de validade) quanto por princípios (conflitos solucionados por ponderação), mostram-se capazes de enfrentar de modo satisfatório, isoladamente, a complexidade dos temas que são chamados a resolver. Defende o autor a necessidade de coexistência de normas²⁹ do tipo regra e princípio para fazer frente a esse desafio.

Por outro lado, diante das críticas, Alexy também realizou modificações na sua fórmula do peso, introduzindo o grau de confiabilidade das premissas empíricas e normativas dos princípios colidentes (R), a fim de reduzir o nível de abstração e subjetividade levantados por seus críticos. (Borowski, 2021)

A introdução de premissas empíricas à fórmula do peso protege os direitos fundamentais de possíveis interferências descabidas por meio da controlabilidade da margem discricionária da autoridade que realiza o sopesamento (Morais, 2022). Daí resulta a lei da ponderação epistêmica, segundo a qual “Quanto mais intensiva é uma intervenção em um direito fundamental, tanto mais grave devem pesar os fundamentos que a justificam” (Alexy, p. 150).

Nesse sentido, Altoé (2009) afirma que as suposições empíricas consistem em argumentos fundamentados em premissas presentes em determinada decisão que expressa o raciocínio utilizado

²⁹ Segundo Cardoso (2007) a teoria dos princípios admite que dentro do catálogo dos direitos fundamentais coexistem normas com estrutura de princípios e de regra, a qual tem precedência *prima facie* ao nível dos princípios, ou seja, ao lado e atrás das regras registra-se a existência de princípios.

para fundamentá-la. Os indícios das suposições empíricas são escalonados da seguinte forma: empírico seguro (g), plausível (p), não evidentemente falso (e), para serem utilizadas na fórmula do peso elas recebem as respectivas valorações: 2^0 , 2^{-1} , 2^{-2} .

Ademais, Klatt (2015) informa que vários outros fatores podem ser usados para determinar o peso dos princípios conflitantes. A exemplo de: a) qualidade da decisão primária, a b) confiabilidade epistêmica³⁰ das premissas utilizadas, c) legitimidade democrática e d) princípios materiais em jogo³¹.

Além disso, Sieckmann (2021) sustenta que a ponderação de princípios ao requerer julgamentos de valor sobre os quais agentes razoáveis podem divergir, permite, com razoável frequência, que diferentes contextos culturais levem, de certa forma, a diferentes julgamentos de valor e, portanto, a diferentes julgamentos normativos. Assim, a depender dos valores que prevalecem em determinada sociedade, os resultados do sopesamento dos princípios diferem entre as culturas jurídicas.

Por todo o exposto, percebe-se que a máxima da proporcionalidade, por si só, não se mostra suficiente para conferir legitimidade a um determinado ato de decisão. Ciente dessa limitação, Alexy (2005) assevera ser indispensável que a ponderação seja acompanhada da devida fundamentação racional, que se dar a partir da teoria da argumentação jurídica. Pois é por meio da fundamentação que se verifica a racionalidade e se corporifica a legitimidade da decisão. Afinal, ponderar é essencialmente um procedimento argumentativo. Sob essa perspectiva apresenta-se a seguir os aspectos presentes na Teoria da Argumentação Jurídica desenvolvida por Alexy.

3.3 Da Teoria da Argumentação Jurídica

Inicialmente, julga-se necessário realizar a distinção entre o discurso normativo e o discurso prático. De acordo com Alexy (2005) o discurso é prático se se dirige ao comportamento humano, e o normativo busca orientar o agir humano. Para racionalizar³² esse discurso para além da simples opinião, a maior dificuldade enfrentada não é identificar os meios (critérios técnicos)

³⁰ Segundo Duarte (2021) a discricionariedade epistêmica normativa é dada pelas incertezas sobre o que é permitido, proibido ou obrigatório.

³¹ Para maior aprofundamento ver Klatt (2015).

³² Quanto ao termo racionalidade adotou-se a concepção empregada por Sampaio (2021), segundo o qual deliberar racionalmente é pesar as razões corretamente e agir racionalmente é realizar ações para as quais temos razões suficientes.

para o fim desejado, mas definir os procedimentos que viabilizam uma estrutura argumentativa na qual o resultado correto é obtido. Afirma o autor que:

O que se pretende com o estudo do procedimento discursivo, com a formulação das regras do discurso, com a criação da lógica do discurso e a objetivação de critérios de racionalidade, esses, sim, obtidos mediante a referência ou a consideração de condições ideais de correção. Para ser racional ou correto, não é necessário então que o enunciado normativo preencha integralmente todas as regras do discurso, mesmo porque algumas delas podem ser apenas aproximadamente cumpridas, mas é com o estabelecimento dessas regras que se fornecem critérios porque se deve pautar a fundamentação do discurso prático (geral ou jurídico) que, quanto mais segui-los, mais racional ou correto será. (Alexy, 2005, p. 20)

Segundo Alexy (2005), para análise das proposições normativas não se devem utilizar os métodos das ciências empíricas, tampouco das não-empíricas, tendo em vista que elas não são capazes de mostrar se tais proposições são corretas ou verdadeiras.

Exige-se para essa análise a aplicação de uma série de critérios durante o emprego da fundamentação, uma vez que essas são o cerne do discurso racional. Trata-se da utilização de regras pragmáticas, pois não se importam apenas com a lógica presente no discurso, mas também com o comportamento adotado por quem fala. (Leal, 2014)

Todavia, Alexy (2005) ressalta que mesmo diante da observação de tais regras não é possível assegurar de forma definitiva o alcance de um resultado racional. No entanto, tal dificuldade não pode servir de justificativa para obstrução do desenvolvimento de uma teoria que busca oferecer certo grau de racionalidade ao discurso prático, este compreendido como:

Um conjunto de ações interconectadas nos quais se comprova a verdade ou correção das proposições. Os discursos em que se trata da correção das proposições normativas são discursos práticos. O discurso jurídico, como se mostrará, pode-se conceber como um caso especial do discurso prático geral que ocorre sob condições limitadas, como a lei, a dogmática e o precedente. (Alexy, 2005, p. 183)

Nesse sentido, Carvalho (2023, p. 104) assevera que diante de casos difíceis, nenhum dos critérios interpretativos já criados consegue ofertar uma única solução correta. Contudo, afirma a autora, “se usados corretamente, podem proporcionar soluções interpretativas que gerem certeza e previsibilidade”. Posição também sustentada por Kelsen, quando enfatiza que:

A interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação "correta". Isto é uma ficção de que se serve a jurisprudência tradicional para

consolidar o ideal da segurança jurídica. Em vista da plurissignificação da maioria das normas jurídicas, este ideal somente é realizável aproximativamente. (Kelsen, 2006, p. 396)

Oportunamente, Alexy registra que a teoria do discurso pode adotar três abordagens: a empírica, a analítica e a normativa. (i) a primeira tem por foco descrever a relação que se estabelece entre determinados “grupos de falantes”, seus argumentos³³ e as concepções que os fundamentam. (ii) a segunda tem por preocupação a análise da estrutura lógica dos argumentos efetivamente utilizados pelo falante e os argumentos com potencial de utilização. Enquanto (iii) a terceira abordagem procura oferecer critérios para a fundamentação de argumentos de modo que o discurso proferido seja racional. Alexy (2005, p. 187) escreve que “a teoria do discurso racional é uma teoria do discurso normativa. Por isso, nela se propõe o problema de como podem fundamentar-se as regras do discurso racional”.

Quanto a essas regras de fundamentação, o autor esclarece haver diversas regras, que recebem as mais diversas classificações, no entanto, com base na relevância e contribuição a sua teoria, ele discute quatro formas de fundamentação, a saber: técnica, empírica, definitória, e pragmática-universal que serviram de ponto de partida para elaboração desta teoria. Por hora, é importante dizer que nenhuma dessas regras de fundamentação revela-se infalível, todas têm seus limites de aplicação (Alexy, 2005).

O primeiro método de fundamentação é o técnico que de acordo com Alexy (2005, p. 184) forma-se por “regras que prescrevem os meios para determinados fins”. Apesar das objeções³⁴ que realiza, o autor reconhece que embora não seja aplicável a todos os casos, ela tem valor, visto que diante da “fundamentação de regras concretas através de fins delimitados” ela se torna imprescindível.

A fundamentação empírica, por sua vez, consiste em verificar se as normas que condicionam determinados fatos geram resultados específicos que se alinham às convicções normativas existentes em determinado grupo. Alexy (2005) também demonstra as fragilidades desse método, entre elas que o interlocutor, ao tentar maximizar a probabilidade do convencimento da outra parte, pode optar por fazer uso de convicções que não são relevantes para o problema em detrimento de argumentos que poderiam aprofundar o debate em torno da questão. Contudo, ele

³³ Alexy (2005) define argumento como “uma fundamentação que nos motiva a reconhecer a pretensão de validade de uma afirmação, ordem ou valoração”, para maior aprofundamento ver p.127

³⁴ Quanto a essas objeções ver Alexy. 2005, p. 185.

também é enfático ao registrar que esta forma de fundamentação pode servir de ponto de partida para análise, mas que não basta em si.

A terceira regra elencada por Alexy (2005) é a definitória caracterizada pelo cruzamento de outros tipos de métodos de fundamentação. O teórico escreve que nesse método o “que importa é que a apresentação de um sistema de regras, independentemente da indicação de outras razões, seja vista como a fundamentação ou o motivo para sua aceitação”. (Alexy, 2005, p. 187).

No entanto, assim como as outras formas de fundamentação, ela tem limitações, que nesse caso se traduz na existência de arbitrariedades devido a não exigência de apresentação da razão³⁵ do argumento, sendo suficiente, segundo a regra definitória, apenas a exibição e explicação do argumento utilizado. Porém, sua relevância reside na possibilidade de criação de novos sistemas de regras, afinal o direito assim como a sociedade não é estático.

E por último, o autor apresenta a regra de fundamentação pragmática-universal que se refere à possibilidade de estabelecer a validade de determinadas regras a partir da comunicação linguística. Nas palavras do autor:

Devem-se manter as asserções de que é absolutamente possível se falar de uma fundamentação destas regras, se se demonstrar que determinadas regras estão pressupostas de maneira geral e necessária na comunicação linguística, ou que são constitutivas de formas de comportamento especificamente humano. (Alexy, 2005, p. 189)

Embora ele registre que o poder de utilização desse método é substancialmente reduzido. Alexy (2005, p. 187) resume assim os problemas de cada um dos métodos de fundamentação:

Na fundamentação técnica, devem-se pressupor fins não justificados. Além disso, há sempre o perigo de que os fins sejam demasiadamente abstratos ou que já contenham as regras a fundamentar. O método empírico toma a práxis existente como medida do racional; o definitório é, no final das contas, arbitrário; e o pragmático-universal serve, no melhor dos casos, para fundamentar poucas regras fundamentais.

Sendo assim, a exigência de racionalidade não significa que todas as regras tenham que se justificar por si, mas apenas que toda regra possa ser objeto de justificação.

Segundo Alexy (2005) a correta utilização das regras e formas argumentativas

³⁵Para Sampaio (2021) o discurso das razões é relevante no domínio jurídico sempre que um ordenamento jurídico não dê uma resposta interna e conclusiva a uma questão prática sobre o que deve ser feito.

apresentadas anteriormente não conduzem necessariamente a um discurso racional em questões práticas que sejam definitivas e irrevogáveis. Contudo, elas sem dúvida elevam consideravelmente a probabilidade de o acordo ser firmado com base na racionalidade. O autor sustenta que:

Nem todos os passos da argumentação estão determinados e por que todo discurso tem de partir de concepções normativas historicamente dadas e, por isso, mutáveis. Se os resultados encontrados no discurso não podem pretender uma certeza definitiva, é necessário que sua revisão seja sempre possível. As estas exigências servem as regras antes estabelecidas, as regras de razão, que estabelecem que qualquer um pode em qualquer momento atacar qualquer regra e qualquer proposição normativa; portanto, também as regras e proposições consideradas até agora podem ser tidas como seguras. (Alexy, 2005, p. 207).

Percebe-se, desse modo, a importância das regras 2.1 e 2.3 como mecanismo de inspeção da regra de fundamentação e, se for o caso, sua readaptação à realidade exposta no caso concreto.

De acordo com Leal (2014), o discurso racional prático é constituído por argumentos morais, éticos e pragmáticos, tais elementos conferem amplitude ao conceito de discurso prático, assim como lhes atribui uma relação de complementariedade e interpenetração, formando o arcabouço que sustenta e singulariza esse tipo de discurso.

Ademais, é uma preocupação de Alexy que a teoria do discurso seja composta de regras que, por um lado, são fracas, ou seja, existem muito pouco conteúdo canônico com o qual pessoas com noções totalmente diferentes de normas possam concordar, mas, por outro lado, tão poderosas que as discussões baseadas nelas podem ser chamadas de "racionais".

Carvalho (2023, p. 122) destaca que no campo constitucional é muito provável a existência de casos que possibilitem interpretações variadas em razão do “caráter aberto, indefinido e fragmentário das Constituições e as peculiaridades da realidade social a que se aplicarão, é possível produzir muitas respostas corretas para resolver o problema prático”. Partindo desse entendimento, a tese de uma interpretação única, capaz de solucionar todo e qualquer conflito, fica sensivelmente enfraquecida.

A argumentação jurídica é “caracterizada pela vinculação ao direito vigente” (Alexy, 2005, p. 210). Além disso, é oportuno dizer que ao contrário do discurso “comum” o processo de argumentação de decisões jurídicas é restringido pelas regras processuais, enquanto as partes são orientadas com base no interesse próprio, não buscando a justiça ou a sentença correta, mas, na verdade, a decisão que lhes favoreça.

Sendo assim o autor classifica o discurso jurídico como um caso especial, pois nas

palavras do autor:

O “discurso jurídico é prático por se constituir de enunciados normativos. É racional por se submeter à pretensão de correção discursivamente obtida”. É especial por se subordinar a condições limitadoras ausentes no discurso prático racional geral, a saber - a lei, a dogmática e os precedentes. Essas condições, que institucionalizam o discurso jurídico, reduzem consideravelmente seu campo do discursivamente possível na medida em que delimitam mais precisamente de quais premissas devem partir os participantes do discurso, fixando ainda todas as etapas da argumentação jurídica mediante as formas e regras dos argumentos jurídicos (Alexy, 2005, p. 23).

Dentro da teoria do discurso jurídico não há apenas preocupação com a racionalidade da sentença proferida pelo juiz, o mesmo grau de importância assume a fundamentação utilizada nesta sentença tendo por parâmetro de orientação as normas vigentes no ordenamento jurídico, devendo assim a fundamentação ser coerente com as normas.

O artigo 93, inciso IX³⁶ da Constituição, em consonância com a teoria da argumentação jurídica e com a teoria dos direitos fundamentais já aponta a necessidade da fundamentação discursiva das decisões judiciais. A fundamentação utilizada pelo magistrado busca ser a correta e coerente com as leis vigentes. Embora Alexy (2005) ressalte que esta pretensão nem sempre pode ser verificada nas decisões judiciais.

Considerando esse cenário, a teoria do discurso racional, compreendida como uma teoria da argumentação jurídica “não pressupõe que todas as discussões jurídicas devam se colocar como discursos no sentido de uma comunicação sem coerção e sem restrições, mas somente que nas discussões jurídicas os debates ocorrem sob a pretensão de correção”. (Alexy, 2005, p. 216). Para se garantir essa racionalidade, há necessidade de atendimento às premissas da justificação interna e externa.

A justificação interna relaciona-se com a conformidade estabelecida entre a ação e a razão para agir, mais estritamente, com a condição de que as conclusões devem necessariamente advir logicamente de suas premissas, enquanto a justificação externa decorre da força e coerência dada a justificação das premissas normativas e factuais escolhidas.

Para Leal (2014) a observação dos parâmetros presentes na teoria do discurso racional de Alexy permite o controle das variáveis utilizadas no julgamento político e judicial, tendo a

³⁶Inteiro teor do inciso IX do art. 93. Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (BRASIL, 1988).

necessidade de fundamentação interna e externa que justificam a avaliação e interpretação feita pela autoridade decisória.

Portanto, uma vez apresentados os aspectos centrais da Teoria da Argumentação Jurídica, com especial atenção à necessidade de fundamentação, aliada a obrigatoriedade de fundamentação das decisões judiciais, visando oferecer um mínimo de racionalidade às decisões judiciais. Apresentam-se a seguir aspectos determinantes para o papel desempenhado pelo STF, no contexto brasileiro, acerca da constitucionalidade das normas, que algumas vezes assume feições de decisão política, fator que contribuiu relevantemente para o protagonismo deste tribunal.

3.4 Do Protagonismo Judicial do Supremo Tribunal Federal

A atuação dos tribunais constitucionais dos diversos sistemas jurídicos é motivo de muitas discussões. Há quem defenda o dever do judiciário de efetuar uma forte revisão das decisões legislativas, sem necessária deferência. De outro modo, há quem negue qualquer papel relevante ao Judiciário na concretização de direitos. Segundo Klatt (2021), essa primeira concepção é adotada pela Europa Central e Oriental após a queda do comunismo, enquanto a segunda perspectiva foi incorporada pela Irlanda, que incorpora “princípios de política social” positivos, mas explicitamente os exclui da possibilidade de revisão judicial.

Por meio dessa avaliação sequencial, os tribunais argumentam sobre a proporcionalidade e, portanto, sobre a constitucionalidade de normas substantivas que colidem com direitos fundamentais. No entanto, devido a restrições institucionais, os juízes devem se limitar a verificar se a medida sob escrutínio é ou não proporcional. Além disso, a deferência intersetorial que eles devem aos legisladores os impede de propor ou discutir outras alternativas legislativas. A consideração e comparação de alternativas é, afinal, assunto do legislador: é responsabilidade do legislador examinar cuidadosamente outras opções disponíveis para atingir seus objetivos legítimos. Os legisladores, portanto, devem analisar a proporcionalidade das leis de uma perspectiva mais ampla do que os juízes,³⁰ e considerar uma variedade de soluções legislativas. Essas soluções não precisam ser regras substantivas definitivas: modalidades adicionais de ação legislativa — incluindo a inação — também podem ser. (Street, 2021, p. 240 – 241)

Percebe-se, portanto, que o princípio da proporcionalidade está disseminado por toda a esfera governamental, exigindo que tanto juízes quanto legisladores a utilizem como parâmetro de orientação procedimental na concretização de direitos fundamentais.

Em regimes democráticos, a liberdade conferida aos cidadãos para reivindicar direitos e garantias assegurados pela Constituição revisita a relevância do papel desempenhado pelas

instituições governamentais que definem o desenho estrutural do poder (Brandão, 2020). Sob esse ponto de vista, é importante compreender os aspectos que contribuíram para o protagonismo assumido pelo poder judiciário no Brasil.

Para Dakolias (1996), um dos principais motivos da consolidação e reconhecimento do judiciário, em face dos demais poderes, decorre da constatação de que o desenho institucional dos países latinos não consegue oferecer respostas às demandas da população de forma rápida, transparente e oportuna. Por isso, foi necessário realizar uma reforma no judiciário (devido à morosidade e ao monopólio no julgamento das ações), na tentativa de acelerar a concretização de direitos, com justiça e eficiência, exigidos pelos cidadãos.

Nesse sentido, Bobbio (2006) registra que se no passado o foco das discussões sobre o regime democrático girava em torno da tirania da maioria³⁷, atualmente os debates concentram-se na avaliação da incapacidade dos mecanismos institucionais governamentais de resolverem adequadamente os conflitos de uma sociedade complexa.

Diante dessa constatação, é compreensível que o crescente reconhecimento de direitos conjugado com a ampliação do acesso à justiça ocasione um excesso de demandas ajuizadas nos tribunais. Tendo em vista o ideal de justiça e igualdade tão propagado pelos regimes democráticos. Vieira (2008, p. 443) registra ainda que:

A ampliação do papel do direito e do judiciário como uma decorrência da retração do sistema representativo e de sua incapacidade de cumprir as promessas de justiça e igualdade, inerentes ao ideal democrático e incorporadas nas constituições contemporâneas. Neste momento, recorre-se ao judiciário como guardião último dos ideais democráticos.

Segundo a concepção de Alexander Bickel, a posição contramajoritária adotada pelas cortes decorre primordialmente da falta de deferência aos demais poderes, em especial ao legislativo, visto que este é doutrinária e legalmente reconhecido como o representante do povo e como tal tem legitimidade para criar dispositivos legais sobre os assuntos que interessam à determinada sociedade, não cabendo ao poder judiciário, poder sem o respectivo amparo eleitoral, o condão de revisar as normas criadas pelos representantes da maioria (Vázquez, 2010).

Percebe-se, portanto, que a posição contramajoritária fundamenta-se na crítica colocada em termos de princípios de maioria, democracia, legitimidade e falta de representação (Rivera

³⁷ Termo cunhado por Tocqueville

Leon, 2010). No entanto, é importante perceber que normalmente quando se denuncia que uma decisão do tribunal é contrária à maioria, quer-se dizer que vai contra a vontade dos representantes do povo e não do próprio povo, o que leva ao seguinte questionamento: será que a vontade dos representantes realmente expressa a vontade do povo?

A controvérsia acerca da intervenção do poder judiciário na concretização dos direitos fundamentais está para além das fronteiras nacionais. Segundo Klatt (2021), o Tribunal Constitucional Sul-Africano foi criticado por ser excessivamente deferente e oferecer muito pouca proteção aos direitos positivos, sendo reconhecido, neste ponto, como um tribunal reduzido à função de mero espectador de falhas legislativas ou executivas.

Em outro extremo, o autor destaca a atuação e o protagonismo do judiciário na efetivação de direitos positivos, exemplificando as decisões do Supremo Tribunal Federal nas questões de direito a saúde e fornecimento de medicamentos e a atuação da Corte Colombiana na defesa dos direitos humanos, chegando ao ponto de nomear esta última como a “Corte mais ativista do mundo” (Klatt, 2021).

Para Ferrajoli (2001) é justificável que os juízes desempenhem um papel de balanceador do sistema democrático, porque asseguram os direitos humanos, que, segundo o autor, estão na “esfera do indecidível”.

Posição também reforçada por Alexy (2015, p. 546) ao afirmar que:

Se a Constituição confere ao indivíduo direitos contra o legislador e prevê um tribunal constitucional (também) para garantir esses direitos, então, a atividade do tribunal constitucional no âmbito da legislação que seja necessária à garantia desses direitos não é uma usurpação inconstitucional de competências legislativas, mas algo que não apenas é permitido, mas também exigido pela Constituição.

