

REVISTA DOS TRIBUNAIS

ANO 110 - FEVEREIRO DE 2021 - VOL. 1024

Nesta edição:

DOCTRINA

- Impactos da reforma falimentar no Direito do Trabalho e no Direito Processual do Trabalho
- O fornecedor equiparado: bases, análise e parâmetros
- A incompetência do Juizado Especial Cível em caso de necessidade de prova pericial em contratos eletrônicos

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

Ente público não responde por créditos trabalhistas devidos ■
no período em que atua como interventor em hospital, pois não
age em nome próprio e nem na condição de tomador de serviços.

THOMSON REUTERS

REVISTA DOS
TRIBUNAIS™

Revista dos
TRIBUNAIS

Ano 110 • vol. 1024 • fevereiro 2021

DIREITO INTERNACIONAL

Método de admissão e posição hierárquica das convenções internacionais de direitos humanos em panorama cotejado

Method of admission and hierarchical position of international human rights conventions in coupled panorama

EMERSON PENHA MALHEIRO 171

DIREITO MÉDICO

O eventual crime de responsabilidade pelo poder executivo com a utilização da hidroxicloroquina no tratamento para a Covid-19

The possible responsibility crime by the government with the hydroxychloroquine treatment in Covid-19

LUIZ OSÓRIO MORAES PANZA, GUILHERME SIMAS DO AMARAL CATANI e SARAH GONÇALVES RIBEIRO 191

DIREITO MINERÁRIO

A solução de controvérsias no plano do direito minerário: a premente necessidade de desenvolvimento de um efetivo microsistema processual

The solution of issues in the mining law: the urgency to develop an effective procedural microsystem

JÚNIOR ALEXANDRE MOREIRA PINTO 217

DIREITO TRIBUTÁRIO

A tributação das pequenas revendedoras de automóveis usados pelo Simples Nacional

The taxation of small secondhand car dealers by Simples Nacional

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES e HENRIQUE NIMER CHAMAS 235

HISTÓRIA DO DIREITO

O tribuno da plebe no direito romano

The plebe tribune in Roman law

CLAUDIO HENRIQUE DE CASTRO 257

PROCESSO CIVIL

A incompetência do Juizado Especial Cível em caso de necessidade de prova pericial em contratos eletrônicos

The incompetence of the Special Civil Court in cases of expert evidence in electronic contracts

DOUGLAS BELANDA e ANA ELIZABETH LAPA WANDERLEY CAVALCANTI 279

Acesso à justiça e serviço extrajudicial

Access to justice and extrajudicial service

SILAS DIAS DE OLIVEIRA FILHO 293

PROCESSO PENAL

Efeitos da descriminalização do uso de drogas na disciplina penitenciária e execução penal

Effects of the decriminalization of drug use in penitentiary discipline and criminal execution

JOSÉ FLÁVIO FERRARI ROEHRIG e RAFAEL JUNIOR SOARES 309

Teoria da audiência: estudo, ensino e prática da instrução penal

Audience theory: study, teaching and practice of penal instruction

ANTONIO CARLOS PINHEIRO KLEIN FILHO e ANTONIO JORGE PEREIRA JÚNIOR 329

Direito Tributário

A TRIBUTAÇÃO DAS PEQUENAS REVENDEDORAS DE AUTOMÓVEIS USADOS PELO SIMPLES NACIONAL

THE TAXATION OF SMALL SECONDHAND CAR DEALERS BY SIMPLES NACIONAL

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

Doutor em Direito Tributário pela FD/USP. Professor Doutor da FDRP/USP.
guilherme.adolfo@uol.com.br

HENRIQUE NIMER CHAMAS

Mestrando em Direito pela FDRP/USP. Advogado.
henrique@andradechamas.com.br

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: O artigo analisa a tributação da atividade de revenda de automóveis usados por micro e pequenas empresas pelo Simples Nacional, à luz da teoria crítica e do princípio constitucional tratamento favorecido das pequenas empresas. Demonstra-se que o regime simplificado de tributação pode ser prejudicial às micro e pequenas revendedoras de automóveis usados, se comparada sua carga tributária com a do regime geral dos demais tributos, considerando a alteração feita pela Lei 9.716/1998. É, portanto, inconstitucional. Além disso, a maior onerosidade do Simples Nacional, averiguada no caso específico, permite a afirmação de que nem sempre o Simples Nacional cumpre o desiderato constitucional e, pior, tal tema sofre pelo desinteresse do legislador pátrio, que atende com maior prioridade as demandas do grande capital, em detrimento dos menores empreendimentos.

PALAVRAS-CHAVE: Pequenas empresas – Simples Nacional – Revenda de automóveis – Tributação das pequenas empresas – Teoria Crítica.