Não obstante, para Gargarella (1997), o argumento de que ao judiciário cabe uma ampla atuação no controle da constitucionalidade porque ele atua na defesa das minorias é uma defesa estruturalmente pobre. Visto que não há nenhuma garantia de que a posição não majoritária, traduzida no fato de não serem eleitos diretamente pelo povo, configurará uma atuação mais qualificada e eficaz na proteção dos direitos das minorias quando comparada à atuação dos outros poderes. “Em suma, o que acontece com o argumento dos juízes como defensores das minorias é que ele apela injustificadamente para uma questão motivacional que realmente não existe” (Gargarella, 1997, p. 64).

Dworkin (2002), por sua vez, aponta que o controle de constitucionalidade realizado pelos tribunais judiciais compostos por membros não eleitos diretamente pelo povo, portanto não sujeitos ao controle político, é um importante instrumento de freio da tirania imposta pela maioria, visto que não caberia ao próprio legislativo julgar a legalidade das leis que ele mesmo criou. Ou aos administradores públicos quando da criação das políticas públicas que escolherem implementar e impor custos a pessoas que não necessariamente desejavam se submeter a tal política.

O judiciário é justamente essa alternativa que a minoria tem de ver seus pleitos atendidos. Como exemplo, citam-se as cotas para candidatos negros nas eleições de 2022 no Brasil. Considerando que o perfil do legislativo brasileiro é de homens brancos, estes não teriam interesse em ver recursos financeiros finitos sendo distribuídos para aqueles estruturalmente à margem da sociedade.

Segundo Oliveira (2005), o ativismo judicial é resultado da judicialização da política, considerando que os juízes só decidem quando provocados. A autora vai além, ao afirmar que só é possível falar em judicialização da política quando o juiz realiza efetivamente o julgamento de mérito da ação, uma vez que a simples impetração de ação na justiça, sem avaliação do resultado produzido, torna o argumento da ampliação da judicialização uma falácia.

Na análise da autora, o ativismo e a judicialização da política são fenômenos mais complexos do que o normalmente apresentado. “Só há judicialização quando juízes apresentam uma postura política ou ideológica contrária àquela predominante nas instituições majoritárias, opondo-se, assim, às políticas por estas adotadas” (Oliveira, 2005, p. 564).

Para Vallinder e Tater (1995), a expansão do ativismo e da judicialização são decorrentes da presença de algumas características dos estados democráticos: a separação de poderes; a presença e garantia dos direitos políticos; o uso dos tribunais por grupo de interesse ou pela oposição; e a inefetividade das instituições majoritárias. Aliado a isso, verifica-se ainda que os países da América Latina continuam em processo de consolidação de suas democracias.

Para Ramos, Rosário e Vale (2020), a amplitude dos instrumentos presentes na CRFB/88, assim como o número de legitimados também previsto na Constituição, são fatores que contribuirão robustamente para o protagonismo assumido pelo Supremo Tribunal Federal no Brasil.

Ainda de acordo com Ramos, Rosário e Almeida (2021, p. 81), no Brasil, o protagonismo assumido pelo judiciário se traduz na adoção de uma postura proativa e inovadora quando da interpretação da Constituição, “potencializando o sentido e o alcance de suas normas”. Embora

Chiassoni (2023) esclareça que a argumentação interpretativa está carregada de incertezas. Problema decorrente da presença de teorias que concorrem, entre si, sobre as próprias noções de interpretação jurídica e normas gerais de direito escrito. Para o autor, é preferível a adoção de teoria que esteja segundo o senso comum jurídico, preze pela neutralidade ideológica e possua adequação conceitual.

Conforme ressalta Klatt (2021), o controle excessivo dos tribunais resulta em um custo muito alto para o princípio da democracia. Posição também defendida por Morais e Ghiggi (2019, p. 161) que asseveram que a manutenção da jurisdição constitucional é responsável, no atual estágio da democracia brasileira, por altos custos que acarretam “não só o agigantamento do Judiciário, mas também a paulatina desatenção e esquecimento de aspectos inerentes ao âmbito legislativo”.

De outra forma, Peñaranda (2000), sustenta que na contemporaneidade as críticas feitas ao poder judiciário no debate que se instala sobre a postura ativista do judiciário no Brasil não estão voltadas a discutir a possibilidade e a necessidade de realização do controle judicial ou a qual órgão caberia realizá-lo, e sim a apontar quais são os limites que devem ser postos ao exercício desse controle pelos tribunais, visto que no Estado de Direito pressupõe-se a existência de equilíbrio entre os limites da atuação estatal e a esfera privada dos indivíduos.

Para Klatt (2021, p. 172), o controle exercido pelo poder judiciário não precisa ser fixamente forte ou fraco, ou seja, não deve incentivar a usurpação judicial, tampouco a abdicação judicial, deve-se, antes de tudo, transitar sobre esses extremos, a depender do caso concreto. Segundo o autor, “a intensidade correta de controle deve ser escolhida em cada caso particular, dependendo das circunstâncias fáticas e normativas”. Para o autor, o modelo flexível está em clara oposição a outros relatos que tentam estabelecer um certo padrão de revisão e deferência em geral.

Nota-se, portanto, que os excessos judiciais são prejudiciais à formatação do regime democrático, mas que a atuação deste poder é decisiva em momentos conturbados para defesa dos direitos fundamentais, visto que é flagrante a crise³⁸ de representatividade do legislativo, o qual não consegue funcionar de forma rápida e dinâmica de modo a atender os anseios sociais.

³⁸ Morais e Ghiggi (2019, p. 148) elencam uma série de fatores que contribuem para a crescente percepção da incapacidade legislativa, tais como: distorção da igualdade política, da representatividade e da lógica “uma pessoa, um voto”; partidos sem efetiva fixação ideológica, movidos apenas como “legendas de aluguel”; eleições determinadas pelo poderio econômico; perpetuação no poder; controle do Executivo sobre o Legislativo; disfunção do sistema de eleição proporcional, sem garantia de representação das minorias; clientelismo, patrimonialismo e corrupção

Sob essa perspectiva e considerando a importância dos princípios na estruturação do direito constitucional que se estende aos demais ramos da prática jurídica³⁹, no capítulo seguinte apresentam-se casos concretos de atuação do STF na interpretação de princípios tributários no contexto do Simples Nacional.

³⁹ Para Chiassoni (2023) a interpretação prática propriamente dita, não consiste em traduzir uma cláusula legal em uma norma explícita. Consiste, antes, em fornecer “a tradução correta” (“adequada”, “verdadeira”, “correta”) de uma cláusula legal: consiste, mais precisamente, em traduzir uma cláusula legal em uma norma explícita e apresentar tal norma como “o significado correto” da cláusula para algum propósito prático, com base em um conjunto (supostamente) adequado de argumentos contextualmente formulados.

4 SIMPLES NACIONAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Dedica-se este capítulo à análise detalhada das decisões judiciais proferidas pelo pleno do Supremo Tribunal Federal em relação ao regime do Simples Nacional. A abordagem prioriza a observação dos princípios constitucionais tributários explicitados nos votos, visto que a interpretação e aplicação dos princípios constitucionais tributários, conforme expressos nos votos dos Ministros do STF, constituem um elemento crucial para compreender a fundamentação das decisões e suas implicações para os entes federados.

Além disso, busca-se verificar a coerência entre as decisões da Suprema Corte e as teorias abordadas anteriormente, relacionadas aos direitos fundamentais e à argumentação jurídica. Verifica-se assim se as decisões refletem a compreensão teórica apresentada no terceiro capítulo.

Para isso, apresenta-se a seguir a metodologia utilizada no desenvolvimento de todo o estudo, com especial atenção à seleção das decisões judiciais que sustentam as conclusões obtidas na pesquisa. Além de exibir uma aprofundada análise descritiva dos casos, acrescenta-se uma dimensão adicional que reside na identificação de eventuais colisões entre os princípios constitucionais tributários presentes nos conflitos judiciais selecionadas. Procura-se, desse modo, entender se a ponderação é empregada como estratégia para solucionar conflitos entre esses princípios, oferecendo insights valiosos sobre a abordagem do STF na resolução de dilemas tributários complexos.

4.1 Da Seleção de Decisões Judiciais

Para atingir o objetivo geral desta pesquisa, o qual é analisar a interpretação dos princípios constitucionais tributários, nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em questões que tratam do regime do Simples Nacional, no período de 2017 a 2021, foram feitas algumas delimitações.

Primeiro foi estabelecido o lapso temporal entre o período de 2017 a 2021. Segundo, a coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa eletrônica de jurisprudência no site do Supremo Tribunal Federal: (<http://portal.stf.jus.br/>), mais especificamente por meio da ferramenta “pesquisa de jurisprudência”. Na qual foram utilizados os descritores destacados abaixo:

Tabela 3: Descritores para seleção de decisões judiciais.

Descritores	Quantidade de acórdãos
Tributário	2.996
Princípios	8.754
Tributário + Princípios	741
“Simples Nacional”	30
Tributário + Princípios + “Simples Nacional”	12

Fonte: Supremo Tribunal Federal (2023)

Terceiro, foi introduzido ainda um último parâmetro de seleção, a repercussão geral, que funciona como um instrumento processual previsto expressamente no § 3º do art. 102 da CRFB/88. Ela possibilita ao Supremo Tribunal Federal selecionar os recursos extraordinários no âmbito do controle difuso, de acordo com os critérios de relevância social, jurídica, política e econômica.

A escolha deste parâmetro de seleção deve-se ao fato dele conseguir uniformizar a interpretação constitucional e vincular sua aplicação às demais instâncias de poder, implicando diretamente na consolidação do princípio da segurança jurídica. Além de garantir que os acordões selecionados são relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, transcendendo o interesse das partes.

Segundo Cassuli (2018, p. 23), há muito os julgados do Supremo Tribunal Federal não consideram apenas as partes do processo, mas toda a coletividade. “Em verdade, uma decisão judicial não possui apenas efeitos *inter partes*. (...) as consequências da sentença atingem a todos, por se tratar de uma ordem advinda de um dos Poderes do Estado.”

Por tudo isso, a repercussão geral, assegura que casos similares recebam o mesmo tratamento, não importando se optante do regime do Simples Nacional localiza-se no Rio de Janeiro ou no Maranhão, fato que permite fazer generalizações sobre os aspectos observados. Assim, o resultado dessa delimitação foi a seleção de oito decisões do STF.

Contudo, é preciso dizer que embora aplicação dos critérios temporais, semânticos e de relevância explicitados acima, resulte na seleção de apenas oito decisões, não é possível descartar a possibilidade de existência de outras decisões enquadradas nos critérios apontados, mas que

acabaram não sendo identificadas pelo sistema de indexação que orienta a pesquisa jurisprudencial do STF. Isso pode decorrer de diversas variáveis, a exemplo do momento em que as decisões foram publicadas e alimentadas no sistema informatizado disponibilizado pelo Supremo Tribunal Federal. De todo modo, fica a ressalva registrada.

As decisões judiciais foram organizadas conforme a data do julgamento, assim apresentam-se primeiramente as decisões mais recentes e por último a mais antiga. Isso para ser possível verificar a posição mais atualizada da Corte Constitucional Brasileira.

As decisões judiciais aqui apresentadas tiveram o mérito da questão conflituosa discutida, interpretada e decidida pelos ministros do Supremo Tribunal Federal, por isso elas oferecem material substancial para exame da interpretação dos princípios constitucionais tributários.

4.1.1 Da não incidência do IRPJ e CSLL sobre valores atinentes à taxa Selic

A primeira decisão é o Recurso Extraordinário 1.063.187-Santa Catarina de relatoria do ministro Dias Toffoli, julgado em 27/09/2021, no qual a União interpõe tempestivo recurso extraordinário, com fundamento na alínea b do permissivo constitucional, contra acórdão da Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no qual foi reconhecido a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei n.º 7.713, de 1988, o art. 17 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, e do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei n.º 5.172, de 1966), para afastar a incidência do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.

O Resultado do julgado foi desfavorável à União, tendo sido a decisão tomada por unanimidade pelos ministros Luiz Fux (Presidente), Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Foi fixada a seguinte tese para o Tema n.º 962 de repercussão geral: É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. (STF, 2021a)

4.1.2 Da não incidência do PIS e COFINS na aquisição de insumos recicláveis.

O segundo caso é o Recurso Extraordinário 607.109-Paraná, de relatoria da ministra Rosa

Weber, julgado em 08/06/2021, no qual a pessoa jurídica de direito privado Sulina Embalagens LTDA. interpõe recurso visando obter a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 47 e 48 da Lei Federal 11.196/2005, que impediam o creditamento do PIS/ COFINS decorrente da aquisição de insumos recicláveis.

O resultado do julgado foi mais uma vez desfavorável à União, tendo sido a decisão tomada por maioria. Os ministros que formataram a interpretação vencedora foram Ministros Luiz Fux (Presidente), Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Roberto Barroso, Edson Fachin e Nunes Marques. Enquanto os Ministros Alexandre de Moraes e, parcialmente, Rosa Weber (Relatora), Marco Aurélio e Dias Toffoli, tiveram seus entendimentos suplantados.

Foi fixada a seguinte tese: São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/ COFINS na aquisição de insumos recicláveis. (STF, 2021b)

4.1.3 Da incidência do DIFAL em operação interestadual de mercadoria destinada a optante do Simples Nacional.

O terceiro conflito apreciado foi o Recurso Extraordinário 970.821-Rio Grande do Sul, de relatoria do ministro Edson Fachin, julgado em 12/05/2021, no qual a pessoa jurídica de direito privado Jefferson Schneider de Barros & Cia Ltda. sustentou a inconstitucionalidade da diferenciação da alíquota interna e interestadual do ICMS (DIFAL) no Rio Grande do Sul e a ilegalidade da antecipação de pagamento.

Decidido por maioria, o resultado do julgado foi favorável ao Estado do Rio Grande do Sul e, por extensão, às demais administrações fazendárias estaduais devido à repercussão geral atribuída à decisão. Os ministros que formataram a interpretação vencedora foram: Luiz Fux (Presidente), Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Rosa Weber, Edson Fachin e Nunes Marques. Nessa ocasião, os ministros Gilmar Mendes e Nunes Marques acompanharam o Relator com ressalvas. Por outro lado, os ministros vencidos foram Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Neste julgado foi fixada a seguinte tese: É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos. (STF, 2021c)

4.1.4 Da incidência do ICMS sobre a base de cálculo da CPRB

Os três julgamentos exibidos a seguir foram finalizados na mesma data, 24/02/2021. O Recurso Extraordinário 1.187.264–São Paulo, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, no qual a pessoa jurídica de direito privado Midori Auto Leather Brasil Ltda. interpôs recurso com a finalidade de ver reconhecida a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta prevista na Lei 12.546/2011.

O resultado do julgado foi favorável à União, decisão tomada por maioria. Participaram da decisão vencedora os ministros Luiz Fux (Presidente), Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques. Do outro lado, colocaram-se os ministros Marco Aurélio (Relator), Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Rosa Weber, cujo entendimento não prevaleceu.

Neste julgado, foi fixada a seguinte tese: É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta-CPRB. (STF, 2021d)

4.1.5 Da não incidência do DIFAL em operação interestadual de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte.

O Recurso Extraordinário 1.287.019-Distrito Federal, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, diz respeito à controvérsia levantada pela pessoa jurídica de direito privado MadeiraMadeira Comércio Eletrônico S/A e outro(a/s) que propuseram recurso para buscar o reconhecimento do direito de não recolher os débitos tributários alusivos ao diferencial de alíquotas de ICMS, observada a sistemática do Convênio n.º 93/2015.

O Resultado do julgado foi desfavorável aos Estados, decisão tomada por maioria. Participaram de decisão vencedora os ministros Marco Aurélio, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin. Neste julgamento os ministros vencidos foram Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente).

Ficou assentada a tese que reconheceu a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio n.º 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora

(STF, 2021e).

4.1.6 Da declaração de inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS n.º 93/2015.

E o último caso julgado no dia 24/02/2021 foi a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.469-Distrito Federal, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em conjunto com RE 1.287.019-Distrito Federal, devido à similaridade dos casos.

A Associação Brasileira de Comércio Eletrônico-ABCOMM ingressou com ação para arguir a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS n.º 93/15, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por ofensa aos arts. 5º, *caput*, II e XX; 37; 59; 61; 69; 145, § 1º; 146, *caput* e III, alíneas a, b, c e d; 146-A; 150, I, II, III, alíneas a, b e c, e IV; 152; 154; 155, § 2º, I e XII, alínea g; 167, IV; 170, IX, e 179 da CRFB/88.

O Resultado do julgado foi desfavorável ao Conselho Nacional de Política Fazendária, tendo a decisão sido tomada por maioria. Participaram de decisão vencedora os ministros Luiz Fux (presidente), Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes. Por outro lado, os ministros Nunes Marques e Gilmar Mendes tiveram seus entendimentos suplantados.

O resultado do julgamento foi a declaração de inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS n.º 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal. (STF, 2021f)

4.1.7 Da declaração de constitucionalidade do artigo 2º da Lei n.º 10.147/2000.

Julgado em 08/09/2020, o Recurso Extraordinário 1.199.021-Santa Catarina, de relatoria do ministro Marco Aurélio, no qual a pessoa jurídica de direito privado Iliada Perfumes e Cosméticos Ltda. arguiu a necessidade do reconhecimento da inconstitucionalidade na restrição, imposta a empresa optante pelo Simples Nacional, ao benefício fiscal de alíquota zero previsto no parágrafo único do artigo 2º da Lei n.º 10.147/2000.

Decidido por unanimidade, o resultado do julgado foi favorável à União. Participaram da formatação da interpretação que definiu a solução do caso os ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Neste julgado, foi fixada a seguinte tese: É constitucional a restrição, imposta à empresa optante pelo Simples Nacional, ao benefício fiscal de alíquota zero previsto no parágrafo único do artigo 2º da Lei n.º 10.147/2000, tendo em conta o regime próprio ao qual está submetida. (STF, 2020a)

4.1.8 Da aplicação das imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III aos optantes pelo Simples Nacional.

E para encerrar a apresentação de julgados que sustentam análise empírica desta pesquisa, tem-se o Recurso Extraordinário 598.468-Santa Catarina de relatoria do ministro Marco Aurélio, julgado em 22/05/2020, no qual a pessoa jurídica de direito privado Brasília Pisos de Madeira Ltda. sustentou a inconstitucionalidade do acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que concluiu que as empresas que fizeram a opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte–Simples não podem beneficiar-se das imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da CRFB/88.

Decido por maioria, o resultado do julgado foi desfavorável à União. Formatarem a interpretação vencedora os ministros Dias Toffoli (Presidente), Gilmar Mendes, Luiz Fux, Rosa Weber, Edson Fachin e Alexandre de Moraes. Os ministros vencidos foram Marco Aurélio (Relator), Ricardo Lewandowski, Roberto Barroso, Cármen Lúcia e Celso de Mello.

Foi fixada a seguinte tese: as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da CRFB/88 são aplicáveis às receitas das empresas optantes pelo Simples Nacional (STF, 2020b).

Apresenta-se a seguir uma análise descritiva dos julgamentos descritos acima.

4.2. Dos Resultados Preliminares.

Considerando os casos selecionados, o primeiro ponto a ser explorado é o grau de

participação dos ministros do STF na relatoria dos conflitos na área do direito tributário. Assim, verifica-se que o ministro Marco Aurélio foi sorteado para assumir o cargo de relator em metade (50%) dos casos selecionados, seguido pelo ministro Dias Toffoli com o percentual de participação de 25% e por último a ministra Rosa Weber e Edson Fachin com um percentual de participação de 12,5% cada um. Tal fato demonstra uma atuação ativa do ministro Marco Aurélio no campo tributário.

Quanto a essa disparidade, é válido dizer que igual resultado foi encontrado por Tôrres (2020) quando da análise de julgados com repercussão geral, na área tributária, no período de 2007 a 2018, no qual foram analisados o total de 288 temas. Os ministros mais ativos foram justamente Marco Aurélio, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski, nessa ordem.

O segundo ponto diz respeito ao fato dos relatores terem formado maioria em 50% dos casos analisados. Contudo, em 25% dos casos, foi o voto divergente que orientou o resultado do julgado, como se observa no RE 607.109-PR, cuja relatoria era da ministra Rosa Weber, porém o voto divergente do ministro Gilmar Mendes delineou os contornos da decisão. A mesma situação se constata no RE 598.468-SC, de relatoria do ministro Marco Aurélio.

Acrescenta-se ainda que em 25% dos julgados houve decisão de mérito por unanimidade, ou seja, nos RE 1.199.021-SC e RE 1.063.187-SC não existiu uma única voz discordante, os argumentos apresentados são diferentes, mas seguem na mesma direção, que no primeiro caso favoreceu a União e no segundo o contribuinte (sujeito passivo). Isso pode ser um indício de que apenas os princípios jurídicos afetos a esses casos consensuais responderiam pelo resultado.

Quanto aos resultados dos julgados do Supremo Tribunal Federal, verifica-se que as pessoas jurídicas de direito privado tiveram maior percentual de decisões favoráveis nas demandas protocoladas em face dos entes federados, conforme revela a tabela 4.

Tabela 4: Favorecidos nos julgamentos do Supremo Tribunal Federal

Ação	Ente Federado	Empresa Privada
RE 1063187 SC		X
RE 607109 PR		X
RE 970821 RS	X	
RE 1187264 SP	X	
RE 1287019 DF		X
ADI 5469 DF		X
RE 1199021 SC	X	
RE 598468 SC		X

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do STF.

Essa constatação vai de encontro à crença de que, em matéria tributária, os tribunais tendem a julgar de modo a beneficiar o Estado. Contudo, é preciso considerar a quantidade de decisões selecionadas e o foco específico no Simples Nacional, logo estudos mais amplos podem obter resultados diferentes.

Segundo Tôrres (2020), os ministros, quando decidem de modo favorável para os contribuintes, assumem uma ideologia mais conservadora (pró-mercado), enquanto nas situações em que os julgados são favoráveis aos entes públicos, sugere-se a adoção de um viés progressista por parte dos ministros.

Além disso, a tabela 5 demonstra o percentual de votos vencedores dos ministros do Supremo Tribunal Federal, considerando o conjunto de decisões judiciais selecionadas.

Tabela 5: Assertividade dos Ministros do Supremo Tribunal Federal

Ministros do STF	Percentual de votos vencedores dos ministros do STF
Edson Fachin	100%
Luiz Fux	88%
Dias Toffoli	88%
Gilmar Mendes	75%
Rosa Weber	75%
Roberto Barroso	75%
Nunes Marques	67%
Cármem Lúcia	63%
Alexandre de Moraes	63%
Celso de Mello	50%

Ricardo Lewandowski	38%
Marco Aurélio	38%

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do STF.