ABSTRACT: The article analyzes the taxation of the activity secondhand car dealing by micro and small companies by the Simples Nacional, based on critical theory and the constitutional principle of beneficial treatment for small companies. It is shown that the simplified taxation can be harmful to micro and small secondhand car dealers when compared with the general taxation scheme, considering the change made by Law No. 9,716/1998, being, therefore, unconstitutional. Furthermore, the additional cost of the Simples Nacional, ascertained on a case by case basis, allows for the conclusion that the Simples Nacional will not always fulfill its constitutional goal and, what is worse, the subject has not received an appropriate response from the legislator, more responsive to the demands of large companies at the detriment of smaller enterprises.

KEYWORDS: Small business – Simples Nacional – Car resale – Taxation of small business – Critical Theory.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O tratamento favorecido para as pequenas empresas. 3. A tributação mitigada no comércio de automóveis usados. a. Tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. b. Tributação estadual e municipal: ICMS e ISS. 4. O regime de tributação do Simples Nacional. a. A revenda de automóveis usados no Simples Nacional. 5. Impactos tributários dos diferentes regimes de tributação. 6. Conclusão. 7. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

Este artigo tem por objetivo analisar as diferenças de tributação entre as revendedoras de automóveis usados, que acarretam um ônus proporcionalmente maior para as pequenas empresas. A atividade econômica escolhida é significativa no setor de venda de automóveis, pois, mesmo em meio à crise econômica enfrentada nos últimos anos, seus resultados implicaram crescimento e contrabalancearam a queda da comercialização de veículos novos (ESTADÃO, 2015).

A pesquisa utilizou o marco teórico inaugurado por Horkheimer, no artigo *Teoria Tradicional e Teoria Crítica* de 1937 (HORKHEIMER, 1975, pp. 125-162). O enfoque, consequentemente, não será meramente descritivo, pois calcado na Teoria Crítica do Direito, com esteio na Teoria Social da Escola de Frankfurt, o qual possibilita demonstrar que a tributação exasperada das pequenas revendedoras em relação às maiores não é casuística, nem uma exceção. É exemplo da estrutura jurídica brasileira, cujo vetor abstrato do favorecimento das pequenas empresas não se concretiza por meio das iniciativas legais inferiores.

Nesse contexto, o recorte deste ensaio é o desequilíbrio jurídico encontrado na legislação tributária aplicável às revendedoras de automóveis usados, que privilegia as empresas de maior porte em detrimento das menores, mas nosso objetivo é mais amplo. Buscamos revelar, mediante exemplo específico, as relações de dominância na sociedade brasileira entre classes empresariais. Nossa análise, portanto, possui caráter emancipador. Não ficamos, pois, adstritos à pureza metodológica tradicionalmente observada nos estudos jurídicos.

Isso não significa o afastamento total das verificações descritivas do direito positivo, porque o suporte físico legal é a fagulha inicial para a identificação do problema pesquisado. Entretanto, é necessário expandir o espectro de análise para uma visão interdisciplinar, não focalizada somente no âmbito da racionalidade intranormativa, buscando-se trazer luz para incoerências que são – por vezes, propositalmente – desconhecidas por grande parte da sociedade.

Logo, almejamos construir uma crítica cuja conclusão irrompa possibilidades de mudança deste estado de perpetuação das relações de subserviência dos pequenos empreendedores ao grande capital, considerando a ordem constitucional e a importância econômica e social das empresas de menor porte econômico.

A escolha do tema é proposital: as micro e pequenas revendedoras de automóveis usados não são beneficiadas pelo regime pretensamente “incentivador” à sua classe

econômica. O pior é que este problema aparentemente passa despercebido ou é encarado com argumentos imprecisos e pouco técnicos, que atribuem ao próprio pequeno empresário a “culpa” por ter escolhido um regime tributário que não lhe traria benefícios.

Invertem-se valores, pois se parte de uma concepção de que as grandes empresas são a regra, restando às pequenas serem exceção, ainda que a realidade se mostre diferente.

É o que analisaremos neste artigo.

2. O TRATAMENTO FAVORECIDO PARA AS PEQUENAS EMPRESAS

Já na Constituição Federal (CF) encontram-se dispositivos que estabelecem o tratamento favorecido para as pequenas empresas. Os principais são os artigos 146, III, d, 170, IX, e 179, os quais irradiam valores programáticos a serem observados pelas demais legislações.

No artigo 170, IX, da CF, está positivado o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte como princípio da ordem econômica, cujos pilares são a valorização do trabalho e a livre-iniciativa. Sua função é a de conformar o conteúdo e os fins da atuação estatal ao orientar a interpretação das demais normas, suprir lacunas e afastar norma legal com ele incompatível – em suma, exercer os papéis da eficácia interpretativa, integrativa e bloqueadora dos princípios (ÁVILA, 2016, p. 152). A ordem jurídica geral e cada uma de suas regras deverão observar este corolário hermenêutico e efetivamente favorecer as pequenas empresas.