Nota-se que o ministro Edson Fachin foi destacadamente o ministro que acompanhou e ajudou a moldar os resultados dos julgados com maior grau de assertividade, posicionando-se de modo compatível com aquela que seria a solução a ser dada em cada caso. Do outro lado, por sua vez, aponta-se a atuação do ministro Marco Aurélio, que participou da formação do julgado vencedor em apenas 3 das 8 vezes que participou do julgamento de mérito dos casos selecionados. Essa postura divergente dos votos do ministro Marco Aurélio foi observada também por Torrês (2020) Segundo a autora, o comportamento do ministro Marco Aurélio seria errático, ou se localizaria numa “supradimensão” que não é compartilhada pelos demais ministros. Aduz a autora “que o comportamento desse ministro é guiado por um desejo dele de ser do contra” (Tôrres, 2020, p. 162)

De outro modo, é importante observar que os ministros Celso de Mello e Nunes Marques não participaram de todos os julgamentos, uma vez que este assumiu a vaga deixada por aquele. Assim, na atribuição de percentuais, levou-se em conta que o ministro Celso de Mello participou de apenas dois julgamentos de mérito, tendo alinhado seu voto com a decisão vencedora uma única vez. Enquanto Nunes Marques participou de seis julgamentos de mérito, o que lhe rendeu a construção de voto vencedor em quatro desses casos.

Além disso, houve modulação dos efeitos nas duas ações julgadas conjuntamente, o RE 1287019-DF e a ADI 5469-DF. O resultado desses julgados foi a declaração de inconstitucionalidade de diversas cláusulas do convênio Confaz n.º 93/2015. Ocorre que, pautado no princípio da segurança jurídica e premidos por justificativas econômicas⁴⁰, o STF, mesmo diante do reconhecimento da inconstitucionalidade do instrumento legal utilizados pelos Estados para cobrarem o ICMS, atribuiu validade, ainda que temporária, a uma norma que deveria ser incapaz de produzir efeitos.

⁴⁰ Conforme pode ser observa em trecho do voto do ministro Toffoli (STF, 2021e, p22), no qual ele destaca a fala representante do Distrito Federal: “situação que gera, obviamente, uma enorme insegurança jurídica, dada a ausência de tratamento normativo adequado a uma infinidade de operações. Como se não bastasse essa circunstância, haverá uma enorme perda de receita para os Estados, que não terão como exigir o ICMS nessas situações. Somente no Distrito Federal, estima-se uma perda da ordem de R\$ 375 milhões para o ano de 2016. (...) Para além de tudo, os próprios objetivos de prestígio ao pacto federativo e de encerramento das guerras fiscais serão inviabilizados, em face da não incidência imediata da Emenda Constitucional n. 87/2015.”

Não por acaso, Ives Gandra Martins (2008) apontou que no direito brasileiro coexistem dois princípios, o da “legalidade” e da “ilegalidade eficaz”, uma vez que as Fazendas Públicas são descaradamente autorizadas a reter o “fruto da ilegalidade”, pois não são obrigadas a restituir aos contribuintes as quantias pagas durante a vigência do instrumento normativo inconstitucional.

Assenta Cassuli (2018, p. 149) que “o aprendizado que fica é de que a ilegalidade é admitida, e que as inconstitucionalidades não obstam sequer as intenções arrecadatórias mais perversas, tornando a cobrança ao arpejo da lei e do comando constitucional, numa "receita tributária"”.

Por outro lado, é preciso considerar que o Estado necessita de recursos para financiar os serviços essenciais que presta à sociedade, que no caso brasileiro significa ter recursos para custear a educação, saúde, segurança, previdência, entre outros. Assevera Sarmiento (2008) que:

Os magistrados não têm como escapar de uma reflexão que deveria ser realizada sempre que estivessem em jogo pretensões sobre recursos escassos: o potencial de universalização do que foi pedido (...). O impacto aqui é inequívoco e por isso tem de ser enfrentado. O julgamento força uma análise de “macrojustiça”, que envolve a legitimidade do atendimento de determinados pleitos num quadro de escassez de recursos. (Sarmiento, 2008, p.12).

Por derradeiro, demonstra-se, na tabela 6, o tempo médio anual de julgamento dos temas tributários sobre o regime do Simples Nacional, com repercussão geral reconhecida no período de 2017 a 2021.

Tabela 6: Tempo para julgamento

Ação	Data de autuação	Data da decisão	Tempo (anos)
RE 1063187 SC	31/07/2017	27/09/2021	4,2
RE 607109 PR	10/12/2009	08/06/2021	11,5
RE 970821 RS	17/05/2016	12/05/2021	5
RE 1187264 SP	14/02/2019	24/02/2021	2
RE 1287019 DF	31/08/2020	24/02/2021	0,5
ADI 5469 DF	05/02/2016	24/02/2021	5,1
RE 1199021 SC	11/04/2019	08/09/2020	1,4
RE 598468 SC	25/03/2009	22/05/2020	11,2

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do STF.

Em todo esse período, o tempo médio entre a data de autuação do processo e a data do

juízo foi de 1.671 dias, em outras palavras, é preciso mais de 4 anos para que um processo com repercussão geral na área tributária possa ser julgado. Segundo dados divulgados no portal Corte Aberta, o tempo médio anual de julgamento dos 1.280 temas com repercussão geral reconhecida foi de 3 anos e 11 meses. Diante dessas constatações, é possível supor que essa, talvez, seja uma das razões pelas quais cabe ao ministro relator determinar a sobrestamento nacional ou não dos processos que tratam da temática sobre a qual foi reconhecida a repercussão geral, conforme previsão do §5º do art. 1.035 da Lei 13.105, de 2015.

Finalizado as análises prévias dos julgados selecionados, destaca-se que a leitura dos RE 1.063.187-SC (da não incidência do IRPJ e CSLL sobre valores atinentes à taxa Selic) e 1.187.264-SP (da incidência do ICMS sobre a base de cálculo da CPRB), revela a inexistência de correlação entre o regime do Simples Nacional e a instalação do conflito, ou seja, embora tenha atendido aos critérios de seleção, o exame do conteúdo das decisões permite identificar que o regime Simples Nacional perpassa a questão apenas superficialmente, não configurando fator relevante na questão conflituosa. Por isso, essas decisões judiciais foram excluídas das análises seguintes. Embora se reconheça que a retirada desses julgados reduz demasiadamente o número de casos a serem investigados.

Feitas as primeiras considerações, julga-se, por bem, fazer uma análise crítica acerca da principal controvérsia presente nos julgados ora selecionados. De modo que a compreensão da sistemática facilitará o entendimento das ponderações realizadas nos tópicos seguintes.

4.3 A grande controvérsia do Simples Nacional em 2021

O Simples Nacional oferece ferramentas que facilitam apuração de impostos e contribuições para os micros e pequenos negócios. Ocorre que para além das características já mencionadas na seção 2.3, uma série de questões referentes ao diferencial de alíquota, causam dúvidas nos optantes do regime simplificado, tais como o fato dele ser cobrado por fora, o não aproveitamento do crédito decorrente do pagamento antecipado e ainda o fato dessa cobrança configurar uma afronta ao princípio da não cumulatividade.

Essas e outras questões são causas de diversas controvérsias nos tribunais judiciais, no tocante ao Simples Nacional, cita-se a ADI 5.469 DF, RE 1.287.019 DF e RE 970.821 RS, apresentadas brevemente na seção anterior. O fato em comum entre essas ações é a discussão sobre

o diferencial de alíquota do ICMS. Por isso, destacam-se os principais aspectos relacionados ao tema.

Nos tópicos seguintes, apresenta-se uma abordagem crítica que considera a legislação e a prática tributária desenvolvida no estado do Maranhão, visando contribuir, por meio de dados empíricos, para o esclarecimento das nuances que se fazem presente neste regime.

4.3.1 Do diferencial de alíquota no Simples Nacional

O diferencial de alíquota foi originalmente instituído para partilhar a receita decorrente do ICMS incidente nas operações que destinem mercadorias ou serviços a consumidores finais, contribuintes ou não do imposto, localizados em Estados diversos daquele em que estabelecido o contribuinte que as tenha alienado (Alexandrino; Paulo, 2011).

Assim, de acordo com essas regras, nas operações interestaduais para consumidores finais, ou seja, destinatários das operações estão localizados em outro Estado, o ICMS devido ao Estado de origem é calculado com base nas alíquotas fixadas por Resolução do Senado Federal (7% ou 12%, no caso de mercadorias nacionais⁴¹, e 4%, no caso de mercadorias de procedência estrangeira)⁴². Ao Estado de destino cabe a parcela do imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual aplicável, denominada diferencial de alíquotas ou simplesmente DIFAL, consoante o artigo 155, parágrafo 2º, IV e VII, da CRFB/88.

Não obstante, a partir da edição da LC 128, de 19/12/2008, o artigo 13 da LC 123/06 passou a estabelecer o seguinte:

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

§1º O recolhimento na forma deste artigo **não exclui** a incidência dos seguintes impostos ou contribuições devidos na qualidade de contribuinte ou responsável em relação aos quais será observada a **legislação aplicável às demais pessoas jurídicas**:

(...) g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de **antecipação** do recolhimento do imposto nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal.

1. **com encerramento** da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar
2. **sem encerramento** da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor.

⁴¹ Resolução do Senado n° 22 de 19/05/1989.

⁴² Resolução do Senado n° 13 de 25/04/2012.

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, **não sujeitas ao regime de antecipação** do recolhimento do imposto, relativo **à diferença entre a alíquota interna e a interestadual**. (Brasil, 2006, p.6-7, grifo nosso).

Como se verifica, a Lei Complementar 128/2008 estabeleceu a possibilidade de que, no caso de aquisição interestadual com antecipação (inciso "g") ou sem antecipação (inciso "h") de bens ou mercadoria destinada a posterior saída tributada, ou seja, operação "sem encerramento da tributação", ou não, com encerramento no caso de aquisições de bens de consumo e ativo imobilizado, a empresa optante ao Simples Nacional seja obrigada a realizar o recolhimento a título de "antecipação" ou relativo ao "diferencial de alíquota" de parcela do ICMS por ela devida.

Essa parcela de imposto a ser antecipada ou declarada deve ser calculada conforme a referida lei complementar, com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Para ilustrar a situação, exemplifica-se o DIFAL cobrado pelo estado do Maranhão, que pode chegar a alíquotas de 10% a 15% sobre produtos nacionais e a 18% sobre produtos importados.

Considerando o ônus tributário decorrente dessa cobrança, o Estado do Maranhão, por meio da Lei Estadual n.º 8.948/2009, e suas alterações, criou o benefício fiscal que reduz as alíquotas do DIFAL considerando o porte da empresa do Simples Nacional. Assim, concederam-se às empresas que faturaram, nos últimos 12 meses, até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), a isenção do DIFAL e para as demais aplicam-se as alíquotas reduzidas que variam de 1,10% a 4,30% conforme a faixa de faturamento (Maranhão, 2009).

Por conseguinte, fica claro o tratamento diferenciado e benéfico aos optantes do Simples Nacional dispensado pelo Estado do Maranhão, já que em outros Estados da federação a cobrança do DIFAL é, em regra, em alíquotas integrais, ou seja, aplica-se alíquota padrão do Estado menos alíquotas interestaduais.

É importante, ainda, mencionar o efeito extrafiscal da cobrança do diferencial de alíquota, pois devido à cobrança desse tributo sobre mercadorias adquiridas de fora do Estado, tende-se a igualar os preços das mercadorias adquiridas interna e externamente, caso não houvesse o tributo, as empresas locais não conseguiriam competir com os preços dos produtos de fora do Estado, que estão sujeitos às alíquotas de 7% ou 12% (Melo, 2008), sendo que internamente a alíquota padrão é 22%.

De pronto, apregoa-se que o diferencial de alíquota não se constitui em mero elemento arrecadador do estado. Há, na verdade, a preservação do pacto federativo fiscal (arts. 145 a 162, CRFB/88) e a salvaguarda do princípio da isonomia (art.150, II, da CRFB/88); secundariamente

arrecadatória a fim de evitar sonegação neste caso, da mesma forma que a substituição tributária (art.150, §7º da CRFB/88) sistema da qual ela deriva.

O pacto federativo, na consecução do autogoverno dos entes da Federação, visa também a autonomia e a proteção do mercado dos estados e do Distrito Federal, além dos municípios, do poder econômico concentrado de um ou uma região em relação às demais. O princípio da isonomia objetiva a extensão da norma a todas as empresas que se encontrem em situação de similaridade (Berti, 2007).

Historicamente, as regiões Sul e Sudeste⁴³ compõem o ciclo de ouro das indústrias, reduzindo a competitividade das outras regiões do país, preponderantemente consumidoras. Motivo pelo qual o legislador constitucional estabeleceu alíquotas distintas nas operações interestaduais a fim de preservar ao máximo a frágil economia das regiões menos favorecidas.

Nesse propósito, se uma empresa maranhense adquire mercadorias das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e do Estado do Espírito Santo, pelo regime geral, calcula a diferença entre a alíquota interna deste estado 22% e a alíquota interestadual dessas regiões 12% , recolhendo a antecipação do ICMS na forma do percentual de 10%.

Caso a empresa adquira mercadorias de empresas das regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo, pelo regime geral, a alíquota do MA corresponde a 22% menos a alíquota de 7%, remanescerá percentual a recolher de 15%.

Porém, se uma empresa optante Simples não se vê obrigada a recolher ao erário estadual o percentual sobre as aquisições interestaduais, também significa que irá comprar das regiões onde a alíquota de origem (Sul e Sudeste) é menor — 7% — notadamente das regiões em que, historicamente, o preço das mercadorias é mais competitivo para a revenda, afetando o parque industrial das regiões menos favorecidas e o pacto federativo, além do princípio da isonomia, e isto é perturbador.

Da mesma forma, é inevitável o impacto negativo que essa ação gera para as empresas do regime geral deste estado, porquanto ninguém irá adquirir mercadorias das empresas maranhenses pagando 22% se pode conseguir por 7% (exemplo, São Paulo), e ainda ter a obrigação de recolher o tributo no Simples Nacional quando das saídas das mercadorias. (Oliveira Junior, 2021)

Existem, ademais, microempresas, incluído o pequeno empresário, e empresas de pequeno

⁴³ Exclusive o Estado do Espírito Santo

porte que não aderiram ao Simples Nacional e que realizam as suas operações pelo regime geral, ou melhor, utilizam o acerto fiscal pelo binômio crédito-débito, recolhem, assim, nas operações interestaduais pelas alíquotas cheias (10% e 15%), o que inviabilizaria mais e mais a competição entre empresas que se encontram em situação similar, afinal de contas todas são pequenas empresas, relevando-se uma clara afronta ao princípio da Isonomia (Weber; Roxo, 2020).

O Constituinte de 1988, no art. 170, ao tratar da ordem econômica, assegura a existência digna e o tratamento justo para as empresas de pequeno porte constituídas sob a lei brasileira significa dizer que, é indiferente se a empresa é optante do Simples Nacional ou não, não podendo ser opostas circunstâncias gritantes capazes de aniquilar por completo a competitividade entre elas. É exatamente o que ocorrerá caso a empresa optante pelo Simples Nacional não recolha o ICMS decorrente do diferencial de alíquota, uma vez que a pequena empresa não optante Simples Nacional continuará descapitalizando-se antecipada e desproporcionalmente pelas alíquotas do regime normal (10% ou 15%), em contrapartida, serão os optantes do Simples Nacional beneficiados com alíquota zero (não recolhimento).

Não é sem razão que Petter declara:

Certo é que o tratamento jurídico favorecido às empresas de pequeno porte tem variados fundamentos a justificar sua inserção dentre os princípios da ordem econômica. [...] parece mesmo intuitivo que algo deveria ser feito em relação às empresas de pequeno porte. Pois são elas que mais empregam mão-de-obra, o que nos reconduz à valorização do trabalho humano como fundamento da ordem econômica. São elas que menos investimentos necessitam [...], exercem no contexto da economia papel mais versátil e próximo do consumidor do que o desempenhado por grandes estruturas empresariais. Obtêm sua aprovação no mercado sem a intermediação de pesados investimentos publicitários [...]. Mas também são elas as que mais dificuldades têm para a obtenção de financiamentos junto às instituições financeiras, daí o necessário tratamento favorecido no respeitante às operações creditícias (Petter, 2005, p. 265).

A opção ao Simples Nacional é opcional ao regime tradicional na dicção do art. 146, parágrafo único da CRFB/1988, e a falta de competitividade provocada pela agigantada cobrança da diferença de alíquota apenas para as pequenas empresas não optantes do Simples Nacional, tornará cogente a migração destas.

Portanto, o DIFAL torna mais justo a concorrência comercial entre as empresas de dentro do Estado e fora deste, preservando o comércio local e as indústrias locais, por consequência, mantendo os empregos e a economia do Estado todo. (Cunha; Esteves, 2016)

Recentemente, em decisão final, o STF, na formação do tema 517, repercussão geral, RE

970.821-RS, fincou a bandeira da constitucionalidade na legislação do Simples Nacional, concedendo um salvo-conduto inatacável aos estados e ao Distrito Federal no tocante à exigência do ICMS decorrente da diferença de alíquota, assentando que:

É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos (Supremo Tribunal Federal, 2021, p.1)

Não há dúvidas, portanto, da legitimidade da cobrança do Diferencial de Alíquota do destinatário optante do Simples Nacional realizada por meio das leis estaduais. Demonstrada a relevância da manutenção do ICMS diferença de alíquota nas operações interestaduais a todas as empresas, repousa-se a atenção à compensação do ICMS decorrente do princípio da não cumulatividade no Simples Nacional.

4.3.2 Do princípio da não cumulatividade do ICMS.

O percentual do diferencial de alíquota não compensável exigido nas aquisições interestaduais com produtos pelos optantes do Simples Nacional insularmente conduziria a uma afronta ao princípio da não cumulatividade.

No entanto, inicialmente, deve-se ter em mente que o ICMS não pode ser visto como único componente do Regime Simples Nacional, a carregar todas as suas características e incongruências. Na feitura do Simples Nacional aglutinaram-se tributos com regimes e técnicas diferenciados, em que prevaleceu o regime tributário pelo faturamento (Weber; Roxo, 2020).

A fim de acomodar tantas inconsistências entre os tributos em um regime único — Simples Nacional — acordou-se a renúncia por parte dos entes da Federação (redução simplificada de tributos e outros não tributários bem como o abandono de parte de suas características, crédito-débito a ilustrar o ICMS) em contrapartida, à vantagem global obtida ao optante tais como: percentuais reduzidos; participação facilitada na licitação; acesso a crédito e ao mercado; legislação simplificada, etc. Em outras palavras, a aceitação das regras por parte das empresas optantes dentre elas a diferença de alíquota do ICMS sem compensação, daí porque o regime Simples Nacional é alternativo e facultativo (Fabretti, 2019).

Não houve a montagem de um sistema diferenciado e favorecido do ICMS no qual a proposta seria a redução ou eliminação extrema das alíquotas estaduais e interestaduais e a preservação de todas as características deste tributo como o débito e crédito, compensação, etc., mas a edificação de um regime especial composto por uma cesta de tributos com percentuais reduzidos dentre outras vantagens. (Santos, 2016)

O mandamento constitucional (*mens legis*) espreado nos arts.146, inciso III, "d", 170, inciso IX, art.179, da CRFB/88, encontrou ampla correspondência na edição da Lei Complementar n.º 123/2006, qual seja 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, o dito ICMS.(Brasil, 1988).

Abstrai-se, incontinenti, que, em nenhum dispositivo até o momento apontado salvo melhor juízo idealizou-se ou estabeleceu-se regime especial às pequenas empresas no qual os tributos selecionados fossem preservados *ipsis litteris* em suas características estruturantes (técnicas de apuração e recolhimento) apenas que o regime especial proporcionasse a redução de tributo e outras regras de conteúdo não tributário, em relação ao regime ortodoxo.

Como ficou assentado em linhas pretéritas, o que ganha relevo na ambiência de proteção às pequenas empresas é a materialização de uma norma que alcançasse, o máximo possível: tratamento especial diferenciado, favorecido e simplificado, de conteúdo tributário e não tributário, alternativo e opcional. (Santiago, 2013)

O legislador poderia ter estabelecido que o recolhimento pelo Simples Nacional contemplasse, apenas, as entradas, ou apenas as saídas, ou, como restou fixado, substituição tributária (entrada e saída), antecipação parcial do ICMS (entrada) e faturamento (saída), o que nos remete a um sistema híbrido (apuração e recolhimento).

Sendo um sistema híbrido, algo se ganha, algo se perde, no tocante a forma de apuração e recolhimento, não se pode imaginar que as características do ICMS, todas elas fossem preservadas, principalmente quando se observa que o sistema crédito-débito (causa) não foi prestigiado, daí a não cumulatividade (efeito) não acompanhar o ICMS diferença de alíquota.

No estado do Maranhão, se adicionar ao faturamento o percentual reduzido da antecipação parcial do ICMS, previsto em lei estadual, o valor resultante recolhido pelo optante Simples Nacional é muito inferior ao tributado pelas empresas do regime comum, o que assegura que o tratamento especial diferenciado e favorecido — objeto conceitual constitucional — foi

preservado, relevando a não cumulatividade, por absorção, ao pacote de vantagens estabelecido, são acomodações naturais, ou seja, renúncias decorrentes de um sistema híbrido, materializado por meio da apuração e recolhimento, por óbvio, não individual.

Nesse pensar, uma possibilidade seria não entrever a irregularidade da antecipação parcial do ICMS (ante sua relevância no pacto federativo e princípio da isonomia), mas o ajuste na legislação dos estados que a exigem pelas mesmas alíquotas do regime geral, uma vez que nesses casos o tratamento constitucional não foi salvaguardado, o que não é o caso do Maranhão⁴⁴.

Paula, Costa e Ferreira (2017) asseveram que a carga tributária continua sendo a principal barreira para o crescimento e desenvolvimento dos empreendedores, embora sejam inegáveis os avanços e contribuições alcançados pelo Simples Nacional.

Kraja, Yb e Osmani (2015) também analisaram o impacto do ambiente interno e externo sobre o fator de sucesso do empreendedorismo e concluíram que o ambiente externo é mais decisivo para determinar se um negócio irá ter durabilidade ou estará fadado ao fracasso. Assim, cabe ao Governo local adotar políticas de incentivo para pequenas e médias empresas, além de atuar para reduzir os trabalhos informais. Foi para enfrentar esses desafios que o estado do Maranhão editou a Lei n.º 8.948/2009.

Desse modo, essas entre outras questões apontam para a necessidade de pesquisas ainda mais profundas no âmbito do Simples Nacional, pois diante dos aspectos apresentados, percebe-se que a simplicidade do regime reside apenas no nome.

4.4 Da ponderação de princípios no Simples Nacional

É chegado o momento de responder à pergunta que norteou esta pesquisa, que consiste em apontar em que medida a interpretação dos princípios constitucionais tributários realizada no âmbito do STF no julgamento das ações que tratam do Simples Nacional, contribui para o fortalecimento e expansão do regime simplificado.

⁴⁴ Em obediência ao art. 12, §§4º e 8 da Lei Estadual 7.799/02 (Código Tributário Estadual), e pelos dispositivos contidos na LC 123/06, art. 1º e §3º, o Maranhão sensibilizou os efeitos do art. 13, §1º, inciso XIII, alínea 'g', item 2, e "h", da LC 123/06, ofertando Lei Estadual vigente 10.956, de 05/12/2018, em percentuais a correspondentes ao intervalo 1,10% a 4,30% (proporcional ao faturamento), a serem aplicados às operações interestaduais de aquisições de bens ou mercadorias (mais saudáveis financeiramente que 6% ou 11% pelo regime normal, atualmente, a depender da origem do bem/mercadoria). Fica evidenciado ao extremo o benefício tratamento) proporcionado pela legislação doméstica ao optante Simples, o que permite, em tese, reconhecer estar conforme a CRFB/1988.

A resposta a essa questão será dada a partir da verificação da otimização dos princípios tributários, em especial, o princípio do tratamento favorecido,⁴⁵ positivado no texto constitucional, especificamente, no art.170, inciso IX⁴⁶. Realiza-se, assim, a correlação entre máxima efetividade dos princípios tributários e o fomento do Simples Nacional.

Nesse sentido, afirma Ávila (2012, p. 92) que: “Os princípios são normas imediatamente finalísticas. Estas estabelecem um estado de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim.

Antes de tudo, é preciso ressaltar que o exame dos julgados selecionados revela que em nenhum deles houve a utilização explícita da ponderação, ou melhor, o Supremo Tribunal Federal não recorreu à metodologia difundida pela teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy. Diante de tal constatação, poderia ser sugerido a impossibilidade de responder à questão. Contudo, tal fato não impede a realização de pesquisas voltadas para o exame da compatibilidade entre a conclusão obtida na decisão judicial e a resultante da aplicação da regra da proporcionalidade.

Uma vez que a correta fundamentação da decisão pode ser observada a partir da expressão de uma racionalidade que deve transparecer na decisão tanto de maneira interna (racionalidade entre os argumentos utilizados na decisão) quanto externa (conexão racional entre os argumentos utilizados, os fatos narrados e o ordenamento jurídico (Cardoso, 2007).

Assim, considerando a discussão já realizada entorno do Simples Nacional, resta realizarmos o exame da colisão entre os princípios citados pelas partes do processo, ou seja, princípios que, segundo o entendimento do requerente e do requerido, justificam uma decisão em sentido favorável ao seu pleito.

Todavia, é necessário que se faça algumas considerações iniciais, considerando o rigor metodológico que uma pesquisa científica requer. Sendo assim, a primeira consideração consiste em salientar que quando ocorre colisão entre princípios, isso é sempre dentro do ordenamento jurídico, tal fato resulta na conseqüente validade de ambos os princípios, ou seja, se os princípios

⁴⁵ Princípio do tratamento favorecido é concretizado por meio da criação da Lei Complementar 123/2006, já devidamente explorado no item 2.2 desta pesquisa.

⁴⁶ Teor do artigo 170, IX: Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes **princípios**:

IX - **Tratamento favorecido** para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (grifo nosso) (Brasil, 1988)

estão dentro de determinado ordenamento jurídico, então para este ordenamento eles devem ser realizados na maior medida possível (Alexy, 2015).

A segunda diz respeito a que, embora um determinado princípio possa apresentar prevalência demasiada sobre os demais, isso não significa que ele não poderá ceder em outra condição específica. Contudo, o resultado da ponderação cria uma regra, ou seja, existindo a mesma condição na qual um princípio A, prevaleceu sobre um princípio B, espera-se que seja atribuída a mesma consequência jurídica. É o que Alexy (2015) denomina de lei de colisão.

Evidencia-se, desse modo, que no ordenamento jurídico pautado por direitos fundamentais não há que se falar em direitos absolutos, uma vez que “os princípios absolutos não são compatíveis com direitos individuais, pois os direitos individuais que sejam fundamentados pelos princípios absolutos não podem ser garantidos a mais de um sujeito de direito.” (Alexy, 2015, p.111).

Terceiro, utiliza-se a teoria dos Direitos Fundamentais integrada com a teoria da Argumentação Jurídica, ambas devidamente apresentadas no terceiro capítulo desta pesquisa, a fim de constatar a otimização dos princípios tributários no âmbito do Simples Nacional.

Sendo assim, seguiram-se os seguintes passos para analisar as decisões:

Primeiro será identificado quais princípios estão em colisão. Pois segundo aponta Alexy (2021) os princípios na qualidade de comandos de otimização exigem que sua finalidade seja concretizada na maior medida possível, contudo o mundo real impõe limites a essa máxima concretização, as situações fáticas e jurídicas do caso concreto ditam se a realização será completa ou apenas parcial, considerando a existência de outro princípio com comando oposto.

Segundo, aplica-se a sub-regra da adequação, caso a colisão não seja solucionada, utiliza-se em seguida a sub-regra da necessidade e quando o caso assim exigir, aplica-se a sub-regra da proporcionalidade estrita ou ponderação

Sobre a utilização do teste da proporcionalidade é importante ressaltar a ordem com que o teste é realizado. Segundo Alexy (2015) a aplicação das submáximas da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) tem seu propósito. Essa sequência torna o processo racional e pode resultar em celeridade decisional, pois a solução pode ser encontrada logo na aplicação do primeiro teste, sem que seja necessário chegar à última etapa, que seria a aplicação da fórmula do peso, ou melhor, a proporcionalidade em sentido estrito. Evita-se

assim, desperdícios de recursos humanos, financeiros, instalações e o mais importante o tempo de vida de cada um dos envolvidos, visto que este é um bem irrecuperável.

Seguindo esse procedimento, é possível verificar se um determinado direito fundamental foi realizado na maior medida possível e se o princípio em sentido contrário, nas condições fáticas e jurídicas presentes no caso, também foi restringido na medida correta.

Sendo assim, parte-se para análise das cinco decisões intrinsecamente relacionadas ao regime do Simples Nacional.

4.4.1 Recurso Extraordinário 607109–Paraná

O exame da discussão no âmbito do RE 607.109-PR permite a verificação da colisão entre o princípio da isonomia e da não-cumulatividade⁴⁷. A Lei 11.196/2005 no seu artigo 47 veda o creditamento de PIS e COFINS referente a aquisição de mercadorias cuja origem seja de empresas que comercializam matérias-primas decorrentes de desperdícios, resíduos ou aparas utilizados como insumos, ou seja, empresas que adquirirem sucata não poderiam gozar do crédito decorrente dessas operações.

Diante disso, a empresa Sulina Embalagens Ltda., na qualidade de reclamante, requereu a declaração de inconstitucionalidade do artigo 47 da Lei no 11.196/2005 e por consequência do artigo 48 da mesma lei. Sob o argumento de que há um claro desrespeito ao princípio da isonomia. Conforme pode ser observado em recorte do acórdão:

A inconstitucionalidade desse preceito decorreria da ofensa aos princípios da **isonomia**, da **proteção ao meio ambiente**, da **livre concorrência** e da **busca do pleno emprego**, por estabelecer tratamento tributário mais vantajoso para as empresas que utilizam em seu processo produtivo materiais oriundos da indústria extrativista, penalizando, mediante a negação do creditamento, as empresas que utilizam materiais reciclados e, assim, tornando os seus produtos mais onerosos do ponto de vista tributário. (STF, 2021b, p. 5, grifo nosso)

⁴⁷ O princípio da não cumulativa foi apresentado no tópico 4.3.2.

Segundo Schlucking (2009), a igualdade traduz-se na proteção do "mínimo imune" dos indivíduos, trata-se de uma limitação que impõe ao Estado o dever de observar a capacidade contributiva de cada um, "tratar desigualmente os desiguais". Afinal, as pessoas físicas e jurídicas gozam de capacidade contributiva, em regra, distintas e tal condição deve ser observada obrigatoriamente, de modo que aqueles que têm maior riqueza realmente paguem mais tributos, enquanto aqueles sem disponibilidade de recursos estejam livres do dever de pagar certas exações (Carvalho, 2019a).

Contudo, segundo os dados divulgados pelo Tesouro Nacional (2023) no Brasil a carga tributária alcançou em 2022 o patamar de 33,71% do Produto Interno Bruto, ou seja, mais de um terço das riquezas produzidas no país são recolhidos aos cofres públicos, os tributos com maior ônus tributários incidem justamente sobre o consumo, como no ICMS, condição que afeta fortemente as famílias de baixa renda e a classe média, considerando que elas destinam parte relevante da renda para financiar alimentação, transporte, saúde e vestuário. Neste sentido, julga-se coerente apresentar a estruturação da carga tributária no Brasil.

Gráfico 1: Estrutura da Carga Tributária Bruta — Governo Geral — 2010 a 2022



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2023)

A observação do gráfico 1 divulgado pela STN permite perceber que a política fiscal brasileira escolheu tributar os bens e serviços, que correspondem a 13,44% dos encargos totais,

enquanto a renda, lucros e ganhas de capital, que, em regra, estão concentrados nas mãos de poucos, constitui apenas 9,18% da carga tributária. Essa opção tributária contribui para a expansão e agravamento das desigualdades sociais. Ao contrário do que prever o princípio da isonomia, a tributação recai com maior ônus justamente naqueles com menor capacidade contributiva.

Com base no Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH) das Nações Unidas (ONU), publicado em 2019, Fandiño e Kerstenetzky (2019) destacam também a desigualdade presente na sociedade brasileira, ao apontarem que 1% da população detém 28,3% da renda total do país, e ainda que os 10% mais ricos concentram 41,9% dessa renda. O que revela que as atuais políticas de distribuição de renda são insuficientes para a redução dessas desigualdades.

Outro ponto de atenção no sistema tributário brasileiro é a alta carga tributária, que não chega a ser a maior do mundo, conforme os dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico–OCDE, no qual se verifica que os encargos totais cobrados dos brasileiros ficam abaixo da média dos demais membros desta organização. A média global de carga tributária em 2021 foi de 34,11% do PIB, no mesmo período no Brasil esse percentual foi de 33,05%. Por outro lado, a média da América Latina em 2020 alcançou o patamar de 21,90%.

Apesar das exações tributárias brasileiras serem menores em comparação aos países desenvolvidos, é importante perceber que quando o cotejo é feito em relação aos demais países da América Latina constata-se que a população arca com altos encargos que não se traduzem na oferta de bens e serviços de primeiro mundo.

De acordo com Lima e Rezende (2019), a carga tributária colabora significativamente para a elevação dos custos dos serviços e produtos, exigindo, dessa forma, que as entidades realizem uma gestão tributária eficiente e competente para melhorar a competitividade do mercado e a qualidade de vida dos contribuintes.

De outro modo, Ávila no estudo sobre o sistema constitucional tributário informa que a igualdade assume três dimensões:

Sua dimensão normativa preponderante é de princípio, na medida em que estabelece um dever de buscar um ideal de igualdade, de equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências atribuídas aos entes federados. É necessário salientar, todavia, que a igualdade possui sentido normativo tanto de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, determinando a igualdade de tratamento para situações equivalentes, quanto de postulado, porquanto exige do aplicador a consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e das finalidades justificadoras da diferenciação. [...] (Ávila, 2012, p. 410–411).

Assim, o princípio da igualdade prevê que os contribuintes suportem o ônus imposto pela tributação estatal para a manutenção do Estado Social de forma equânime. No que diz respeito ao pagamento de tributos, o Estado não poderá privilegiar um grupo em detrimento de outro, sem fundamento constitucional que autorize essa discriminação. A igualdade, desse modo, revela-se como um limite ao poder de tributar.

Neste sentido, Ávila (2015, p. 197) revela que a igualdade “quando busca generalidade, trata todos os contribuintes igualmente, apesar das suas diferenças; quando persegue particularidade, trata-os diferentemente, mesmo que sejam iguais”. Por isso, a necessidade de critérios que controlem a subjetividades presentes na dimensão da igualdade.

Ademais, considerando que na República os cidadãos gozam ou deveriam gozar de direitos políticos e sociais em pé de igualdade, nela não são aceitos a implementação de privilégios decorrentes do nascimento ou de título de nobreza. A todos do povo é assegurada a mesma dignidade social, ainda que essa não seja a realidade. Evidencia-se uma igualdade formal, que reclama por se tornar substancial.

Assim, o legislador fica desautorizado a criar vantagens tributárias sem a necessária observação dos limites que permitem em certos casos a distinção de grupos. Conforme explica Torres (2005, p. 11), “a capacidade contributiva é o princípio da justiça distributiva característico do imposto, que deve ser cobrado de acordo com as condições pessoais de riqueza do cidadão”, princípio eleito pelo autor como o mais importante em termos de justiça tributária.

Corroborando com essa visão de mundo, Caliendo (2019, p. 57) declara que a tributação deve estar limitada, “ser fruto da representação popular e respeitar os direitos e garantias do contribuinte. O pagamento do tributo antes de ser ato de servidão é uma contribuição do particular à manutenção da esfera pública de liberdade, que garante a cidadania”.

A CRFB/88 não possui critérios objetivos que permitam o controle da racionalidade na aplicação da igualdade, o que ocasiona controvérsias acerca do tratamento discriminatório adotado pelo Estado em certas situações, como, por exemplo, na criação do regime do Simples Nacional.

Por outro lado, Falloni (2014) destaca que somente a Constituição da República pode restringir a aplicação do princípio da igualdade, pois, ainda que concretizada por meio da lei, ela deve ter fundamento na norma constitucional, nos limites ali previstos. Logo, o legislador ordinário efetuará apenas as explicitações de critérios já traçados pelo constituinte originário.

Nesse sentido, a justiça tributária ocorrerá quando o ônus decorrente da tributação for dividido de forma gradual e proporcional entre os contribuintes. De modo que, aqueles que possuem menor capacidade de contribuição, possam pagar menos tributos, enquanto aqueles com maior detenção de riqueza sejam responsáveis por pagamentos mais elevados.

Diante disso, Carvalho (2019a, p. 185) ensina que:

O princípio da capacidade contributiva quer dizer que o ônus tributário deve ser. Distribuído na medida da capacidade econômica do contribuinte, isto é, da capacidade do indivíduo de contribuir para sustentar os gastos públicos, por meio de impostos, levando-se em conta não só sua riqueza, mas também suas condições pessoais. Implica uma base de cálculo que seja capaz de medir a capacidade de suportar o encargo e alíquotas que igualem verdadeiramente esse ônus (Silva, 2013, p.185).

No entanto, a busca por justiça social pode ser apenas pano de fundo para estabelecer privilégios, sendo indispensável o acompanhamento permanente das políticas públicas adotadas pelo estado. Além disso, Mises (2010) argumenta que, com a justificativa de adequar a tributação à capacidade contributiva de cada sujeito passivo, o Estado acaba por confiscar rendas dos mais abastados, quando deveria gerir com eficiência os recursos já recolhidos.

Voltando ao princípio da isonomia, observa-se que ele se concretiza por meio de subprincípios, conforme aponta Ichihara (1994) ao registrar que o legislador possui algumas ferramentas para a efetivação desse princípio, entre as quais há o instituto da progressividade, seletividade, aumento ou redução da base de cálculo, nos limites previstos nas normas.

A progressividade ganha relevância ao incluir nos tributos alíquotas crescentes sobre base de cálculo cada vez maiores, consolidando desse modo a igualdade na tributação. Tanzi (2014, p. 10, tradução nossa) destaca que “quanto menos progressivo for o sistema tributário, menor será a justificativa, *ceteris paribus*, para aumentar o nível tributário⁴⁸.”

Do outro lado da controvérsia tem-se a defesa da previsão legal do artigo 47, sob argumento de que o legislador tem liberdade para delinear os contornos da não-cumulatividade, conforme se compreende do seguinte trecho:

O artigo 47 da Lei n.º 11.196/05 não apresenta ofensa à Constituição, uma vez que o legislador, dentro dos limites de sua competência legislativa, apenas delimitou os contornos da **não-cumulatividade**, excluindo desse sistema determinado setor da

⁴⁸ Trecho original: “the less progressive the tax system, the less justification, *ceteris paribus*, there may be to increase the tax level.”

atividade econômica, em conformidade com o permissivo constitucional trazido pela EC 42/03, o qual acresceu o § 12 ao art. 195 da Constituição (STF, 2021b, p. 3, grifo nosso).

É importante dizer que a previsão legal do artigo 47 favorecia a aquisição de insumos da indústria extrativista, em detrimento da compra de materiais reciclados, prejudicando, desse modo, as empresas que vendem sucata. Além de ser uma evidente afronta à proteção ambiental.

Assim, aplicando a primeira sub-regra da proporcionalidade, verifica-se que a lei é o instrumento adequado para a concretização da isonomia, assim como da não-cumulatividade. Sendo exigido a análise da segunda sub regra.

Da aplicação do teste da necessidade verifica-se que existem meios menos gravosos (isenção, benefícios fiscais) para a concretização da não-cumulatividade em face da restrição da isonomia, pois ao redigir tal previsão legal o legislador privilegiou um setor comercial (extrativismo) por meio da concessão de créditos negados ao setor de revenda de sucatas sem razão que justifique tal distinção.

O ministro Gilmar Mendes aponta corretamente o cerne da questão, ao observar que na sistemática prevista na norma infralegal não existe nenhum crédito a ser aproveitado na compra de sucatas de vendedores isentos de PIS/COFINS. Contudo, a situação se inverte quando a compra é feita de vendedores que pagam 3,65%, pois caberá aos adquirentes um crédito de 9,25%, o que se traduz em tratamento tributário mais vantajoso para empresas que não utilizam insumos recicláveis.

Ressaltou ainda o ministro que a situação ainda é mais prejudicial se o fornecedor for optante do Simples Nacional, pois esses contribuintes não gozam de isenção, a qual é a verdadeira natureza da suspensão prevista no art. 48 da Lei n.º 11.196/2015 (STF, 2021b).

Diante disso, esclarece-se que o valor pago de tributo na cadeia anterior não influencia diretamente o montante de tributo a ser pago na etapa posterior, de modo que uma suspensão seguida por uma cobrança não teria o condão de reduzir a tributação.

Verifica-se que a legislação estabelece normas que vão de encontro ao mandamento constitucional, uma vez que ela fornece incentivos para setores com maior potencial de degradação ambiental. Além de prejudicar os coletores de material recicláveis que tendem a baixar o valor dos produtos comercializados para fazer frente à competitividade do mercado.

Há clara inobservância do papel crucial desempenhado por este segmento comercial na proteção ambiental, pois este segmento aproveita materiais que seriam inutilizados pela cadeia produtiva e jogados no meio ambiente.

Ademais, conforme pode ser verificado entre os argumentos levantados no recurso extraordinário, em geral, são pessoas de baixa renda que realizam a comercialização da sucata, logo não se trata apenas de uma questão econômica, mas também uma questão de valorização do trabalho humano.

Disso resulta que o incentivo ao mercado extrativista pode ser realizado sem necessária restrição dos direitos de terceiros, em especial os optantes do regime do Simples Nacional. Pois existindo alternativa menos gravosa, como a possibilidade de concessão de isenção a determinados bens produzidos por essa indústria, deve-se declarar a inconstitucionalidade dos artigos 47 e 48 por clara afronta ao princípio da isonomia, previsto no art. 150, inciso II, da CRFB/88.

E por sua incompatibilidade com a proteção ao meio ambiente, visto que a desconsideração da finalidade socioambiental da tributação possibilita a concreta aniquilação da vida digna no planeta, e como tal é sempre uma razão forte para justificar a restrição de outros direitos (Folloni, 2014), que neste caso limitou o princípio da não-cumulatividade.

Neste sentido, elencam-se os principais argumentos suscitados na decisão:

- 1- Afrenta aos princípios da isonomia tributária, neutralidade fiscal e ao regime tributário favorecido e simplificado devido à microempresa e à empresa de pequeno porte.
- 2- Prejuízos econômicos ao contribuinte industrial dedicado à reciclagem;
- 3- Inconstitucionalidade de tratamento tributário prejudicial à indústria de reciclagem;
- 4- Esvaziamento do substrato axiológico dos direitos fundamentais ambientais;
- 5- Inconstitucionalidade de tratamento tributário mais gravoso ao elo mais frágil da cadeia produtiva. População de baixa renda;
- 6- Afrenta às normas fundamentais de defesa do meio ambiente e da valorização do trabalho humano. (STF, 2021b, p.1)

Do resultado do julgado percebe-se a otimização do princípio da isonomia, porquanto o STF reconheceu a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei no 11.196/2005 e, por arrastamento, do art. 48 do mesmo diploma normativo, fixando a seguinte tese: "São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/ COFINS na aquisição de insumos recicláveis".

4.4.2 Recurso Extraordinário 970821–Rio Grande do Sul

No RE 970.821-RS, vislumbra-se o embate entre os princípios da legalidade e do tratamento favorecido. Previsto no artigo 150 da CRFB/88, o princípio da legalidade assegura que

somente a lei poderá exigir e majorar tributos. Hugo de Brito Machado (2017) afirma que este princípio é o principal limite imposto ao Estado quando do desempenho da atividade tributária. Traduz-se em verdadeira garantia constitucional que protege o contribuinte dos diversos encargos tributários existentes no estado brasileiro.

Segundo Cordeiro (2006), devido às diversas dificuldades impostas pela burocracia do Estado moderno, o princípio da legalidade tributária não se resume apenas ao cumprimento do seu enunciado normativo, de forma que também deve ser encarado como instrumento de garantia de outros direitos tais como: segurança, estabilidade e transparência nas relações que se estabelecem entre fisco e contribuintes.

Para Amaro (2023, p. 271), o princípio da legalidade é “informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”. Sob essa perspectiva torna-se indispensável que os indivíduos arquem apenas com os tributos com quais concordaram pagar, nesse sentido, a adesão é feita por meio de leis ordinárias em regra, ou em algumas situações por meio de lei complementar.