Já o artigo 179 da CF obriga os entes federados a conferirem tratamento jurídico diferenciado às micro e pequenas empresas (MPE), com vistas a incentivá-las, por meio da simplificação, redução ou eliminação de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. E essa regra se submete à interpretação sistemática com o princípio supramencionado. Simplificações prejudiciais, por exemplo, não são admitidas.

Desse modo, organizando-se essas duas normas, o legislador possui uma dupla possibilidade de atuação legislativa com fundamento constitucional: (i) a mitigação de deveres, ao simplificar, reduzir ou eliminar obrigações jurídicas, nos termos do artigo 179 da CF; e (ii) a ampliação de direitos – tais como a concessão de linhas de financiamento com juros subsidiados e a transferência de tecnologia desenvolvida por fomento estatal – pautados diretamente no princípio do artigo 170, IX, da CF (MENDES; FERREIRA, 2016, p. 87).

Com a promulgação da EC 42/2003, inseriu-se o artigo 146, III, alínea “d” e parágrafo único, na CF, inaugurando novo capítulo na jornada jurídica das MPE. Determinou-se que Lei Complementar (LC) será competente para enunciar normas gerais em legislação tributária definindo tratamento diferenciado e favorecido para as MPE. Além disso, este inciso III, alínea “d”, informa ao legislador que o comando desta norma é irrestrito e engloba tributos da competência de todos os entes federados, uma vez que o teor do dispositivo é categórico ao utilizar o advérbio “inclusive” para inserir, no comando, tributos

das esferas federal, estadual e municipal. Concernente ao parágrafo único deste mesmo artigo 146, determinam-se especificidades da legislação para efetivar o disposto na alínea "d", que culminou na edição da LC 123/2006.

Tanto a inovação da CF de 1988, quanto a EC 42/2003, têm coerência histórica. Até então, inexistia harmonia e organicidade entre as legislações que almejavam conferir benefícios às menores unidades produtivas, seja pela contradição entre legislações da própria União e Estados, seja pela inércia legislativa de Municípios que se omitiam.

Anteriormente à atual Constituição, a Lei 7.256/1984, denominado Estatuto das Microempresas, trouxe alguns benefícios à categoria e correspondeu ao marco inicial da preocupação com os pequenos empreendimentos, tendo em vista o seu alcance temático e a abrangência nacional. Após o advento da CF, outros diplomas normativos foram promulgados, como a Lei 9.317/1996, que instituiu o chamado "Simples Federal". No entanto, ainda inexistia padronização de critérios, chegando-se ao ponto de uma empresa, ao mesmo tempo, ser classificada como pequena no plano federal, como micro no âmbito estadual, mas ser destituída de qualquer qualificação diferenciadora na órbita Municipal. Com os avanços no texto constitucional de 1988 e o maior apreço ao tratamento favorecido das pequenas e microempresas, a unificação da competência legislativa veio a ser a solução para esse problema (LUNARDI; MENDES, 2017, p. 151 e 153). A Lei Complementar 123/2006 criou, então, o Estatuto Nacional das Micro e Pequenas Empresas, que unificou as definições jurídicas de porte econômico, e positivou o regime de tributação do Simples Nacional para agregar a arrecadação de impostos e contribuições dos três níveis estatais.

A abundância destas normas analisadas, já no patamar constitucional, demonstra a relevância que o tema assume no Brasil. De plano, é um forte instrumento de garantia da isonomia, pois diferencia os díspares na medida de suas desigualdades. Todavia, seu escopo não é único. Sob o viés da ordem econômica, colabora para concretizar os primados da livre-iniciativa e da livre concorrência, ao possibilitar a entrada e permanência das pequenas empresas no mercado. Desse modo, gera eficiência econômica, pois: (i) contribui para o aumento de agentes econômicos (SEBRAE, 2017) e, com isso, para ampliar a atomização dos mercados, aproximando-os do modelo de concorrência perfeita; e, conseqüentemente, (ii) contribui para impulsionar diversas variáveis econômicas, como Produto Interno Bruto (PIB), massa salarial e número de postos formais de trabalho. Não por acaso, as MPE são responsáveis pela geração de 57% dos empregos, pagam 40% dos salários, e representam 27% do PIB (SEBRAE MATOGROSSO, 2016).

Tais números indicam que, apesar de gerarem menos riqueza, em termos absolutos, quando comparadas às grandes, distribuem parcelas proporcionalmente maiores da renda produzida aos seus trabalhadores, que representam mais da metade da mão de obra nacional.

Justamente, neste último ponto, o enfoque social do tratamento favorecido se apresenta: a distribuição de riqueza pelas MPE é muito mais relevante que aquela promovida

pelas grandes empresas. Consagra-se o direito ao trabalho e, assim, viabilizam-se todos os demais direitos sociais, como educação, saúde, alimentação, cultura e moradia.