Da mesma forma, o princípio da legalidade oferta às pessoas duas garantias frente ao fisco. A primeira é a garantia material que se traduz no impedimento fiscal de exigir tributos que não foram criados por meio de lei. Desse modo, não há obrigação de se submeter a esse encargo tributário. A segunda é a garantia formal que pode ser identificada a partir do princípio da jurisdição universal, ou seja, o judiciário poderá ser provocado a avaliar a constitucionalidade e legalidade de determinada cobrança realizada pelas fazendas públicas. Percebe-se que a garantia formal respalda a garantia material (Carrazza, 2023)

Sendo assim, os princípios constitucionais tributários funcionam como diretrizes que organizam as relações que se estabelecem nessa seara. Conforme aponta Carvalho (2016, p. 232), o princípio da legalidade exige que “de maneira expressa e inequívoca, todos os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”. Assim, quando os agentes da administração pública exercem o papel de cobrar e fiscalizar tributos, é obrigatório que o legislador tenha concebido a norma com todos “os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se cogita tributar, além de traços jurídicos que apontam uma conduta como ilícita”. Afastando ou minimizando a ação discricionária desses agentes.

Nesse sentido, registra Costa (2010, p. 49) que a norma instituidora deverá conter todos

os critérios indispensáveis à visualização do tributo, vale dizer, “somente haverá a norma criadora do tributo quando estiverem explicitados os seus critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo”.

Além da lei ordinária e da lei complementar, podem ser instrumentos de trabalho do poder legislativo os decretos, as resoluções e as portarias como meios de divulgação de obrigações e benefícios tributários. Como a alteração de alíquotas do Imposto sobre importação (II), imposto sobre produtos industrializados (IPI) que podem ser modificados por decreto do poder executivo, de modo mais ágil, tendo em vista o caráter extrafiscal de regulação de mercado que esses tributos apresentam. Acrescenta-se, além disso, a possibilidade de que tais instrumentos sejam utilizados na atualização de base de cálculo de qualquer tributo, tendo por base o indexador inflacionário, ou seja, no caso de mera recomposição. Por último, eles podem ser usados para modificar o prazo de pagamento dos tributos.

Contudo, consoante Machado (2017), esses instrumentos infralegais não podem ser usados descontroladamente pela autoridade administrativa, sob a justificativa de que o princípio pode ser relativizado em nome do Estado social. Assim, segundo este autor, decretos, resoluções e portarias têm seu conteúdo e alcance limitados pela lei em função da qual foram editados.

Registra-se, ainda, uma clara preocupação com a arbitrariedade estatal a tal ponto que o autor afirma que “o poder busca, sempre, formas para contornar os limites que o Direito vai a muito custo construindo” (Machado, 2017, p. 34). Questão também abordada por Baleeiro (2010) ao relatar que teóricos são recrutados para a elaboração de teses que enfraquecem os limites ao poder de tributar do Estado. Além disso, “fiscos em toda a parte sempre procuram reduzir os direitos e garantias dos contribuintes de modo a aumentar o poder discricionário do Estado na criação e na arrecadação compulsória de recursos”. (Baleeiro, 2010, p. 944).

A medida provisória também ganha guarita nessa seara de exceções ao princípio da legalidade, uma vez que ela pode ser utilizada para criar e majorar impostos, no entanto, é indispensável que ela seja convertida em lei no mesmo ano de sua edição e que o imposto criado, seja afeito à lei ordinária. (Paulsen, 2023)

O princípio da legalidade é essencial para sustentação do sistema tributário, tendo em vista que elege os deveres das pessoas para com administração fazendária, e estipula os limites de atuação desta instituição. Sendo terminantemente proibido a invasão de direitos e garantias assegurados pela CRFB/88.

Por essa razão, tendo a teoria dos direitos fundamentais como base, entende-se que a legalidade é um princípio, ou seja, um comando de otimização, visto que funciona como escudo que protege o contribuinte das arbitrariedades estatais. Garante assim, que atuação estatal ocorra dentro dos limites legais. A legalidade, portanto, funciona como elemento essencial para os direitos fundamentais. Embora, conforme apontado anteriormente, esse princípio nem sempre é maximizado, é o que se constata na modulação de efeitos da ADI, modula-se para que o estado não seja obrigado a devolver o fruto da arrecadação de uma cobrança indevida, essa situação por si só, já demonstra a restrição do princípio da legalidade.

Por outro lado, é preciso ter atenção à questão da legalidade estrita que se configura como uma norma do tipo regra, pois no direito tributário em especial, a cobrança de tributos só é permitida no caso de observância de todos os comandos normativos que orientam a criação de tributos (Carvalho 2016).

Em contrapartida, do outro lado do conflito, a outra parte recorre ao princípio do tratamento favorecido para justificar sua pretensão. O legislador, tendo essas considerações em perspectiva, estabeleceu os limites do tratamento favorecido ao prever na Lei Complementar 123 no seu artigo 13 que:

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

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII-ICMS devido:

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (Brasil, 2006, p. 6-7)

Para obedecer a tal previsão, a empresa optante pelo regime do Simples Nacional deverá recolher, por fora do regime simplificado, o diferencial de alíquota⁴⁹, referente à diferença entre alíquota interna e interestadual, nas operações de aquisição de mercadorias em outros estados.

⁴⁹ A sistemática do diferencial de alíquota foi discutida no tópico 4.3.1.

Cabe dizer que as normas jurídicas nascem com presunção de regularidade, é esperado que o legislador tenha observado os princípios instituidores do direito tributário. Não é, portanto, natural admitir que leis foram aprovadas em desconformidade com a Constituição (Cassuli, 2018).

Todavia, a norma jurídica supracitada foi considerada uma afronta ao princípio do tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, pois ela pagaria o DIFAL sem a possibilidade de se creditar quando da saída das mercadorias. Além disso, tal exigência aumentaria os custos estruturais da empresa, uma vez que ela precisa apurar o imposto por fora do PGDAS_D, conforme se verifica no seguinte excerto do acórdão: “No apelo extremo, com fundamento no art. 102, III, “a”, da CRFB/88, aponta-se ofensa aos arts. 5o, II; 145, §1º; 146, III, “a” e “a”; 150, I, II, V e §7º; 152; 155; **170, IX**; e **179** do texto constitucional” (STF, 2021c, p. 5).

Da análise da aplicação do teste da adequação verifica-se que o meio eleito para o fomento do regime simplificado e legalidade foi adequado, visto que a Lei Complementar 123/2006 é o instrumento indicado no artigo 146, III, d da CRFB/88 (obedece ao princípio da legalidade estrita) e promove a finalidade constitucional elencada nos artigos 170 IX e 179.

Neste sentido esclarece Ávila (2012) que a sub-regra da adequação não exige que o poder público efetivamente demonstre que a medida efetivamente concretiza o fim exigido pelo princípio, indica o autor que basta demonstrar que a medida teoricamente tem potencial de contribuir para o alcance da pretensão, considerando os elementos fáticos e jurídicos, assim como o conhecimento e técnicas já disponíveis no momento. É, portanto, inconcebível que se exija a consideração de elementos inexistentes quando da escolha da medida.

Nesse contexto, uma vez que a etapa da adequação não foi suficiente para resolução da questão, aplica-se a segunda sub-regra: a necessidade. Nesta etapa verifica-se se há alternativas menos gravosas para a restrição do tratamento favorecido em face da legalidade, contudo não se vislumbra alternativa, pois conforme apontado acima, a Constituição prevê expressamente a necessidade de lei complementar para definir o tratamento favorecido que foi atribuído a micro e pequenas empresas.

Sendo assim, recorre-se a última etapa da proporcionalidade, ou seja, serão atribuídos pesos para os princípios colidentes com base nas condições jurídicas do caso concreto. Os fatores relevantes para o caso são:

- 1- A lei deixa a cargo do contribuinte a escolha para adesão ou não ao regime, pois a opção é irretratável para todo o ano calendário, salvo hipóteses de exclusão e desenquadramento, sendo este obrigado a cumprir as obrigações principais e acessórias previstas em lei, ou seja, deve-se arcar com o bônus e o ônus dessa escolha empresarial;
- 2- Não pode o contribuinte gozar de benefícios não previstos para o regime simplificado;
- 3- Não há vício formal de inconstitucionalidade na hipótese em que lei complementar federal autoriza a cobrança de diferencial de alíquota, conforme previsão do art. 13, §1º, XIII, “g”, 2, e “h”, da Lei Complementar 123/2006;
- 4- O diferencial de alíquota é um complemento do valor do ICMS devido na operação, logo ocorre a cobrança de um único imposto (ICMS) calculado de duas formas distintas, de modo a alcançar o *quantum debeatur* devido na operação interestadual;
- 5- Não ofende a técnica da não cumulatividade a vedação à apropriação, transferência ou compensação de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, inclusive o diferencial de alíquota;
- 6- À luz da separação dos poderes, não é dado ao Poder Judiciário mesclar as parcelas mais favoráveis de regimes tributários distintos, culminando em um modelo híbrido, sem o devido amparo legal (STF, 2021c, p.1-2)

Diante dessas premissas, aplica-se a proporcionalidade em sentido estrito, considerando o grau abstrato dos princípios igual⁵⁰, e atribuindo os graus relativos de intensidade da interferência do seguinte modo: Princípio da legalidade: grau moderado = 2¹; Princípio do tratamento favorecido: grau leve = 2⁰

A relação entre os princípios será: $W_{i,j} = 2/1 = 2$, ou seja, como o denominador é maior que numerador, prevalece o princípio da legalidade, uma vez que a este foi atribuído maior peso, e representa a finalidade que se deseja atingir.

Assim, o resultado da ponderação é a precedência da legalidade sobre o tratamento favorecido. Esse resultado está em consonância com o julgado do Supremo Tribunal Federal, nele a tese fixada tem o seguinte teor:

É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos”. (STF, 2021c, p.2)

Desse modo, os optantes do regime do Simples Nacional devem apurar e recolher o ICMS (DIFAL) quando da entrada de mercadorias adquiridas em outro Estado brasileiro. Em consonância com as obrigações também atribuídas às demais empresas. Conforme já explicado na sessão 4.3.1.

⁵⁰ Na aplicação da fórmula do peso, optou-se por considerar os graus de abstração iguais para os princípios colidentes, visto que por se tratar de princípios constitucionais eles têm geralmente importância substancial para ordenamento jurídico.

Essa cobrança não tem apenas efeitos fiscais, ao contrário, ela, antes de tudo, é uma verdadeira proteção ao pacto federativo fiscal e concretização do princípio da isonomia. Embora restringido, entende-se que a decisão aprimora o regime do Simples Nacional ao fixar os limites do tratamento favorecido e ao reduzir incertezas.

4.4.3 Recurso Extraordinário 1.199.021–Santa Catarina

No RE 1.199.021-SC, constata-se a colisão entre o princípio da legalidade e do tratamento favorecido, visto que de um lado coloca-se o teor do parágrafo único do art. 2º da Lei 10.147/2000, cujo conteúdo é:

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte–Simples. (Brasil, 2000, p.1)

E do outro lado apresenta-se a irrisignação dos optantes do regime simplificado, sob alegação de que há um claro favorecimento das empresas do regime normal vedado àquele grupo, fato que fere o princípio da isonomia, capacidade contributiva e do tratamento favorecido, conforme pode ser verificado no trecho abaixo:

Argui ofensa aos artigos 5º, cabeça; 146, inciso III, alínea “d”; **150, inciso II**; e **179 da Constituição Federal**. Realça a desarmonia, com os objetivos da Carta da República, da vedação contida na Lei no 10.147/2000 quanto às microempresas e empresas de pequeno porte. Sublinha ser **anti-isonômica** a restrição, aludindo ao recolhimento, por optantes do Simples Nacional, de contribuição unificada para o PIS e a COFINS. Assinala aumento real da carga tributária, enquanto as demais distribuidoras e varejistas são submetidas a regime monofásico, de alíquota zero, **em descompasso com o tratamento favorecido** que deveria ser dispensado às pequenas empresas. (STF, 2020a, p. 4, grifo nosso).

Todavia, quando analisado a adequação dos princípios, percebe-se que a edição da lei ordinária revela-se instrumento adequado para a concretização da legalidade e para fomentar em certa medida o tratamento favorecido atribuído as micro e pequenas empresas quando cabe tal tratamento, ou seja, quando o favorecimento não vai de encontro a previsão constitucional tampouco ao conteúdo da Lei Complementar 123/2006.

Recorre-se à aplicação da segunda sub-regra da técnica da proporcionalidade, tendo em vista que a primeira não conseguiu solucionar a colisão. Nesta etapa, é verificado, dentre as medidas disponíveis para a promoção da finalidade constitucional, a menos restritiva do direito fundamental que colide com aquela finalidade, que neste caso é tratamento favorecido.

Nesse sentido, é possível constatar que, a princípio, o legislador recorreu à medida menos onerosa para as empresas, isso porque a opção pelo Simples Nacional é facultativa em conformidade com a previsão do artigo 146, parágrafo único, I da CRFB/88. Logo, a empresa que julgue mais vantajoso a aplicação de alíquota zero do PIS e COFINS em suas operações tem a alternativa de não aderir ao regime do Simples Nacional.

Inconcebível é a criação de um regime híbrido no qual se admita a utilização do melhor dos dois regimes, sem que para tal, exista previsão normativa. Sobre essa questão argumenta o ministro Marco Aurélio que “a eventual restrição não invalida o regime simplificado quando este ainda se mostra globalmente benéfico. Em termos práticos, o tratamento menos vantajoso não deixa de ser vantajoso” (STF, 2020a, p. 6).

Por isso, defende-se correção quanto à utilização da lei infraconstitucional para limitar o gozo de benefício fiscal aos optantes do Simples Nacional quando da inexistência de previsão expressa na Lei Complementar 123/2003.

O ministro Marco Aurélio alerta que:

Há de vingar a autocontenção, em jogo campo dos mais delicados, porquanto sujeito ao princípio da legalidade. Quando se avança, extravasam-se os limites próprios ao Judiciário. Em matéria de política fiscal, surge excepcional a interferência, apenas se fazendo legítima quando evidenciada a inobservância ao figurino constitucional (STF, 2020^a, p.11)

Realizadas tais considerações, verifica-se que tanto a adequação quanto a necessidade apontam para a proporcionalidade das medidas eleitas pelo legislador, requerendo assim a aplicação da sub-regra da proporcionalidade estrito sensu. O peso atribuído aos princípios considera as seguintes considerações:

- 1- As isenções previstas para o regime normal não são autoaplicáveis para o regime do Simples Nacional, sendo necessária a edição de lei específica. Conforme interpretação dos artigos da Lei Complementar 123/2006:

Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional **não poderão utilizar** ou destinar qualquer valor **a título de incentivo fiscal**. (Brasil, 2006, p. 20)

Art. 18

§ 20. Na hipótese em que o **Estado, o Município ou o Distrito Federal concedam isenção ou redução do ICMS ou do ISS** devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos, na forma do § 18 deste artigo, será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma definida em resolução do Comitê Gestor.

§ 20-A. A concessão dos benefícios de que trata o § 20 deste artigo poderá ser realizada:
I – mediante **deliberação exclusiva e unilateral do Estado, do Distrito Federal ou do Município** concedente;

II - de modo diferenciado para cada ramo de atividade. (Brasil, 2006, p. 14)

- 2- Apesar da alegação da parte reclamante quanto a obrigatoriedade de lei complementar dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, é bem verdade que a Lei Complementar 123/2006 não inclui entre seus comandos a previsão de aplicação de alíquota zero da PIS e COFINS.
- 3- O legislador pode, de acordo com interesses econômicos e sociais, estimular e beneficiar determinados setores da economia, ao mesmo tempo, em que pode deixar de conceder determinado benefício a empresas que já desfrutam de sistema fiscal mais vantajoso. (STF, 2020a, p. 3-4)

Diante dessas premissas, aplica-se a proporcionalidade em sentido estrito, considerando o grau abstrato dos princípios igual⁵¹, e atribuindo os graus relativos de intensidade da interferência do seguinte modo: Princípio da legalidade: grau grave = 2²; Princípio do tratamento favorecido: grau moderado = 2¹

A relação entre os princípios será: $W_{\text{legalidade, tratamento favorecido}} = 4/2 = 2$, ou seja, como o denominador é maior que numerador, prevalece o princípio da legalidade, uma vez que a este foi atribuído maior peso e representa o princípio que se deseja fomentar.

Percebe-se, desse modo, a precedência do princípio da legalidade em face do princípio do tratamento favorecido, pois este regime, quando analisado globalmente, mostra-se ainda mais vantajoso, em geral. Além disso, como bem observa o ministro Barroso (2020b, p. 60), “Perde-se

⁵¹ Na aplicação da fórmula do peso, optou-se por considerar os graus de abstração iguais para os princípios colidentes, visto que por se tratar de princípios constitucionais eles têm geralmente importância substancial para ordenamento jurídico.

por um lado, mas se ganha no cômputo geral, e, se assim não for, cabe ao contribuinte solicitar o retorno ao estado de coisas original.”

Do mesmo modo, o ministro Luiz Fux ao examinar a questão sobre a liberdade detida pelo contribuinte para optar pelo regime do Simples Nacional, leciona que:

Tal fato se deve à necessidade de compatibilização da praticidade na tributação com certos limites constitucionais, de modo que a sua observância absoluta não importe em desrespeito a outros princípios, igualmente caros ao Estado Democrático de Direito, como é o caso da Capacidade Contributiva. Daí porque, quando se fala em um regime normativo simplificador e mais benéfico, é preciso facultar ao sujeito passivo a opção de se submeter ou não a tal regime, sob pena de ofensa às garantias fundamentais do contribuinte no caso concreto (STF, 2020b, p. 41).

Outrossim, não se pode admitir que o Supremo desconsidere os limites subjetivos e objetivos que justificam a diferenciação entre os contribuintes dos diferentes regimes, pois como bem observam Morais (2022) e Cardoso; Brito Junior (2021) a substituição da vontade do legislador pela vontade do julgador não contribui em nada para a consolidação do sistema democrático. Ainda mais, quando a discriminação atende aos seguintes critérios:

- a) que a desequiparação não atinja, de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, em concreto, o vínculo de correlação suprarreferido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa ao lume do texto constitucional para o bem público. (Mello, 1999, p. 41–42).

Por isso, onde existe uma distinção entre beneficiários e não beneficiários de uma norma infraconstitucional editada para concretizar um determinado princípio fundamental, neste caso a legalidade, é constitucionalmente necessário a avaliação do efeito jurídico desta desigualdade (Folloni, 2014). Visto que a tributação consegue moldar o comportamento dos contribuintes por meio de interferências socioeconômicas, como a política pública-tributária concretizada por meio do Simples Nacional.

Quanto à questão, o ministro Barroso esclarece que a liberdade de escolha detida pelos contribuintes para “adesão ao regime faz com que as mencionadas presunções não tenham caráter

absoluto e caso as circunstâncias concretas sejam mais vantajosas do que as presunções assumidas pelo legislador, o contribuinte terá os dados para ponderar e decidir” (STF, 2020b, p. 58).

Embora Ávila (2012, p.352) sustente que sempre que possível o princípio da capacidade contributiva deve ser observado, “mesmo quando a restrição é justificada por finalidades relacionadas à simplificação”.

Nesse sentido, verifica-se que o resultado do julgado ocasiona a clara otimização do princípio da legalidade, sem, contudo, restringir enfaticamente o princípio do tratamento favorecido. Tendo em vista a liberdade de opção, as vantagens globais do regime simplificado e ainda a consolidação dos comandos normativos da Lei Complementar 123/2006.

4.4.4 Recurso Extraordinário 1.287.019 e Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469–Distrito Federal.

O caso concreto discutido no âmbito do RE 1.287.019/DF e da ADI 5.469/DF (julgados conjuntamente devido à identidade dos temas controvertidos), colocam-se em rota de colisão o princípio de proteção ao pacto federativo e o princípio do tratamento favorecido dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte. Uma vez que os Estados da Federação reunidos no âmbito do Confaz elaboram o convênio n.º 93/2015, que buscava atualizar a cobrança do diferencial de alíquota em consonância com as práticas comerciais, em especial o comércio eletrônico (STF, 2021e).

A nova sistemática prestigia a unidade de destino ao prever que no caso de aquisição de mercadoria em outro estado por consumidor final não contribuinte do ICMS, cabe ao remetente o recolhimento do DIFAL para o Estado de destino, ou seja, há uma redistribuição da receita tributária, vez que tanto os estados produtores quanto estados consumidores receberiam parcela do ICMS que é o imposto mais relevante em termos arrecadatórios para os Estados.

Contra essas obrigações, insurge-se a empresa MadeiraMadeira Comercio Eletrônico S/A e outros que alegam ser indevida a cobrança do DIFAL previsto pela emenda constitucional n.º 87/15, sem que exista prévia edição de Lei Complementar. Registra o ministro Marco Aurélio com fundamento no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CRFB/88 que “a impropriedade revela-se ante a impossibilidade de serem disciplinados, via convênio, elementos essenciais do imposto, no

que reservados, a esse tipo normativo, âmbito específico, no caso isenções, incentivos e benefícios fiscais” (STF, 2021e, p. 20), assim sendo, aduziram:

- a) a exigência do diferencial de alíquotas do ICMS (DIFAL) em operações interestaduais de remessa de mercadorias a clientes situados no Distrito Federal antes da edição de lei complementar sobre a matéria;
- b) a Constituição Federal exige que essa lei complementar seja editada — com normas gerais — para que haja exigência regular do tributo;
- c) o Convênio ICMS no 93/15 pretendeu tratar dessas normas gerais, regulamentando onde seria devido o novo tributo, qual seria o fato gerador e quem seria o contribuinte;
- d) no RE no 580.903/PR-AgR, a Corte teria afirmado que a LC no 87/96 “não contém previsão de incidência de DIFAL e, por isso, declarou inconstitucional a lei do Estado do Paraná que previu a incidência desse imposto”;
- e) esse entendimento foi reiterado na ADI no 5.866;
- f) no RE no 439.796, o Tribunal “considerou inconstitucional a previsão de incidência de ICMS em lei ordinária que havia sido editada antes de ter sido editada lei complementar que disciplinou nova hipótese de incidência do imposto introduzida por emenda constitucional”;
- g) a ausência de lei complementar causa conflitos de competência entre as unidades federativas;
- h) os estados não podem se utilizar do art. 24, § 3º, da Constituição Federal para exercer competência legislativa plena e gerar, assim, conflitos de competência. (STF, 2021e, p.24)

Da análise da adequação da medida é facilmente perceptível que os convênios do Confaz têm poder de fomentar o pacto federativo e de consolidar por meio da simplificação e redução de obrigações o regime do Simples Nacional. Portanto, como revela Alexy (2015), na aplicação da adequação verifica-se apenas o potencial que concretização que a medida adotada possui em relação ao fim preconizado pelo princípio.