Como um bom sistema tributário almeja equalizar as variáveis eficiência econômica, equidade, simplicidade administrativa, flexibilidade e responsabilidade política (SCHOUERI, 2017, p. 52), não há dúvidas de que o tratamento favorecido das MPE contribui para o estado das coisas que se vislumbra para a sociedade.

Embora toda esta análise se pautar no caráter ideal da tributação favorecida para as MPE, na prática isso não ocorre da forma como deveria. São diversos os percalços por que passam os pequenos empreendimentos, nos mais diversos ramos da atividade econômica. No presente artigo, analisamos um desses problemas: a tributação exasperada dos pequenos revendedores de automóveis usados.

3. A TRIBUTAÇÃO MITIGADA NO COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS USADOS

Basicamente, há dois modelos de comércio de veículos usados: (i) a revenda, em que o negociante adquire o automóvel para depois vendê-lo em seu próprio nome; e (ii) a venda em consignação, na qual o negociante apenas toma posse do veículo para depois vender, em nome do proprietário original, e receber uma comissão.

A tributação desses dois tipos de negócio seria bastante díspar pelas regras gerais de vários tributos, como o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) – estes no regime do lucro presumido –, a contribuição ao programa de integração social (PIS), a contribuição à seguridade social (COFINS), o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS) e o imposto sobre serviços (ISS).

Com a finalidade de aproximar o ônus tributário entre os dois modelos de negócio e, assim, buscar a neutralidade tributária, que corresponde a um preceito do Sistema Tributário Nacional (SCHOUERI, 2017, p. 350-352), as bases de cálculo dos tributos federais foram mitigadas para as operações de revenda, e foi reduzida, em vários estados, a incidência do ICMS. Todavia, não houve a mesma preocupação para ajustar a tributação sobre os pequenos revendedores optantes do Simples Nacional, que se submetem, em violação ao primado constitucional do favorecimento, a uma carga tributária mais elevada não só em relação às pequenas empresas que adotam o modelo de consignação, mas também em comparação a todos os demais agentes de mercado de maior porte empresarial.

a. Tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e Cofins

Para fins de tributação federal, o artigo 5º da Lei 9.716/1998 expressamente possibilitou às revendedoras de automóveis usados equiparar a sua tributação àquela adotada para as operações de consignação e, assim, alterou as regras de incidência de quatro tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), as quais foram regulamentadas por atos normativos.

Em relação ao IRPJ, a Instrução Normativa (IN) RFB 1.700/2017, disciplina a atividade de revenda de automóveis usados, no artigo 242, *caput* e §§1º a 4º, expondo que: (i) será considerada receita bruta a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado que: sido alienado e o seu custo de aquisição; (ii) o custo de aquisição será aquele ajustado entre as partes; e, (iii) na determinação da base de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido, será aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta, ao passo que, no caso do lucro arbitrado e do resultado arbitrado com receita bruta conhecida¹, o percentual será de 38,4%.

Portanto, quando optante pelo regime de apuração do IRPJ pelo lucro presumido, ao invés de aplicar o percentual de 8% – típico das operações comerciais – sobre o valor total da venda, o percentual de presunção do lucro da operação de revenda de automóvel usado será de 32% – que é próprio das prestações de serviço –, mas sobre a receita bruta mitigada (RBm), resultado do valor da venda do automóvel usado deduzido o seu custo de aquisição. A base de cálculo (BC) será: $BC = 32\% \times RBm$.

Nota-se que a instrução normativa cumpriu, a contento, a prescrição legal de equiparação do imposto de renda sobre os dois tipos de negócio – serviço e comércio –, pois foram iguados os percentuais (32%) e aproximados os valores sobre os quais tais percentuais devem incidir – a receita bruta mitigada corresponde à comissão auferida pelo revendedor.

O imposto devido, por fim, corresponderá a aplicação da alíquota de 15% sobre essa base de cálculo, mais 10% sobre o montante que exceder a R\$ 20.000,00 mensais.

Já no regime do lucro real, o imposto definitivo, independentemente da opção pela tributação trimestral ou anual, é equiparável entre os dois modelos de negócio sem a necessidade de ajustes, porquanto a base de cálculo decorre do cotejo entre receitas e despesas. Mesmo assim, a previsão legislativa para equiparação entre os dois tipos de negócio também se aplica à apuração das estimativas e de modo similar à tributação pelo lucro presumido, pois ambas são calculadas com base em percentuais de receita. Nada obstante, por se tratar de meras antecipações do imposto definitivo, desconsideraremos as estimativas na comparação que posteriormente faremos entre os vários regimes.

Já o lucro arbitrado é uma forma de tributação adotada tipicamente quando não é possível à autoridade fiscal determinar o lucro real ou, para aqueles que podem optar, o lucro presumido. Assim, por ser excepcional e suplementar, também não iremos analisar esse regime.

Quanto à CSLL, sua apuração, tanto no regime do lucro presumido, quanto no lucro real, é bastante similar à do IRPJ. Em razão disso, o cálculo desta contribuição também adota a base de cálculo mitigada e o percentual de 32%, ambos previstos no já citado artigo 242 da Instrução Normativa (IN) RFB 1.700/2017.

1. O lucro arbitrado, juntamente com o lucro real e o lucro presumido, é um dos três regimes de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.

No que tange à Cofins e ao PIS, respectivamente, nos termos da Lei 10.833/2003, artigo 10, VII, alínea “c”, e da Lei 10.637/2002, artigo 8º, VII, alínea “c”, independentemente do regime de tributação do IRPJ, as revendedoras de automóveis usados são tributadas pelo regime cumulativo. Veda-se, portanto, a possibilidade de opção pelo regime não cumulativo. Desse modo, não há diferença entre as alíquotas para os dois tipos de negócio, que são de 0,65% para o PIS e 3% para a Cofins. Logo, para promover a equiparação prevista no já mencionado artigo 5º da Lei 9.716/1998, bastou a IN SRF nº 1911/2019 – mais especificamente o artigo 43, *caput* e §§ 1º a 3º – também mitigar a base de cálculo para as operações de revenda. Assim, numa análise conjunta das contribuições: PIS/Cofins = RBm x 3,65%.

b. Tributação estadual e municipal: ICMS e ISS

A garantia da neutralidade tributária para a tributação estadual e municipal é uma questão mais complexa que na esfera federal. Isso porque as operações de revenda estão no âmbito da competência estadual de estabelecimento do ICMS, ao passo que as operações de consignação sofrem tributação municipal pelo ISS. É bem verdade que alguns estados tentaram tributar ambas as operações e defender que os municípios não poderiam criar o ISS sobre nenhuma delas. Todavia, o STJ, por meio do REsp 1.321.681/DF, de 26.02.2013, decidiu que a venda em consignação é prestação de serviço de intermediação, logo do campo da tributação municipal e não da estadual.

Como as alíquotas do imposto estadual são mais elevadas (entre 15 a 20%, na maioria dos Estados) que as alíquotas do imposto municipal (no máximo 5%, conforme artigo 8º, II, da LC 116/2003) e a base de cálculo do ICMS na operação de revenda (o valor da operação) também é maior que a base de cálculo na consignação (o valor da comissão), a tributação estadual é muitas vezes superior à tributação municipal.

Essa enorme diferença tributária para negócios similares, do ponto de vista econômico, produz um indesejável efeito indutor, que estimula a venda em consignação em detrimento das operações de revenda, em violação do princípio constitucional da neutralidade tributária. Com a finalidade de reduzir esse efeito, bem como garantir uma parte da arrecadação, alguns estados também buscaram equiparar o ônus tributário do ICMS sobre as vendas com o do ISS sobre venda em consignação. Foi o caso do Estado de São Paulo.

O referido Estado, apesar de não ter diminuído a alíquota, também mitigou a base de cálculo, mas com técnica diferente da lei federal. A regra contida no artigo 11, I, do Anexo II do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP) determina redução da base de cálculo do imposto em 90% na saída de veículos usados, que será o valor da operação de compra e venda do automóvel usado (VO). Já a alíquota permanece a geral, disposta no artigo 52, I², do RICMS/SP, de 18%. Sendo assim, ICMS = $[(VO \times (100\% - 90\%))] \times 18\%$.

2. “Artigo 52 - As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nesta seção, são:

I - nas operações ou prestações internas, ainda que iniciadas no exterior, 18% (dezoito por cento); [...].”

4. O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL

No tópico precedente, expusemos como as legislações dos principais tributos incidentes no comércio de automóveis usados foram modificadas para mitigar o ônus sobre uma das formas de negócio (a revenda) e as razões que motivaram essas alterações. Passamos agora a analisar a incidência da tributação pelo Simples Nacional sobre essas mesmas operações para, em seguida, comparar com a tributação nos regimes aplicáveis às empresas em geral.

Utilizando-se do exercício da competência para estabelecer normas gerais de direito tributário, prevista no artigo 146, III, alínea “d”, da CF, o legislador criou o Simples Nacional. Trata-se de um sistema opcional de tributação para o pequeno contribuinte, cuja principal característica é a reunião da apuração e arrecadação de diversos tributos pertencentes aos entes federais, estaduais, distrital e municipais, isto é, IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, CPP, IPI, ICMS e ISS, que passaram a integrar o regime, salvo algumas exceções específicas.

Decorrente dessa união de vários tributos, há também simplificação das obrigações tributárias acessórias, pois a legislação principal é apenas uma e o método de recolhimento é unificado, eliminando-se deveres de emissão de declarações, de escrituração fiscal mais complexa e de cumprimento de legislações distintas para cada um dos tributos abarcados.