Assim, recorre-se à aplicação da sub-regra da necessidade, na qual se analisam as alternativas conhecidas capazes de atingir o objetivo sem acarretar a completa exclusão do princípio com comando oposto. No caso concreto, verifica-se que a medida adotada para exigir a cobrança da nova hipótese de tributação — DIFAL de consumidor final não contribuinte — é inválida por inexistência de previsão em Lei Complementar. Como bem observa o ministro Marco Aurélio, os Estados e Distrito Federal se anteciparam “quando não poderiam fazê-lo, incorrendo em duplo vício formal: usurpação de competência da União, à qual cabe editar norma geral nacional sobre o tema, e inadequação do instrumento — convênio”.

Por todo o exposto, verifica-se a desproporcionalidade da medida, visto que bastava edição de lei complementar para fazer valer, de modo válido, a nova hipótese de incidência. Isso é

tanto verdade que logo após o encerramento do prazo⁵² decorrente da modulação de efeitos realizada pelo Supremo Tribunal Federal (2022) o Congresso Nacional votou e aprovou a Lei Complementar 190/2022 publicada em 04/01/2022.

Nesse sentido, Cassuli (2018) destaca que o protagonismo assumido pelo Supremo Tribunal Federal está intrinsecamente relacionado à inação do Poder Legislativo. Além disso, o Poder Judiciário consegue responder com certa agilidade e especificidade às novas demandas da sociedade moderna. E este caso concreto é um exemplo disso, o Congresso Nacional não usou as suas prerrogativas, sendo necessária a provocação do STF através do reconhecimento da invalidade da norma de matéria tributária para que aquele poder cumprisse com suas obrigações.

De outro modo, chama-se atenção para a controvérsia levantada após a edição da referida lei complementar, ela expressamente prever que: “esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal” (Brasil, 2022, p.3), ou seja, submete a produção de efeitos apenas ao princípio da noventena. Nesse cenário, os Estados respeitaram o prazo de 90 dias da publicação da norma e logo após iniciaram a cobrança da nova hipótese de DIFAL.

Tal cobrança é indevida, alegam os contribuintes, uma vez que ela afronta o princípio da anterioridade, o qual impede a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, conforme previsão do artigo 150, III, b. Configura-se de modo explícito a desconsideração dos direitos subjetivos do contribuinte, em nome da arrecadação de tributos.

O princípio da anterioridade está relacionado à segurança jurídica, ao assegurar que o Fisco não poderá exigir tributos, no mesmo exercício financeiro, no qual foram criados ou aumentados, garantindo, desse modo, que o contribuinte não seja surpreendido com cobranças inesperadas.

Além disso, com a percepção de que o contribuinte estava sujeito à criação e majoração de tributos no último dia ano, o legislador derivado, incorporou, por meio da Emenda

⁵² Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso. (STF, 2021e)

Constitucional nº 42 de 2003, o instituto da anterioridade nonagesimal, a qual proíbe o fisco de realizar cobrança de tributos antes de transcorridos noventa dias da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. (Machado, 2017)

Agrega-se, desse modo, maior poder ao princípio da anterioridade, visto que a administração fazendária, poderia cobrar tributos a partir de 1º de janeiro de determinado ano, desde que houvesse publicado a lei até 31 de dezembro do ano anterior, ou seja, a capacidade de planejamento do contribuinte estava relevantemente comprometida pelo curto prazo que poderia existir entre a criação e majoração e a cobrança de um encargo tributário.

Contudo, há tributos que não se sujeitam à anterioridade nonagesimal, a exemplo do imposto de renda (IR), imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Os três últimos são excepcionados pela norma devido ao seu caráter extrafiscal na regulação do mercado, sendo assim, as ações do estado não poderiam aguardar os 90 dias para serem efetivadas, sob o risco de prejuízos maiores.

Quando a administração fazendária realiza a alteração de prazo de recolhimento de tributos ou realiza a atualização do valor monetário do tributo, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de rechaçar a aplicação do princípio da anterioridade nesses casos.

É o que se verifica no teor da Súmula Vinculante n.º 50: “norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”. Os ministros entendem que a alteração de prazo para recolhimento de tributo não prejudica o contribuinte, ainda que se trate de antecipação do prazo. Do mesmo modo, compreendem que a atualização dos tributos decorrentes da aplicação de índices inflacionários não constitui aumento de tributação, é meramente um mecanismo que evita perdas de receitas devido à ação da inflação.

No caso de revogação de benefício fiscal, o STF se reposicionou, inicialmente foi decidido que a revogação do benefício não era aumento de tributo, assim não havia exigência da aplicação do princípio da anterioridade, firmou-se a seguinte tese: “Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente” (RE 204.062/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 19/12/1996). Porém, a crescente discussão em torno dos direitos fundamentais e sua concretização efetiva contribuiu para alteração de posicionamento da Corte Constitucional sobre a questão, conforme pode ser percebido no julgado de 2014:

Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços—ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente — Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. (...) (STF, 2014, p. 1)

Essa decisão demonstra um amadurecimento dos debates e uma clara tentativa de fortalecer os princípios tributários que atuam na defesa dos súditos do Estado. Além de evidenciar a adoção de uma interpretação mais protetiva dos contribuintes. É por esse motivo que se entende o princípio da anterioridade como um comando de otimização, vez que, assim como a legalidade, ele protege o contribuinte da voracidade do Estado. Este princípio, quando realizado no máximo possível dentro das condições fáticas e jurídicas, contribui para a estabilidade das relações tributárias e aumenta a confiança dos indivíduos no sistema legal.

Ávila (2012, p. 105) registra oportunamente que “as limitações ao poder de tributar exercem, no que se refere aos interesses dos contribuintes, uma função predominantemente de defesa, já que limitam o poder estatal relativamente a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos”.

Neste sentido entende Cassuli (2018) que os princípios presentes na Constituição são destinados aos contribuintes, não cabendo ao Estado invocá-los para fazer defesa do seu poder arrecadatório. Acrescenta a autora que:

Na aplicação de princípios seguindo as lições de Alexy (2014) sempre deverá haver a ponderação e a relativização, aplicando-se aquele que se mostre mais adequado para a solução da questão envolvida. Contudo, tal ponderação/ relativização deve ser vista com reservas quando estiverem em jogo os direitos fundamentais. A dignidade da pessoa humana, a liberdade, a segurança jurídica são princípios que jamais poderiam ser ponderados diante do direito de arrecadar e do próprio interesse público. (Cassuli, 2018, p. 45).

É inegável o dever de obediência ao princípio da anterioridade, por ser direito fundamental do contribuinte que assegura a segurança jurídica, a liberdade e a justiça. Não é por acaso que ele está listado entre as limitações ao poder de tributar.

Porém, sem a intenção de aprofundar a questão, cabe dizer que a realidade jamais pode ser desprezada, o princípio da anterioridade visa evitar que o contribuinte seja surpreendido por uma cobrança não prevista no seu orçamento, assim o contribuinte tem certo período para se

preparar para o novo ônus tributário. Como se pode observar, no caso concreto não há nenhuma novidade, pois, ainda que indevidamente, a cobrança do DIFAL na hipótese prevista na lei complementar já era feita pelos estados, logo, não é possível alegar a novidade da tributação.

4.4.5 Recurso Extraordinário 598.468–Santa Catarina

No RE 598.468-SC constata-se a colisão entre o princípio do tratamento favorecido e o princípio da isonomia, isto porque a discussão central do recurso buscava definir se o contribuinte optante pelo Simples Nacional goza das imunidades tributárias⁵³ previstas nos arts. 149, § 2º, I, (não incidência de PIS e COFINS sobre a receita advinda da exportação) e 153, § 3º, III, (não incidência de IPI sobre a remessa de produtos industrializados ao exterior).

Assim, de um lado, tem-se o requerente exigindo tratamento igualitário quanto à autorização para se beneficiar das imunidades supracitadas, previstas na constituição. E do outro, a União sustentando que “não sendo o ingresso no regime simplificado uma imposição da administração, mas mera e tão somente uma escolha da empresa-optante, todas as vantagens, mas também as restrições do sistema devem ser seguidas” (STF, 2020b, p.65). Sustentando ser incabível a criação de um regime híbrido, no qual o optante do Simples Nacional goze apenas dos benefícios sem se submeter às restrições impostas pela eleição de determinado regime de tributação.

Justifica a União ainda que:

Seria desarrazoado entender inconstitucionais as restrições impostas pela Lei 9.317/1996, pois o regime unificado de recolhimento por ela previsto é incompatível com o disposto nos arts. 149, §2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal; (...) ademais, a Lei 9.317/1996 atenderia com precisão aos princípios trazidos pelo art. 179 da Carta Magna, ao simplificar o tratamento tributário dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte pela redução dos encargos fiscais (STF, 2020b, p. 37)

Diante desse cenário, o requerente defende-se alegando que as imunidades aqui apontadas são de natureza objetiva, pouco importando qual o regime tributário no qual os contribuintes se enquadram, ou seja, sua condição pessoal. Defende o requerente que os fatores condicionantes para

⁵³ Art. 149. § 2o As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Art. 153. § 3o O imposto previsto no inciso IV: [...]

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

usufruir da imunidade constitucional estão relacionados com a atividade comercial, bem, serviço ou operação desenvolvida. Sendo assim, requer tratamento igualitário, pois nesta seara o texto constitucional não fez nenhuma distinção que impeça o optante do regime do Simples Nacional de ser destinatário de imunidades.

Observa o ministro Luiz Fux que:

O regime simplificado consiste na unificação de tributos em uma alíquota única, aplicada sobre uma base de cálculo definida pela própria legislação, que difere da base de cálculo original de alguns tributos incluídos na sistemática, e que corresponde à receita bruta do contribuinte. Trata-se, portanto, de norma que atende diretamente à praticidade na tributação, com fundamento em princípios basilares do Direito, como a Legalidade e a Isonomia (STF, 2020b, p. 39)

Diante dessa controvérsia, a aplicação da sub-regra da adequação, na qual se verifica se a medida implementada pela autoridade competente tem poder de contribuir para o fim proposto pelo princípio que se deseja maximizar. Quanto a isso, é inegável que normas infraconstitucionais têm poder de fomentar tanto o regime do Simples Nacional quanto o tratamento igualitário de contribuintes, de modo que eles podem disputar o mercado em condições igualitárias.

Por isso, é requerida a aplicação da segunda sub-regra, a necessidade, e nesta etapa comparam-se as alternativas existentes, optando por aquela que demonstre ser menos onerosa ao princípio hora restringido. Em se tratando de imunidades, é preciso lembrar que apenas a Constituição pode restringi-las, sendo assim, querendo atuar neste sentido, cabe ao Congresso Nacional usar emenda constitucional.

É possível observar que o legislador infraconstitucional não tem competência para excluir a aplicação de imunidades previstas na Constituição. Pois como bem observa o ministro Fux “a norma imunizante compõe o plexo normativo que determina o desenho constitucional da competência tributária” (STF, 2020b, p. 44).

Além disso, a regência normativa para cobrança do imposto discrepa das balizas delineadas no texto constitucional. Surge assim a impropriedade sob o ângulo formal, ou seja, norma infralegal elaborada em desacordo com a Constituição não possui validade no ordenamento jurídico, logo, não tem poder para criar obrigações (STF, 2021e). Sendo assim, a medida é desproporcional, na medida em que não cabe lei infralegal restringir os mandamentos constitucionais, logo, as receitas oriundas de atividades de exportação não se submetem à incidência de IPI, PIS e COFINS, independentemente do regime tributação.

Não sem razão, Murta (2010, p. 4199) destaca que as imunidades tributárias são “verdadeiras opções político-constitucionais dirigidas ao ente tributante, impedindo-o, parcialmente, do exercício pleno da competência que lhe foi outorgada”.

Didaticamente, esclarece-se que, no momento de oferecer a receita bruta à tributação, o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional–PGDAS_D permite que o contribuinte realize a segregação do faturamento oriundo da atividade de exportação e das operações internas. Sendo assim, as imunidades atingem apenas a parcela da receita cuja origem é de exportação.

4.5 Da otimização dos princípios constitucionais tributários.

A observação atenta de todas as colisões de princípios examinadas anteriormente permite constatar que a solução de cada uma das controvérsias chegou aos mesmos resultados estabelecidos nos acórdãos do STF, apesar da utilização de técnicas distintas, visto que não houve em nenhum dos conflitos a utilização explícita dos procedimentos difundidos por Alexy para solucionar a colisão dos princípios. E uma das explicações pode ser justamente o fato dos conflitos não oferecerem grandes complexidades para serem solucionados, ou seja, não são casos difíceis.

Todavia, embora o princípio da proporcionalidade não seja aplicado pelo STF conforme a metodologia desenvolvida por Alexy, ou seja, não há observação dos procedimentos indicados pela máxima da proporcionalidade, tais como indicação das submáximas da adequação, necessidade e, em último caso, a aplicação da proporcionalidade em sentido estrito, isso não desabona a constatação de que a Corte Constitucional brasileira é orientada pelo juízo da correção, é o que demonstra o resultado de cada um dos julgados que fizeram parte da pesquisa empírica. Uma vez que, de acordo com Alexy:

Uma proposição prática ou normativa é correta (ou verdadeira) se e somente se puder ser o resultado de um discurso prático racional. As condições da racionalidade discursiva podem ser explicitadas por meio de um sistema de princípios, regras e formas de discurso prático geral. Esse sistema compreende regras que exigem não contradição, clareza de linguagem, confiabilidade de premissas empíricas e sinceridade, bem como regras e formas que falam das consequências e do equilíbrio, da universalização e da gênese das convicções normativas. O núcleo processual é constituído por regras que garantem a liberdade e a igualdade no discurso, garantindo a todos o direito de participar do discurso e o direito de questionar e defender toda e qualquer afirmação. (ALEXY, 2010, p. 172)

Assim, a observação e análise das decisões proferidas por esse tribunal permitem afirmar que há clara busca pela pretensão de correção, uma vez que todas as decisões foram proferidas de acordo com a ordem jurídica válida; as partes tiveram oportunidade de pronunciar no processo; o juízo levou em conta a lei, a dogmática e os precedentes existentes na Corte; não foram observadas arbitrariedades relevantes; e as decisões foram fundamentadas em uma argumentação racional, conforme prever a teoria da argumentação jurídica apresentada no terceiro capítulo deste estudo.

Por oportuno, frisa-se que segundo Alexy (2010, p. 170) “a pretensão de correção, não obstante seu caráter formal, aponta para a dimensão ideal do direito”. Embora o ideal não seja alcançado, ele deve ser sempre buscado. Aduz o referido autor que “o elemento central da correção é a justiça (Alexy 2007, p. 9).

Além disso, verifica-se nas decisões selecionadas que o instituto da proporcionalidade não foi utilizado como enunciado performático, que consiste no artifício capaz de dotar as decisões de correção ou justiça (Morais, 2022). Ao contrário, notou-se que os julgadores explicitam em vastos argumentos os motivos pelos quais direcionam seu julgamento, utilizam dados econômicos, precedentes, normas constitucionais e infralegais para fundamentarem o juízo proferido na decisão.

Sendo assim, ainda que não se concorde com o resultado do julgado ou com o argumento utilizado para fundamentá-lo, eles estão postos, e, portanto, sujeitos às críticas, controle e validação.

Não obstante, não se está afirmando que o Supremo Tribunal Federal é assertivo em todas as decisões que toma, e que com isso não se sujeita a críticas. Longe disso, há reconhecidamente diversas decisões equivocadas proferidas pelo STF, e dizer isso, significa apontar as fragilidades e desacertos de modo a permitir que esse tribunal possa fortalecer e identificar as falhas da decisão “incorreta”.

Sendo assim, os elementos colhidos nessas decisões estabelecem a visão que se tem sobre a aplicação da proporcionalidade como um instrumento que almeja alcançar a correção da decisão proferida em cada caso. A aplicação da técnica da proporcionalidade visa demonstrar a racionalidade presente nas decisões da Suprema Corte e a otimização, ainda que indireta, dos princípios tributários.

Todavia, destaca Alexy (2005, p. 238) que “o problema da argumentação a partir de princípios não consiste tanto na justificação dos princípios, mas especialmente no fato de a norma a ser fundamentada não se seguir, em geral, diretamente dos princípios”. Por isso, é compreensível

que os argumentos utilizados para determinar o resultado de cada sub-regra da ponderação, não estejam inumes a objeções, podendo ser desconstruídos. Mas como bem esclarece Folloni:

Só quem ainda acredita em causalidade linear, em infalibilidade do conhecimento e da técnica, e desconhece a ecologia da ação e a complexidade das inter-relações recursivas entre os elementos da realidade em permanente conexão, pode crer que o ser humano seria capaz de escolher um meio para atingir determinado fim, sabendo que aquele meio promove mais, melhor e mais seguramente alguma finalidade, ou que a concretizará inequivocamente, sem que haja possibilidade de desvio. Essa comprovação, em rigor, é impossível; não há ciência capaz de sustentá-la. (Folloni, 2014, p. 214)

Não sem razão, Marques Neto (2001, p. 53) afirma que “as ciências não se destinam à produção de um saber desinteressado e contemplativo. As teorias científicas existem para serem aplicadas, para trazerem benefícios práticos à sociedade”. Nesse sentido, afirma Silva (2008) ser necessário o desenvolvimento de um modelo diferenciado que, a despeito da abstração inerente a qualquer modelo, seja apto a aceitar as diferenciações oriundas de efeitos dos direitos fundamentais.

Para maior compreensão, sintetiza-se no quadro abaixo o confronto observado nas decisões judiciais selecionadas:

Tabela 7: Ponderação de Princípios

Ação	Princípios		máxima proporcionalidade			Resultado
	Pi	Pj	Adequação	Necessidade	Proporcionalidade	Preponderância
RE 607109 PR	Isonomia	Não cumulatividade	ok	x	-	Isonomia
RE 970821 RS	Legalidade	Tratamento Favorecido	ok	ok	x	Legalidade
RE 1199021 SC	Legalidade	Tratamento Favorecido	ok	ok	x	Legalidade
RE 1287019 DF	Proteção do Pacto Federativo	Tratamento Favorecido	ok	x	-	Proteção do Pacto Federativo
RE 598468 SC	Tratamento Favorecido	Isonomia	ok	x	-	Isonomia

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do STF.

Percebe-se que nenhum dos casos foi solucionado na etapa da adequação, conforme destacado por Alexy (2021), o autor observa que é raro uma lei ser considerada inconstitucional por não atender ao critério da adequação. Pois as medidas legislativas geralmente, pelo menos em parte, contribuem para alcançar seus objetivos. Em outras palavras, a aplicação desse subprincípio tem impacto limitado na prática, já que as leis, em sua maioria, tendem a servir aos propósitos

pretendidos pelo legislador, até certo ponto, mesmo que a perfeição não seja alcançada. Constatou-se que o princípio do tratamento favorecido foi o mais frequente nas decisões, isso pode ser facilmente explicado quando se observa que um dos filtros utilizados para seleção das decisões foi a obrigatoriedade da questão versar sobre o Simples Nacional, e o tratamento favorecido está intrinsecamente relacionado a esse regime, uma vez que o Simples Nacional é a maior evidência da concretização do tratamento favorecido, consoante o artigo 179 da CRFB/88⁵⁴.

Uma análise precipitada dos resultados poderia sugerir que o regime do Simples Nacional saiu enfraquecido após os julgamentos, visto que em nenhum dos casos o tratamento favorecido teve procedência. Aqui é importante perceber que as partes ao recorrerem ao princípio do tratamento favorecido o fizeram para além das previsões normativas da Lei Complementar 123/2006, ou seja, fazem uso do princípio do tratamento favorecido apenas como artifício para ter sua pretensão justificada.

Toma-se, por exemplo, o RE 970.821-RS e o 1.287.019-DF nos quais os particulares pretendiam não pagar o diferencial de alíquota sob a alegação de prejuízo ao tratamento favorecido quando comparado ao regime de apuração geral. As partes, contudo, deixam de observar que a norma criadora do regime simplificado claramente aponta a necessidade do recolhimento do DIFAL, mas recorrem ao judiciário em busca de respaldo para desobedecer ao instrumento normativo que não lhes favorece.

Ressalta-se que o Simples Nacional é um benefício e como tal não pode ser avaliado do ponto de vista de um único tributo, como ocorreu nas decisões judiciais analisadas, os sujeitos passivos quando da realização da avaliação das vantagens e desvantagens, o devem fazer considerando o todo, e não parcialmente.

Neste ponto, salienta-se que em todos os julgados, pelo menos um ministro apontou para a não obrigatoriedade de adesão ao Simples Nacional. Destaca-se assim que a norma prevista no artigo 146, § 1º, “será opcional para o contribuinte” é uma norma do tipo regra, visto que se trata de um comando definitivo, sendo assim, de fácil aplicação e sem maiores dificuldades interpretativas. Todavia, apesar dessa clareza, os particulares, na tentativa de gozar de um regime

⁵⁴ Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (Brasil, 1988, p. 122).

híbrido, ou seja, que permitisse o gozo de benesses tanto do regime de apuração normal quanto do Simples Nacional recorreram ao STF.

Assim, quando os princípios da legalidade ou do pacto federativo têm preferência sobre o princípio do tratamento favorecido, percebe-se que há a delimitação dos contornos do regime do Simples Nacional, estabelecendo o que está dentro e o que está fora do seu alcance. Entende-se, desse modo, que as decisões reforçam as vigas de sustentação deste regime ao assegurar a segurança jurídica e previsibilidade do regime, deixando a critério das empresas a adesão ou não a ele, com todos os benefícios e ônus que o definem.

Porém, é preciso observar que os princípios tributários necessitam de interpretação que estipule as regras quanto à sua concretização. A concepção ideal é que a tributação criada pelo legislativo, fiscalizada e cobrada pelo executivo está de acordo com a vontade popular. Mas essa premissa é apenas uma falácia, visto que, conforme aponta Murta (2010), a tributação, nos moldes existentes, está mais relacionada a arranjos e acordos entre os poderes federativos, numa relação de troca de favores.

Não sem razão, Murta (2010) assevera ainda que o princípio da legalidade, o qual prevaleceu em duas das decisões judiciais analisadas, é insuficiente para harmonizar os conflitos oriundos da voracidade estatal em confronto com o desacordo do sujeito passivo. Desta forma, a observação da realidade brasileira permite dizer que o incremento da tributação não se traduz em melhorias sociais.