Esclarecemos, em tempo, que o Simples Nacional não corresponde a um “monotributo”. É necessário respeitar a natureza jurídica e os contornos constitucionais e infraconstitucionais de cada um dos tributos que o compõem. Desta forma, por exemplo, não se admite que a parcela do ISS neste regime supere o patamar de 5%, alíquota máxima do imposto (artigo 18, § 1º-B, I, da LC 123/2006, que respeita o teor do artigo 8º, II, da LC 116/2003), bem como a parcela do tributo atingida por imunidade deverá ser subtraída da alíquota do Simples Nacional (artigo 30 da Resolução CGSN 140/2018).

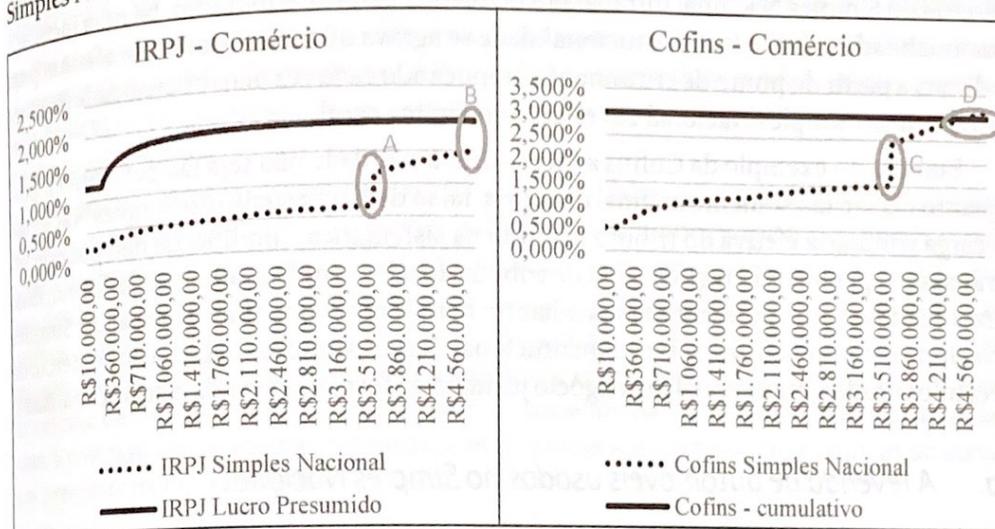
Para a determinação do valor devido mensalmente, sobre a receita bruta, base de cálculo idêntica para todos os tributos que foram unificados (artigo 3º, § 1º, da LC nº 123/2006), aplica-se um percentual legalmente chamado de “alíquota efetiva”, o qual é determinado mediante o cálculo previsto no artigo 18, § 1º-A, da LC 123/2006. Esse percentual é composto pela fração correspondente a cada um dos tributos inseridos no Simples Nacional e aumenta na razão direta do incremento da receita bruta.

Assim, por exemplo, na primeira faixa de valor de receita bruta (até R\$ 180.000,00 nos doze meses anteriores) para as atividades de comércio, a alíquota do Simples Nacional é de 4%, que aumenta até o valor efetivo de 11,875% para a faixa mais elevada que ainda engloba todos os tributos do regime simplificado (na última faixa, o ICMS sai do regime simplificado e deve ser recolhido segundo as regras aplicáveis aos não optantes).

Isso garante uma das características constitucionais do regime, de fundamental importância para o artigo ora desenvolvido, a progressividade, pois, quanto menor o porte da empresa, menos intensa deverá ser a tributação. Ademais, a variação das alíquotas não deve ser escalonada por meio de grandes degraus. Idealmente, o aumento deve possuir a forma de uma rampa de percentuais e não de uma escada. Na saída do regime especial, também não deve ocorrer um salto na tributação. Assim, o regime deve atender não só à

progressividade, mas também ao gradualismo. Por outros termos, deve respeitar a progressividade gradual. Desenvolvendo-se a empresa e aumentando seu porte, os benefícios são gradativamente suprimidos pelo aumento dos percentuais, até que, na fronteira entre os regimes gerais e o especial, o ônus tributário aferido pela sistemática do Simples Nacional se equipare àquele decorrente dos tributos calculados segundo as regras destinadas às empresas de maior porte. Numa análise gráfica da evolução da carga tributária em função do porte da empresa, a curva deve aumentar da esquerda para a direita e sem saltos, ou seja, deve ser gradativa ascendente.

Assim, para elucidar todas essas ponderações, elaboramos um gráfico comparativo do percentual de tributação efetiva que incidirá sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte, nos casos do IRPJ e da Cofins, apurados pelo regime geral de tributação e pelo Simples Nacional, quando explorada a atividade do comércio em geral:



Fonte: elaborado pelos autores.

Da análise gráfica, observa-se que a alíquota efetiva do IRPJ cobrado no Simples Nacional sobre a atividade de comércio não excede a incidente sobre a apuração pelo lucro presumido, o que garante benefício a todos os optantes do regime simplificado. Ademais, o percentual é suavemente incrementado em função da expansão da receita bruta da empresa, com exceção da região demarcada pela elipse A em que há um súbito aumento. Também está presente um salto de percentual na saída do regime, conforme área demarcada pela elipse B. Assim, o legislador orientou a fixação de alíquotas para beneficiar todos os optantes do regime e de forma progressiva. Todavia, não atendeu de forma completa ao critério da gradatividade em toda a extensão do regime e nem na sua saída, o que não significa apontar para qualquer mácula de inconstitucionalidade. A graduação perfeita de alíquotas é, assim como a neutralidade tributária em que se inspira, um ideal a se orientar, um norte a ser perseguido e não um rígido modelo de tributação. Por outros termos, a tributação dirigida às pequenas empresas deve ser, sem exceções, menor que aquela aplicada às empresas de maior porte econômico. Também deve ser progressiva em função do porte. Não pode

uma diminuta unidade de produção ser proporcionalmente mais tributada que uma unidade mais desenvolvida, ainda que ambas se enquadrem no conceito de pequena. A transição perfeitamente suave, porém, apesar desejável, não é um critério constitucional rígido capaz de invalidar sistemas em que há degraus de alíquotas, desde que ascendentes.

Já no caso da Cofins incidente sobre a mesma atividade de comércio, há uma inconstitucionalidade nos regimes de tributação comparados. Na região demarcada pela elipse C, há um salto interno similar ao ocorrido na tributação do IRPJ, mas incapaz de macular o regime. Nada obstante, notamos que a alíquota efetiva do Simples Nacional ultrapassa a do regime cumulativo na região da elipse D, ou seja, quando o contribuinte auferir receita bruta superior a R\$4.540.000,00. Disso, podemos extrair algumas conclusões: (i) para cumprir integralmente o princípio do favorecimento, as curvas não poderiam se cruzar; (ii) a partir do ponto de cruzamento das curvas de tributação, isto é, quando a carga tributária do Simples Nacional ultrapassa a do regime geral de tributação, há uma inconstitucionalidade; e (iii) a inconstitucionalidade se agrava quando as curvas se afastam para a direita a partir do ponto de cruzamento, implicando cada vez mais onerosidade da carga tributária no Simples Nacional em relação ao regime geral.

Embora no exemplo da Cofins a inconstitucionalidade não seja tão perceptível, porquanto ocorre tão somente no final da última faixa de faturamento do Simples Nacional, a carga tributária efetiva do tributo inserido na sistemática simplificada não poderia ultrapassar o patamar do regime geral de tributação. O exemplo gráfico, dessa forma, ilustra a realidade que apresentaremos adiante: nem sempre o regime especial do Simples Nacional cumpre seu desiderato constitucional. Essa disfunção se agrava no comércio de veículos usados, em especial, no negócio jurídico do formato revenda, a seguir analisado.

a. A revenda de automóveis usados no Simples Nacional

Anteriormente, constatamos que a definição da receita bruta das revendedoras de automóveis usados optantes pelo Simples Nacional pode ser diferente dos demais contribuintes que não aderem a este regime pretensamente mais benéfico, pois aplicável o artigo 3º, § 1º, da LC 123/2006 (receita bruta sem mitigações), ao passo que no regime geral a regência fiscal decorrerá da equiparação prevista no artigo 5º da Lei 9.716/1998 (receita bruta mitigada).

Os impactos do artigo 5º da Lei 9.716/1998 no Simples Nacional foi enfrentado e definido pela Receita Federal do Brasil (RFB), na Solução de Consulta (SC) COSIT 166/2014. De modo geral, afastou-se a aplicação do artigo 5º da Lei 9.716/1998 pela razão de uma lei ordinária federal ser incapaz de repercutir na base de cálculo do Simples Nacional, haja vista não poder tal lei ordinária interferir na apuração de tributos estaduais e municipais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, p. 4).

No entanto, é interessante que a SC COSIT 166/2014 analisa três formas de atuação das revendedoras de automóveis usados: (i) a venda de veículos usados em conta própria (revenda); (ii) a intermediação da venda de veículos usados; e (iii) a venda de veículos usados, mediante consignação, por contrato de comissão ou contrato estimatório.

No primeiro caso, da revenda propriamente dita, a definição da base de cálculo desta atividade será a prescrita no artigo 3º, § 1º, da LC 123/2006 – não se aplica, portanto, a equiparação à atividade de consignação, disciplinada na Lei 9.716/1998. Decorrente disso, submete-se às alíquotas aplicáveis ao comércio na lei do Simples Nacional, sobre a base de cálculo, receita bruta auferida pelo contribuinte.