Por outro giro, Alexy (2015) registra que as regras apresentam um caráter inquestionável, tendo em vista que, em sua maioria, não toleram ponderações. São instruções que exigem obediência total ou nenhuma obediência, sem concessões intermediárias, sendo, assim, definidas pelo conceito de subsunção. Em sua natureza imperativa, as regras estabelecem diretrizes claras e absolutas, sem permitir interpretações ou avaliações casuísticas. Diferentemente dos princípios, que possibilitam ponderações e flexibilidade na aplicação, as regras buscam certeza e uniformidade na decisão jurídica.

Esse caráter rígido e determinístico das regras destaca-se como uma característica fundamental na estrutura normativa, proporcionando estabilidade e previsibilidade, mas também limitando a adaptabilidade a circunstâncias particulares. Portanto, enquanto os princípios oferecem margem para equilíbrio e adaptação, as regras, em sua rigidez intrínseca, preconizam a conformidade integral ou a não aplicação, delineando assim uma dicotomia essencial na teoria

jurídica. Logo a opção pelo Simples Nacional obriga a observância completa das normas que o regem.

Registra-se, também, que o princípio da isonomia também se destacou na sustentação das decisões judiciais. Nesse sentido, enfatiza-se que o regime do Simples Nacional é um claro exemplo de concretização do princípio da isonomia, pois o legislador, ao observar o abismo existente entre a capacidade contributiva do micro e pequeno empresário em relação às grandes corporações, percebeu que a competitividade no mercado estava seriamente comprometida. Cabendo adoção de uma política fiscal que deveria tratar desigualmente aqueles que estavam em condições desiguais (Pessôa; Costa; Maccari, 2016).

Nesse contexto, evidencia-se a presença massiva de empresas da Região Sul, que, ao lado do Sudeste, são historicamente as regiões mais abastadas do Brasil, no polo passivo das ações judiciais que formam a base empírica desta pesquisa. Percebe-se que, das cinco decisões analisadas, quatro delas são propostas por empresas situadas no Paraná (uma); Rio Grande do Sul (uma); Santa Catarina (duas), tendo apenas o Distrito Federal como representante da região Centro-Oeste. Um dos fatores que pode explicar esse fato é o poderio econômico gozado por essa região do país quando comparado com as regiões Norte e Nordeste, conforme já explicitado no tópico 4.3.1. Não é por acaso que o legislador definiu alíquotas diferenciadas para as diferentes regiões do Brasil.

Aponta-se, desse modo, que mesmo diante da delimitação do conjunto de empresas, no caso em tela, os optantes pelo regime do Simples Nacional, não se vislumbra um conjunto homogêneo de poder econômico, sendo necessário o desenvolvimento de estudos específicos sobre as diferentes variáveis que recaem sobre esse grupo heterogêneos de agentes econômicos.

Vale dizer que os princípios apresentados até aqui não esgotam a lista prevista na CRFB/88, há muitos outros princípios tributários como Princípio da Irretroatividade, Princípio do Não Confisco, Princípio da Limitação de Tráfego, Princípio da Uniformidade Geográfica para cobrança de tributos, Princípio da Vedação às Isenções Heterônomas, Princípio da não discriminação baseada na procedência ou destino. Os primeiros buscam evitar desequilíbrios potenciais causados pela atuação da União no território brasileiro. Enquanto o último tem a preocupação de que certos bens e pessoas possam ser privilegiados ou preteridos simplesmente por conta da sua origem territorial.

Nesse sentido, recorda-se que os princípios como afirma Alexy (2021) são comandos de otimização e como tais devem ser concretizados no máximo de suas possibilidades. Sendo assim,

a depender do caso concreto, todos os membros da sociedade, indivíduos, instituições e poder público podem fazer uso dos princípios tributários para sua defesa ou realização de uma pretensão.

Ressalta-se que os princípios da legalidade, anterioridade, isonomia, tratamento favorecido, proteção do pacto favorecido devem ser entendidos como comandos de otimização na medida em que atuam como proteção dos direitos fundamentais e que, salvo motivo de grande relevância, não podem ser restringidos sem os devidos fundamentos como demonstrado nas decisões judiciais apresentadas nesta pesquisa.

Neste sentido argumenta Ávila que:

As leis tributárias são primordialmente leis interventivas (Eingriffsgesetze), na medida em que restringem a liberdade e a propriedade do cidadão de modo direto ou indireto e independentemente de sua vontade. Em razão disso, a função de defesa (Abwehrfunktion) dos direitos fundamentais assumem grande significado nesse caso (Ávila, 2012, p. 128)

Ademais, o regime do Simples Nacional é um exemplo da concretização dos princípios tributários, em especial do tratamento favorecido, que se traduz em um benefício fiscal facultativo que visa promover o tratamento privilegiado das empresas que optam por ele, conforme previsto no mandamento constitucional.

Por fim, constata-se que os argumentos jurídicos citados nas decisões analisadas neste trabalho atuam no sentido de proteger e consolidar o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, pois os resultados dos julgados contribuem para: a) garantia da justa concorrência em conformidade com o pacto federativo para proteger o comércio e as indústrias locais; b) afastamento da relativização do regime por meio de autorização de utilização de benefícios não previsto em instrumento jurídico específico; e c) impedimento de interpretações desarrazoáveis que retiram a possibilidade de gozar de imunidades e benefícios que não fazem distinção de regimes.

Assim, os resultados dessa pesquisa demonstram seu valor ao colaborar para construção desse modelo, que precisa ser constantemente alimentado por novas produções acadêmicas e doutrinárias, as quais poderão romper com o conhecimento já produzido ou adicionar perspectivas até então desconhecidas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo central responder ao seguinte questionamento: a partir da vigência da Lei Complementar 155/2016, em que medida a interpretação dos princípios constitucionais tributários, realizada no âmbito do Supremo Tribunal Federal no julgamento das ações que tratam do Simples Nacional, contribui para o fortalecimento e expansão do regime simplificado? Subsidiariamente, o presente trabalho verificou a otimização dos princípios tributários.

Utilizaram-se como fonte primária para o exame da interpretação os julgados do STF com repercussão geral reconhecida, referente ao regime do Simples Nacional, no campo tributário. A relevância dessa linha investigativa emerge da eficácia vinculante e dos efeitos *erga omnes* da repercussão geral no controle difuso de constitucionalidade. Ademais, o regime do Simples Nacional tem como principal instrumento normativo a Lei Complementar n.º 123/2006, que possui abrangência em todo território brasileiro.

De início, o trabalho examinou, sob o prisma teórico, a distribuição de competência tributária entre os entes federados, visto que o respeito aos limites delineados pela Constituição é essencial para a manutenção e equilíbrio do pacto federativo, logo não é aceitável que os entes federados extrapolem os limites para adentrar nas competências que não lhes são próprias.

Neste sentido, foi visto que os princípios são elementos estruturantes de todo o ordenamento e por essa característica acabam por evitar ou minimizar as possibilidades de guerra fiscal.

Além disso, os princípios tributários foram entendidos como direitos fundamentais e, portanto, são mandamentos de otimização que irradiam efeitos sobre todo o ordenamento jurídico. Sendo esse o aspecto central do constitucionalismo do direito.

Os princípios funcionam ainda como limites ao poder de tributar, por isso foi dada especial atenção aos princípios da legalidade que consiste na obrigatoriedade de prévia existência de lei para justificar cobrança de tributos; isonomia que se traduz na necessidade de tratamento igualitários àqueles que estão em situações iguais e tratamento desigual na medida da desigualdade que se observar; e anterioridade que exige o lapso de noventa dias e/ou um exercício financeiro para um determinado tributo poder ser exigido.

No segundo capítulo foi feito ainda uma descrição do regime do Simples Nacional por meio da apresentação de suas principais características. Tais como limite de faturamento; vedações; definição de microempresas, empresa de pequeno porte e microempreendedor individual.

Foi dito que o Simples Nacional é uma política pública de natureza tributária que visa proteger as microempresas e as empresas de pequeno porte, por meio da oferta de um tratamento diferenciado e pela simplificação das obrigações trabalhistas, previdenciárias, creditícias e tributárias. Sendo assim, quando julgar conveniente, o legislador tem liberdade para promover o tratamento especial daqueles que aderiram ao regime, sem, contudo, desconsiderar os ditames da Constituição e as previsões da LC 123/2006.

Observou-se que o Simples Nacional tem fundamento nos artigos arts. 170, IX, e 179 da CRFB/88, listados dentro dos princípios da ordem econômica, ou seja, reconhece-se o papel fundamental de microempresas, empresa de pequeno porte e microempreendedor individual na implantação da justiça social com a finalidade de garantir a todos uma existência digna, pautados tanto no tratamento simplificado quanto na livre concorrência, livre iniciativa e no direito subjetivo à propriedade. Ademais, não basta que o sistema tributário seja justo em sua incidência, é necessário que ele seja também instrumento de fomento econômico e redução das desigualdades regionais e sociais, exigências igualmente de natureza constitucional.

Verificou-se também que, a despeito de outros requisitos, consideram-se microempresas aquelas que possuem faturamento anual de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e empresas de pequeno porte aquelas que obtêm um faturamento superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) até o limite de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) enquanto o MEI pode ter faturamento anual de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais). Contudo, ressaltou-se que está em tramitação projeto de lei que aumentará esses limites de faturamento.

Constatou-se ainda que a cesta de tributos do Simples Nacional é composta pelos seguintes tributos: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS, os seis primeiros são de competência da União, o sétimo cabe aos Estados e Distrito Federal, enquanto o último compete aos municípios e ao Distrito Federal. Além disso, foi destacado que, apesar da apuração dos tributos ocorrer conjuntamente, os impostos e contribuições citados acima não perdem as características próprias.

Acrescentou-se que ao Comitê Gestor do Simples Nacional foi dada a responsabilidade de regulamentar a LC n.º 123/2006 por meio de criação de resoluções e outros instrumentos

normativos, de modo que seja possível a correta observação e execução da sistemática oriunda do regime simplificado.

Definidos os contornos teóricos do Simples Nacional, o estudo realizou uma breve incursão na Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy, com ênfase na distinção entre regras e princípios e na proporcionalidade. De acordo com essa teoria, as regras foram definidas como comandos definitivos, que devem ser obrigatoriamente cumpridos ou não, salvo os casos de reconhecimento de invalidade ou diante de uma exceção. Neste ponto, foi dito ainda que os conflitos entre regras se resolvem a partir da subsunção.

Quanto aos princípios, estes foram entendidos como mandamentos de otimização e que por isso devem ser concretizados na maior medida possível, considerando as condições fáticas e jurídicas presentes no caso concreto. Destaca-se que as condições fáticas estão intrinsecamente relacionadas com as sub-regras da adequação e da necessidade. Enquanto as condições jurídicas dizem respeito à proporcionalidade *stricto sensu*.

Para Alexy uma norma pode ser reconhecida como princípio quando sua estrutura tem um mandamento de otimização, ou seja, não basta que um princípio funcione como pilar de sustentação de determinado ramo do direito, sua estrutura deve demandar máxima realização. Sob esse ponto de vista é comum a confusão quanto a essa classificação e tal fato só demonstra a necessidade de mais pesquisas voltadas para a temática.

É necessário ainda, recapitular, portanto, que a distinção entre regras e princípios funda-se no critério estrutural, assim a depender do caso concreto os princípios tributários destacados neste trabalho podem apresentar também estrutura de regra, pois Alexy não considera outro critério (generalidade, abstração, fundamentabilidade) para efetuar tal distinção.

Foi observado ainda que, diante da colisão entre princípios, pode ser utilizada a regra da proporcionalidade, pois a natureza principiológica dos direitos fundamentais traduz-se na necessidade de realização de sopesamentos. Desse modo, a proporcionalidade visa equilibrar os diversos interesses presentes na sociedade, em especial aquelas que adotam o regime democrático. Exige-se, assim, o estabelecimento de procedimentos capazes de oferecer justiça aos prováveis choques entre direitos constitucionalmente positivados.

Assim, no caso de colisão entre os princípios, a proporcionalidade, técnica desenvolvida pelo tribunal alemão, pode solucionar a questão por meio das sub-regras da adequação, necessidade e proporcionalidade *estricto sensu*. Verificou-se que elas são aplicadas de modo subsidiário, ou seja,

o uso deve ser feito na ordem apresentada acima, e somente se a etapa anterior não se mostrar capaz de dar resposta ao caso concreto.

Ainda no referido capítulo apresentou-se a Teoria da Argumentação Jurídica de Alexy, pois consoante o autor não é suficiente que um direito fundamental requeira sua realização na maior medida possível, é preciso propor um procedimento metódico de aplicação e de fundamentação de normas de direito em decisões judiciais para que essas possam ser consideradas racionais. Desse modo, a Teoria da argumentação jurídica busca demonstrar que a positivação dos direitos fundamentais, aplicável aos poderes legislativo, judiciário e executivo, constitui uma abertura do sistema jurídico em face do sistema moral, abertura que é razoável e que pode ser conduzida com meios racionais.

Abordaram-se ainda os motivos que justificam o protagonismo do Poder Judiciário, com foco especial na atuação do STF. Nesse sentido, verificou-se que ele é fruto de uma conjunção de fatores que contribuíram para sua configuração, seja pela necessidade de efetivação dos direitos fundamentais, seja por inoperância e morosidade do Poder Legislativo, seja porque questões políticas são levadas para sua apreciação. É inegável, atualmente, o reconhecimento do poder detido pelo judiciário em face do demais poderes da República Federativa do Brasil.

Diante disso, ressaltou-se que esse protagonismo pode desembocar em arbitrariedades e com potencial de criar um estado totalitário, portanto cabe a observação de diretrizes aptas a frear tal possibilidade, pois a Constituição não sustenta um modelo de Estado com completa eliminação do Legislativo e Executivo, ou seja, o constitucionalismo deve servir como um instrumento de contenção de poder.

Em seguida, a pesquisa estabeleceu sua estratégia empírica, envolvendo o estabelecimento da metodologia, a forma de coleta dos dados. Desse modo, foram selecionadas inicialmente oito decisões judiciais: sete Recursos Extraordinários, com repercussão geral, e uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (julgada em conjunto com RE).

Do ponto de vista descritivo, verificou-se que o ministro Marco Aurélio assumiu a relatoria de muitos processos nessa seara. Os relatores conseguiram formar maioria em 50% dos julgados analisados. O resultado dos julgamentos favoreceu o contribuinte (sujeito passivo) em 62,5% dos casos. O ministro Edson Fachin demonstra alto grau de assertividade, tendo participado do grupo vencedor em 100% dos julgados.

Além disso, foi constatado que o Supremo realizou a modulação dos efeitos da decisão quando da percepção de prejuízos para os cofres públicos estaduais, sendo assim o interesse público prevaleceu sobre o interesse particular. E por derradeiro, foi visto que o tempo médio de julgamento das ações com repercussão jurídica reconhecida, no campo tributário, supera normalmente os quatro anos.

Superado essa abordagem descritiva, foram aplicados aos casos selecionados a regra da proporcionalidade para verificar a ocorrência de otimização dos princípios em colisão, em cada um dos conflitos analisados pelo STF, e que estavam intrinsecamente relacionados ao regime do Simples Nacional. Tudo isso, visando responder objetivamente à problemática que orienta esta pesquisa.

De forma ampla, a ponderação pode ser compreendida como uma técnica, ou seja, como um procedimento intelectual para fazer escolhas em cenários de pluralidade de alternativas. O método especificamente utilizado no procedimento de ponderação resulta de um pressuposto de racionalidade prática, segundo o qual se deve escolher a alternativa de ação para a qual há mais razão.

Em síntese, a máxima proporcionalidade possui três máximas parciais: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, é por meio da verificação de atendimento às máximas parciais que se constata a otimização dos princípios nos julgamentos realizados pelos tribunais.

Em suma, a adequação refere-se à verificação de que a medida a ser adotada para o cumprimento do objetivo traçado é apropriada. A necessidade, por sua vez, revela-se na constatação de que foi utilizado o meio menos gravoso, ou melhor, verifica-se se o objetivo a ser alcançado não pode ser igualmente obtido através de outra medida que demonstra ser menos gravosa ao indivíduo. E por último, a proporcionalidade em sentido estrito, a qual se evidencia na realização do sopesamento propriamente dito. Ela está relacionada à relativização das possibilidades jurídicas.

Assim, foram observados que aplicação da proporcionalidade chega ao mesmo resultado dos julgados realizados pelo STF, embora este tribunal não tenha utilizado tal procedimento em nenhum dos julgados selecionados.

Diante do arcabouço teórico e da estratégia empírica, emergiram os resultados da pesquisa e sua análise permite dizer que a interpretação dos princípios tributários feita pelo Supremo

Tribunal Federal fortalece e consolida o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, pois a interpretação busca: garantir a justa concorrência em conformidade com o pacto federativo para proteger o comércio e as indústrias locais; afastar a relativização do regime por meio de autorização de utilização de benefícios não previsto em instrumento jurídico específico; e impedir interpretações desarrazoadas que excluem a possibilidade de gozo de imunidades e benefícios que não consideram o regime tributário escolhido pelos contribuinte.

Contudo, é preciso ressaltar que esta pesquisa demonstrou apenas uma das faces do direito, ou seja, não se presume que o direito seja exatamente o que aqui foi demonstrado. Evita-se cair, desse modo, na armadilha do realismo jurídico, segundo a qual o pesquisador assume que o resultado da sua pesquisa é a representação da realidade.

Por último, apresentam-se alguns questionamentos levantados pela problematização desenvolvida neste trabalho e que poderão servir de base para futuras pesquisas. A primeira delas, e como primícias, seria a de refletir sobre a aplicabilidade dessa literatura sobre o comportamento decisório das cortes constitucionais brasileiras, visto que o marco teórico escolhido orienta toda a construção do processo de conhecimento.

Segundo, verificou-se se a extensão da análise aqui empreendida, uma vez que a pesquisa limitou-se aos acórdãos proferidos entre 2017 e 2021, ou seja, em um período temporal específico, tal opção acaba por gerar resultados restritos àquele momento, não se traduzindo em premissas que podem ser generalizadas sem as devidas adaptações, considerando que a totalidade das percepções não foram captadas, aspectos próprios decorrentes da atividade do pesquisador. Que deve limitar seu campo de estudo para aprofundar a exploração do objeto de pesquisa.

Uma possível solução para esta restrição é a realização de pesquisa longitudinal que acompanharia as decisões judiciais no âmbito do Simples Nacional por um período prolongado para conseguir captar as mudanças de posicionamento, as variáveis capazes de influenciar a decisão do julgador e sua adaptação ao contexto social.

Convém referir que esta pesquisa não se propõe a uma síntese minuciosa do que foi abordado, mas sim à demonstração do resultado adequadamente obtido em relação ao almejado e inicialmente proposto. Não dispensando a valorosa contribuição da doutrina e da jurisprudência, o objetivo foi sempre o de adicionar, quando possível, novas contribuições para o esclarecimento de

questões inerentes ao tema, as quais contribuirão para a correta efetivação da legislação tributária, em observância ao equilíbrio do sistema.

REFERÊNCIAS

- ABISUGA-OYEKUNLE, Oluwayemisi Adebola; PATRA, Swapan Kumar; MUCHIE, Mammo. SMEs in sustainable development: their role in poverty reduction and employment generation in sub-saharan africa. **African Journal of Science, Technology, Innovation And Development**, [S.L.], v. 12, n. 4, p. 405–419, 7 nov. 2019.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 16 ed. São Paulo: Método, 2011.
- ALEXY, Robert. Constitutional Rights, Proportionality and Argumentation. In: Sieckmann, JR. (eds) Proportionality, Balancing, and Rights. **Law and Philosophy Library**, [S.L.], v. 136, p. 1-10, 2021. Springer International Publishing. http://dx.doi.org/10.1007/978-3-030-77321-2_1.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. 4.tir. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALEXY, Robert. The Dual Nature of Law. **Ratio Juris**. v. 23, n. 2, p. 167-182, 2010.
- ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva; revisão técnica da tradução e introdução à edição brasileira Claudia Toledo. 2 ed. São Paulo: Landy Editora. 2005.
- ALEXY, Robert. Colisão de direito fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito democrático. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 217, p. 67–79, 1999.
- ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário**: colisão de direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.
- ANNONI, Danielle. **O direito humano de acesso à Justiça em um prazo razoável. 2006**. Tese de Doutorado. UFSC.
- AREMU, Mukaila Ayanda; SIDIKAT, Laraba Adeyemi. "Small and medium scale enterprises as a survival strategy for employment generation in Nigeria." **Journal of sustainable development**, v. 4, n. 1, p. 200-206, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 15, n.2, p. 223-224, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

ÁVILA, Humberto Bergman. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto Bergman. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, v. 12, n. 215, 1999, p. 151-179, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. - Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.123

BARCELLOS, Ana Paula de. Normatividade dos princípios e o princípio da dignidade da pessoa humana na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 221, p. 159–188, 2000. DOI: 10.12660/rda.v221.2000.47588. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/47588>. Acesso em: 21 set. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. **O novo direito constitucional brasileiro**: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito: O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista de direito administrativo**, v.10, n. 240, abr./jun., p. 1-42, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da Razoabilidade e da proporcionalidade no Direitos Constitucional. **Revista Forense**, v. 15, n. 336, p. 125-136, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERNARDES, Flávio Couto; GONTIJO, Pedro Augusto Costa. A função das normas gerais de direito tributário e de direito financeiro no federalismo brasileiro. **Revista Internacional Consinter de Direito**, [S.L.], p. 293, 14 jul. 2023.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BEZERRA, Edimar Ferreira. **Estrutura do federalismo fiscal brasileiro**: análise dos incentivos fiscais e a discussão sobre a autonomia financeira dos entes. 1.ed. Jundiaí -SP: Paco Editorial, 2022.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000.

BOFF, Salete Oro. **Reforma tributária e federalismo**: entre o ideal e o possível. Porto Alegre:

Sergio Antônio Fabris Ed., 2005.

BOROWSKI, Martin. Limited Review in Balancing Constitutional Rights. In: Sieckmann, JR., (eds) Proportionality, Balancing, and Rights. **Law and Philosophy Library**, [S.L.], v. 136, n. 22, p. 135-162, 2021. Springer International Publishing. http://dx.doi.org/10.1007/978-3-030-77321-2_6.

BRANDÃO, Paulo de Tarso. **Normas de Direitos Fundamentais**: um estudo sobre o nível das regras. Florianópolis: Habitus, 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional 132 de 20 de dezembro de 2023**. Brasília: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar 190 de 04 de janeiro de 2022**. Brasília: Congresso Nacional. 2022.

BRASIL. **Lei complementar 188 de 31 de dezembro de 2021**. Brasília: Congresso Nacional. 2021.

BRASIL. **Lei complementar 155 de 27 de outubro de 2016**. Brasília: Congresso Nacional. 2016.

BRASIL. **Lei complementar 128 de 19 de dezembro de 2008**. Brasília: Congresso Nacional. 2018.

BRASIL. **Lei complementar 123 de 14 de dezembro de 2006**. Brasília: Congresso Nacional. 2006.

BRASIL. **Lei 11.488 de 15 de junho de 2007**. Brasília: Presidência da República. 2007.

BRASIL. **Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005**. Brasília: Congresso Nacional. 2005.

BRASIL. **Lei 10.147 de 21 de dezembro de 2000**. Brasília: Congresso Nacional. 2000.

BRASIL. **Decreto Lei 195 de 24 de fevereiro 1967**. Brasília: Presidência da República. 1967.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Brasília: Congresso Nacional. 1966.

BRASIL. **Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 140 de 22 de maio de 2018**. Brasília: CGSN. 2018

BRASIL. **Projeto de Lei nº108 de 2021**. Brasília: Câmara dos Deputados. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 271-A, de 2005**. Brasília: Câmara dos Deputados.

2005.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CANAZARO, Fábio. **Lei complementar tributária na Constituição de 1988**: normas gerais em matéria de legislação tributária e a autonomia federativa. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. S. ed. Coimbra: Almedina, 1992.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, Almedina, Coimbra, 1997, p. 1.034-1.035

CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-cumulatividade do ICMS**: dimensão normativa e eficácia - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CARDOSO, Henrique Ribeiro; BRITO JÚNIOR, Antônio Wellington. Riscos da discricionariedade na jurisdição constitucional: um estudo a partir da ordem de apresentação de alegações finais em situação de réu delator. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 21, n. 85, p. 61-83, jul./set. 2021. DOI: 10.21056/aec.v21i85.1300.

CARDOSO, Henrique Ribeiro. **Controle jurídico da legitimidade da atividade regulatória normativa**. 2007. Tese de Doutorado. Tese (doutorado em Direito) –Universidade Gama Filho. Rio de Janeiro.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Márcia Haydée Porto de. **Hermenêutica constitucional**: métodos e princípios específicos de interpretação. Florianópolis: Obra Jurídica, 2008.

CARVALHO, Márcia Haydée Porto de. O poder de quebra do sigilo bancário pelo Fisco e pelo Ministério Público no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 140, p. 175-194, 2019a.

CARVALHO, Márcia Haydée Porto de. Casos difíceis e interpretação constitucional. Tradução de Eloísa Pérez Conchillo. **ReDCE**, n. 31, jan./jun. 2019b. Disponível em: https://www.ugr.es/~redce/REDCE31/articulos/03_CARVALHO.htm. Acesso em: 02 ago. 2023.

CARVALHO, Márcia Haydée Porto de; MELO, Pedro Vital Eugênio. **Direito e Ciência**: Os

limites de uma interpretação constitucional produzida através da pretensão de pureza e verdade científica. In: VELOSO, Roberto Carvalho (Org.). **Dinâmica e efetividade das instituições do sistema de justiça**: em homenagem aos 10 anos do PPGDIR. São Luís: Edufma, p. 183-200 2022.

CARVALHO, Márcia Haydée Porto de. Teorias de interpretação constitucional e a tese da única interpretação correta. **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura–RDAI**, São Paulo, ano 7, v.24, p.103-124, jan.-mar. 2023. DOI: [<https://doi.org/10.48143/rdai.24.carvalho>]

CARVALHO, Márcia Haydée Porto de. Sigilo bancário no Brasil: limites, competência e condições para a sua quebra. / Márcia Haydée Porto de Carvalho. / 2ª edição. / Curitiba: Juruá, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Conferência. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2012. p. 47-64.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação**. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S. l.], v. 98, p. 159-180, 2003. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Acesso em: 24 set. 2023.

CASSULI, Célia Gascho. O “Juiz Legislador” em matéria tributária: identificação e classificação das decisões de caráter “positivo”. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017.

CAVALCANTI, Rodrigo de Camargo. **O oligopólio no Estado brasileiro de intervenção necessária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. A teoria constitucional e o direito alternativo (para uma dogmática constitucional emancipatória). In: Carlos Henrique de Carvalho Filho. (Org.). Uma vida dedicada ao Direito. Homenagem a Carlos Henrique de Carvalho. O editor dos juristas. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1995.

COMPARATO, Fábio Konder. A afirmação histórica dos direitos humanos. 10 ed. São Paulo: Saraíva, 2015.

CORDEIRO, Rodrigo Aiche. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2006.

COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**. 2ª ed. São Luís: Aquarela, 2010.

COSTA, Eliud José Pinto da. ICMS Mercantil. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Guilherme Spillari. A tributação das sociedades cooperativas. **Revista FESDT**, [S.L.], n. 10, p. 1-26, jun. 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição Federal de 1988. **Scientia Iuris**, [S.L.], v. 20, n. 3, p. 292, 29 nov. 2016. Universidade Estadual de Londrina. <http://dx.doi.org/10.5433/2178-8189.2016v20n3p292>.

DAKOLIAS, Maria (Ed.). **O setor judiciário na América Latina e no Caribe**: elementos para reforma. Washington, D.C. World Bank Technical Paper, n. 319, June 1996. Disponível em: <https://www.anamatra.org.br/attachments/article/24400/00003439.pdf>. Acesso em: 03 dez. 2022.

DWORKIN, Ronald. **Levando o direito a sério**. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DUARTE, David. From Constitutional Discretion to the Positivist Weight Formula. In: Sieckmann, JR. (eds) Proportionality, Balancing, and Rights. **Law and Philosophy Library**, [S.L.], p. 11-48, 2021. Springer International Publishing. http://dx.doi.org/10.1007/978-3-030-77321-2_2.

FABRETTI, Lúdio Camargo; Denise; Dilene Ramos. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional**: tratamentos tributário, fiscal e comercial. São Paulo: Atlas, 2019.

FAZIO, Federico de. Proportionality Test and Constitutional Social Rights. **Archiv Für Rechts-Und Sozialphilosophie**, [S.L.], v. 107, n. 2, p. 219-234, 2021. Wissenschaftliche Verlagsgesellschaft mbH. <http://dx.doi.org/10.25162/arsp-2021-0012>.

FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. **Brazilian Journal of Political Economy**, [S.L.], v. 39, n. 2, p. 306-327, jun. 2019.

FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. **Revista Internacional de Filosofía Política**, [S.L.], n. 17, p. 31-46, 2001. Disponível em: <https://bit.ly/351NmHw>. Acesso em: 07 dez. 2022.

FERREIRA NETO, Arthur M. **Classificação constitucional de tributos, pela perspectiva da justiça**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito Gv**, [S.L.], v. 10, n. 1, p. 201-220, jun. 2014.

FONSECA, Maria Guadalupe Piragibe da. **Iniciação à Pesquisa no Direito**: pelos caminhos do

conhecimento e da invenção. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

GARGARELLA, Roberto A. La dificultad de defender el control judicial de las leyes. **Revista de Teoría y Filosofía del Derecho**, [S.l.], n. 6, p. 55-70, abr. 1997. Disponível em: <https://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmcng514>. Acesso em: 03 dez. 2022.

GOMES, Frederico Yokota Choucair. O direito como garantia: uma perspectiva liberal sobre a expansão dos direitos. In: COUTINHO, Sérgio Mendes Botrel; FIUZA, César; TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo (org.). **Liberalismo e desenvolvimento**: coleção instituições sociais, direito e democracia -- vol. 10 -- coord.: maria tereza fonseca dias Belo Horizonte: D'Plácido, 2016. Cap. 3. p. 69-96.

GUIMARÃES, Cláudio Alberto Gabriel, RAMOS, Paulo Roberto Barbosa, VIANA, Pedro Nilson Moreira. Metodologia da pesquisa aplicada ao direito: o fazer científico no núcleo de estudos de direito constitucional do programa de pós-graduação em direito da universidade federal do Maranhão. In: VELOSO, Roberto Carvalho (Org.). **Dinâmica e efetividade das instituições do sistema de justiça**: em homenagem aos 10 anos do PPGDIR. São Luís: Edufma, p. 463-483, 2022.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica**. 4. ed., rev. atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2015.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia**: entre facticidade e validade, volume I / Habermas, Jürgen; tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HESSE, Konrad. Trad. Luiz Afonso Heck. Elementos de Direito constitucional da República Federal da Alemanha. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípios da legalidade tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994.

JUCEMA. Junta Comercial do Estado do Maranhão. **Painel de empresas do Maranhão**. Disponível em: <http://portal.jucema.ma.gov.br/estatisticas.html>. Acesso em: 30 out 2023.

KHAN, Md Yusuf Hossein. The Effectiveness of Entrepreneurial Activities for Economic Development: a route to innovation and job generation. **Socioeconomic Challenges**, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 32-40, jun. 2018. Sumy State University. [http://dx.doi.org/10.21272/sec.2\(2\).32-40.2018](http://dx.doi.org/10.21272/sec.2(2).32-40.2018).

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. bras. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2006.

KLATT, Matthias. Positive rights: who decides? judicial review in balance. **International Journal of Constitutional Law**, [S.L.], v. 13, n. 2, p. 354-382, abr. 2015. Oxford University Press (OUP). <http://dx.doi.org/10.1093/icon/mov019>.

KRAJA, YB; OSMANI, Importance of external and internal environment in creation of competitive advantage to SME's. (case of SME's, in the northern region of Albania). **European Scientific Journal**, ESJ, v. 11, n. 13, 30 de maio de 2015.

LAFER, Celso. **A reconstrução dos direitos humanos**: diálogo com o pensamento de Hannah Arendt. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

LEAL, Rogério Gesta. Aspectos Constitutivos da Teoria da Argumentação Jurídica: a contribuição de Robert Alexy. **Revista de Investigações Constitucionais**, [S.L.], v. 1, n. 2, p. 131, 31 ago. 2014.

LEONETTI, Carlos Araújo. Natureza jurídica do pedágio. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 25, n. 49, p. 135-152, 2004.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da curva de laffer. **Interações (Campo Grande)**, [S.L.], p. 239-255, 21 mar. 2019. Universidade Católica Dom Bosco

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Noeses, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MARANHÃO (Estado). **Lei 8.948 de 15 de abril de 2009**. São Luís: Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão, 2009.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional**: estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARCOS LIMA, Emanuel, MORAIS LIMA Jessica de. O tratamento diferenciado dispensado às micro e pequenas empresas pela Constituição Federal do Brasil. **Interciência**. 2016, 41(1), 23-28. ISSN: 0378-1844. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=33943362004>. Acesso em: 17 abr. 2023.

MARQUES NETO, Agostinho Ramalho. **A ciência do direito**: conceito, objeto e método. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Emaranhado Tributário: Legislação em existente é confusa, complexa e mal elaborada. Consultor Jurídico. Publicado e 23 jul. 2008. Disponível em:

<[http://www.conjur.com.br/2008-jul-/legislacao existente confusa complexa_mal_elaborada](http://www.conjur.com.br/2008-jul-/legislacao%20existente%20confusa%20complexa%20mal%20elaborada)>. Acesso em 24 out. 2023.

MARTINS, Volesio Lauro. **ICMS: empresa de pequeno porte, microempresa e microprodutor rural**: legislação comentada, perguntas e respostas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Cervilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MINAYO, Maria Cecília de Souza, DESLANDES, Suely Ferreira, GOMES, Romeu. **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2016.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária. **Reforma Tributária: Para o Brasil crescer, ela precisa acontecer**. 2023. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbnmnibpcjpcglclefindmkaj/https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/apresentacoes/apresentacao-reforma-tributaria-para-o-brasil-crescer-ela-precisa-acontecer-02-8-2023>. Acesso em: 07 jan. 2024.

MISES, Ludwig von. **Ação Humana**. São Paulo: Instituto Mises Brasil, 2010.

MORAIS, Fausto Santos de. **Ponderação e Arbitrariedade – A inadequada Recepção de Alexy pelo STF**. 3 ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022.

MORAIS, Fausto Santos de; GHIGGI, Fernando Gabriel. A vitória pírrica da democracia constitucional. **Revista de Investigações Constitucionais**, [S.L.], v. 6, n. 1, p. 135, 30 abr. 2019. Universidade Federal do Paraná. <http://dx.doi.org/10.5380/rinc.v6i1.56004>.

MORAIS, Fausto Santos de; TRINDADE, André Karam. Ponderação, pretensão de correção e argumentação: o modelo de Robert Alexy para fundamentação racional da decisão. **Revista da SJRJ**, v. 19, p. 147-166, 2012

MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Da (in) suficiência do princípio da legalidade como mecanismo de contenção da crescente carga tributária**. In: [...] Anais do XIX Congresso Nacional do Conpedi. Fortaleza: 2010. p.4196 - 4209.

NACIONAL, Secretaria do Tesouro. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. 2023. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 29

maio 2023.

NABAIS, Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *In: NABAIS, Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Estudo sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 164.*

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. Diferencial de alíquotas do ICMS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 145, p. 11-36, 2021.

OLIVEIRA, Vanessa Elias de. Judiciário e privatizações no Brasil: existe uma judicialização da política? **Dados**, [S.l.], v. 48, n. 3, p. 559-686, set. 2005. Doi: <http://dx.doi.org/10.1590/s0011-52582005000300004>.

OLIVEIRA, Luciano. Não fale do Código de Hamurabi: a pesquisa sócio-jurídica na pós-graduação em Direito. **Anuário dos Cursos de Pós-Graduação em Direito (UFPE)**, v. 13, p. 299-330, 2003.

PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, [S.L.], v. 24, n. 3, p. 541-554, dez. 2014.

PAULA, Roberta Manfron de; COSTA, Daiane Leal; FERREIRA, Manuel Portugal. A Percepção da Carga Tributária nas Micro e Pequenas Empresas antes e após o Simples Nacional. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, [S.L.], v. 11, n. 1, p. 34-51, 4 abr. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

PETTER, Lafayette Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica**: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PESSÔA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito Gv**, [S.L.], v. 12, n. 2, p. 345-363, ago. 2016. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201614>.

PGE. Procuradoria Geral do Estado do Maranhão. **Consolidação das Leis sobre a Pandemia da COVID-19 no Estado do Maranhão**. São Luís: PGE, 2022

QUEIROZ, Kettilly Ingrid de; BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. Conceito constitucional de taxa e limites para sua instituição. *In: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BASTOS, Ricardo Victor Ferreira (Coordenação). **Direito Constitucional Tributário**: análise de casos de repercussão geral em sede tributária. 1, ed. São Paulo: Almedina, 2023.*

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia da pesquisa em direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

REIS, Paulo Ricardo da Costa; COSTA, Thiago de Melo Teixeira da; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos. Receita pública e bem-estar social nos municípios mineiros emancipados no período de 1988 a 1997. **READ. Revista Eletrônica de Administração** (Porto Alegre), v. 19, p. 61-82, 2013.

RFB - Receita Federal do Brasil. **Quantidade de Optantes - Simples Nacional (inclusive SIMEI)** disponível em:
<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arrecadacao/estatisticasarrecadacao.aspx>.
 Acesso em: 30 out. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples. **Perguntas e Respostas Simples Nacional**. 2023. Disponível em:
<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2023.

RIBOTTA, Silvina. **Las desigualdades económicas en las teorías de la justicia: pobreza, redistribucion e injusticia social**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2010.

RIVERA LEON, Mauro Arturo. Jurisdicción constitucional: ecos del argumento contramayoritario. **Cuest. Const.**, Ciudad de México, n. 22, p. 223-260, jun. 2010. Disponível em: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-91932010000100008&lng=es&nrm=iso. Acesso em: 29 nov. 2022.

RODRÍGUEZ PEÑARANDA, María. La " dificultad contra-mayoritaria" en el caso colombiano: Acción pública de inconstitucionalidad y democracia participativa. **Revista Derecho del Estado**, [S. l.], n. 8, p. 213–253, 2000. Disponível em:
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/article/view/911>. Acesso em: 3 dez. 2022.

ROTHBARD, Murray N. **A Ética da Liberdade**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. 9786559640317. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 2021 set. 09.

SAMPAIO, Jorge Silva. Brute Balancing, Proportionality and Meta-Weighing of Reasons. In: Sieckmann, JR. (eds) Proportionality, Balancing, and Rights. **Law and Philosophy Library**, vol 136. p. 49-84, 2021. Springer International Publishing. http://dx.doi.org/10.1007/978-3-030-77321-2_3.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Cleônimo dos. **Simples Nacional**. 4.ed., São Paulo: Sage - IOB, 2016.

SÃO LUÍS (Município). **Lei 4.135 de 30 de dezembro de 2002**. São Luís: Câmara Municipal de São Luís. 2002

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. rev, atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais, Belo Horizonte**, v. 3, n. 9, p. 95-133, 2009.

SARMENTO, Daniel. A proteção judicial dos direitos sociais: alguns parâmetros ético-jurídicos. **Direitos sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 553-586, 2008.

SCHLUCKING, Marialva de Castro Calabrich. **A proteção constitucional do mínimo imune**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2009.

SCHOUERI, Luís. Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

SEBRAE - ANS. **Dia da Micro e Pequena Empresa evidencia a importância dos empreendedores para o Brasil**. 2022. Disponível em: <https://agenciasebrae.com.br/brasil-empendedor/dia-da-micro-e-pequena-empresa-evidencia-a-importancia-dos-empresarios-para-o-brasil/#:~:text=Em%20mais%20um%20Dia%20Nacional,5%20milh%C3%B5es%20de%20pequenos%20neg%C3%B3cios..> Acesso em: 25 abr. 2023.

SIECKMANN, Jan-R. To Balance or Not to Balance: the quest for the essence of rights. In: Sieckmann, JR. (eds) Proportionality, Balancing, and Rights. **Law and Philosophy Library**, vol 136, [S.L.], p. 113-134, 2021. Springer International Publishing. http://dx.doi.org/10.1007/978-3-030-77321-2_5.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: Virgílio Afonso da Silva (org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais** 1, p.607-630, 2003.

SILVA, Virgílio Afonso. O Proporcional e o Razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n° 798, p. 23-50, 2002, disponível em: <https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2002-RT798-Proporcionalidade.pdf>. Acesso em maio 2023.

SILVA, João Batista de França. **Competência para legislar sobre processo tributário administrativo na constituição brasileira de 1988**. 2019. Dissertação (Mestrado) -

Universidade Católica de Pernambuco. Programa de Pós-graduação em Direito. Mestrado em Direito, 2019.

SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Cobrança de diferencial de ICMS para empresas que optam pelo Simples Nacional é constitucional**. 2021g. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=466036&ori=1> acesso: 15 maio. 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Constitucionalidade 5.469**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 24.02.2021. Publicado no DJ em 25.05.2021. (2021f)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Constitucionalidade 1.942**. Relator: Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno. Julgado em 18.12.2015. Publicado no DJE em 15.02.2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário com Agravo 931.872**. Relator: Ministra Rosa Weber. Primeira Turma. Julgado em 05.04.2016. Publicado no DJE em 20.04.2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 377.457**. Relator: Ministro Rosa Weber. Tribunal Pleno. Julgado em 05.04.2016. Publicado no DJE em 20.04.2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 381.964**. Relator: Ministro Rosa Weber. Tribunal Pleno. Julgado em 05.04.2016. Publicado no DJE em 20.04.2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 599.362**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Pleno. Julgado em 09.02.2015. Publicado no DJE em 10.02.2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 598.085**. Relator: Luiz Fux. Pleno. Julgado em 09.02.2015. Publicado no DJE em 10.02.2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 1.063.187**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 27.09.2021. Publicado no DJE em 16.12.2021. (2021a)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 607.109**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 08.06.2021. Publicado no DJE em 13.08.2021. (2021b)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 970.821**. Relator: Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno. Julgado em 12.05.2021. Publicado no DJE em 19.08.2021. (2021c)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 1.187.264**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 24.02.2021. Publicado no DJE em 20.05.2021.

(2021d)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 1.287.019**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 24.02.2021. Publicado no DJE em 02.03.2021. (2021e)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 1.199.021**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 08.09.2020. Publicado no DJE em 26.10.2020. (2020a)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 598.468**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 22.05.2020. Publicado no DJE em 29.05.2020. (2020b)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 564.225**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Primeira Turma. Julgado em 02.09.2014. Publicado no DJE em 18.11.2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 204.062**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Segunda Turma. Julgado em 27.09.1996. Publicado no DJE em 19.12.1996.

STRECK, Lênio Luiz. **Eis porque abandonei o "neoconstitucionalismo"**. Consultor Jurídico: 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-13/senso-incomum-eis-porque-abandonei-neoconstitucionalismo#:~:text=E%20eis%20tamb%C3%A9m%20porque%20abandonei,das%20decis%C3%B5es%20em%20terrae%20brasilis>. Acesso: 04 jun. 2023

TANZI, Vito. Taxation and Equitable Economic Development: **A Historical Note**. nov., 2014

TÔRRES, Ademar de Miranda. **Ideologia no Supremo Tribunal Federal**: análise empírica das decisões em Direito Tributário com repercussão geral no período 2007-2018. São Paulo: Dialética, 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 65.

TORRES, Ricardo Lobo. **O conceito constitucional de tributo**. Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ. **Agravo de Instrumento nº 0059204-56.2020.8.16.0000**. Relator: Luciano Carrasco Falavinha Souza. 7ª Câmara Cível. Julgado em 08.03.2021. Publicado no DJ em 08.03.2021.

VALLINDER, Torbjorn; TATE, C. Neal. **The Global Expansion of Judicial Power: The Judicialization of Politics**. New York: New York University, 1995.

VÁZQUEZ, Rodolfo. Justicia constitucional y democracia: La independencia judicial y el argumento contramayoritario. In: CARBONELL, Miguel; GARCÍA, Leonardo (Eds.). **El canon neoconstitucional**. Bogotá, Colombia: Universidad Externado, 2010. p. 507-527.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 441-464, jul./dez. 2008. Disponível em:
<https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6vXvWwkg7XG9njd6XmBzYzQ/?lang=pt&format=pdf>.
Acesso em: 3 dez. 2022.

VILANOVA, Lourival. **A crise de Estado sob o ponto de vista da teoria do Estado**. Jhering e o Direito no Brasil: Seminário nacional em comemoração ao centenário de seu falecimento. Recife: Editora Universitária, p. 149-163, 1996.

WEBER, Carine; ROXO, Lucimar Antônio Teixeira. O impacto do diferencial de alíquotas do ICMS sobre as empresas do comércio optantes pelo Simples Nacional. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, v. 9, n. 2, p. 30-53, 2020.