O segundo tipo de negócio analisado na SC COSIT 166/2014 consiste na venda de veículos usados pela MPE na posição de intermediária. Fundou-se o ato numa vedação (art. 17, XI, então vigente na LC 123/2006) de tal contribuinte aderir ao Simples Nacional. No entanto, a LC 147/2014 revogou a exclusão da atividade de intermediação, entendendo-se posteriormente pela possibilidade de ser tal atividade tributada pela sistemática da legislação simplificada. Sua receita bruta, ao contrário da primeira situação, será o preço dos serviços prestados (SC COSIT 42/2017)³ e suas alíquotas serão aplicáveis aos serviços. Aproxima-se, portanto, da base de cálculo mitigada pela legislação federal.

Na terceira e última situação, referente à consignação, a SC COSIT 166/2014, mencionando a Solução de Divergência COSIT 1/2013, elenca duas modalidades obrigacionais básicas da venda de automóveis usados em consignação: o contrato de comissão e o contrato estimatório.

O primeiro, regulado pelos artigos 693 a 709 do Código Civil, tem por objeto a aquisição ou venda do bem pelo comissário (MPE), em seu nome próprio, à conta do comitente (proprietário do veículo). Portanto, o pequeno empresário venderia o veículo em seu nome, mas quem receberia o preço seria o proprietário do automóvel, cabendo ao primeiro apenas uma comissão pela venda. As receitas decorrentes do contrato de comissão são compreendidas, então, como prestação de serviços e, conseqüentemente, a base de cálculo da atividade será o preço do serviço prestado pelo comissário, em outras palavras, a comissão efetivamente recebida, e as alíquotas aplicáveis serão as típicas de serviços previstas na LC 123/2006.

Já no contrato estimatório, também conhecido como consignação mercantil ou consignação por vendas, previsto nos artigos 534 a 537 do Código Civil, entendeu-se que o consignatário atua em seu nome e à sua conta, sendo o objeto do contrato o próprio automóvel usado comercializado (bem). Neste caso, o tratamento jurídico é o de “aquisição para venda” (revenda), e não de serviço. Sendo assim, determinou-se pela regência do tipo de negócio/comércio e a base de cálculo da atividade será o preço da venda do bem, admitindo-se apenas as exclusões do artigo 3º, § 1º, da LC 123/2006. Esta situação, a bem da verdade, extrapola o objetivo do artigo, motivo pelo qual não entraremos em minúcias sobre os seus impactos.

O posicionamento reiterado da Coordenadoria Geral de Consulta sobre Interpretação da Legislação Tributária – COSIT, em matéria de Simples Nacional aplicada às

3. Neste caso, a SC COSIT 42/2017 definiu a aplicação do Anexo VI da LC 123/2006 para se encontrar a alíquota incidente sobre a atividade de intermediação. No entanto, referido Anexo VI foi revogado pela LC 155/2016, que então determinou a aplicação das alíquotas previstas no Anexo V, conforme dispõe o artigo 18, § 5º-I, VII, da LC 123/2006.

revendedoras de automóveis usados, em suma, (i) entende pela inaplicabilidade do artigo 5º da Lei 9.716/1998, não equiparando operações de comércio e serviços; (ii) compreendidas como comércio, cuja base de cálculo será a receita bruta, sem a possibilidade de dedução do valor de aquisição do veículo, e as alíquotas previstas no Anexo I da LC 123/2006; e, por fim, (iii) decretou que a intermediação e a consignação instrumentalizada em contrato de comissão serão tributadas como serviço, sendo a base de cálculo do tributo o valor da comissão e a alíquota aplicável prevista no Anexo III da LC 123/2006.

Então, um mesmo contribuinte que comercialize (revenda) um automóvel usado, no Simples Nacional, terá sua receita bruta definida como o valor total da venda, ao passo que no regime geral de tributação, em nível federal, será considerada receita bruta a diferença entre o valor de venda do veículo e o valor de aquisição deste.

Essa distinção é de cristalina inconstitucionalidade, como veremos, pois torna mais onerosa a tributação no regime que supostamente deveria ser favorecido aos seus optantes.

5. IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DOS DIFERENTES REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

A fim de atingir o objetivo específico do artigo, qual seja a demonstração de que o Simples Nacional nem sempre será o regime mais benéfico às MPE que explorem a atividade de revenda de automóveis usados, necessário analisar a carga tributária comparada nas apurações do IRPJ pelo lucro presumido e do Simples Nacional, nas atividades de comércio e serviços.

Não será objeto de análise a apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, pois dependeríamos de uma verificação empírica para aferir o nível de despesas desse tipo de atividade, tornando a pesquisa muito ampla para o espaço desse artigo jurídico. Igualmente, não examinaremos os tributos estaduais e municipais, tendo em vista que suas bases de cálculo e alíquotas podem variar conforme o ente tributante.

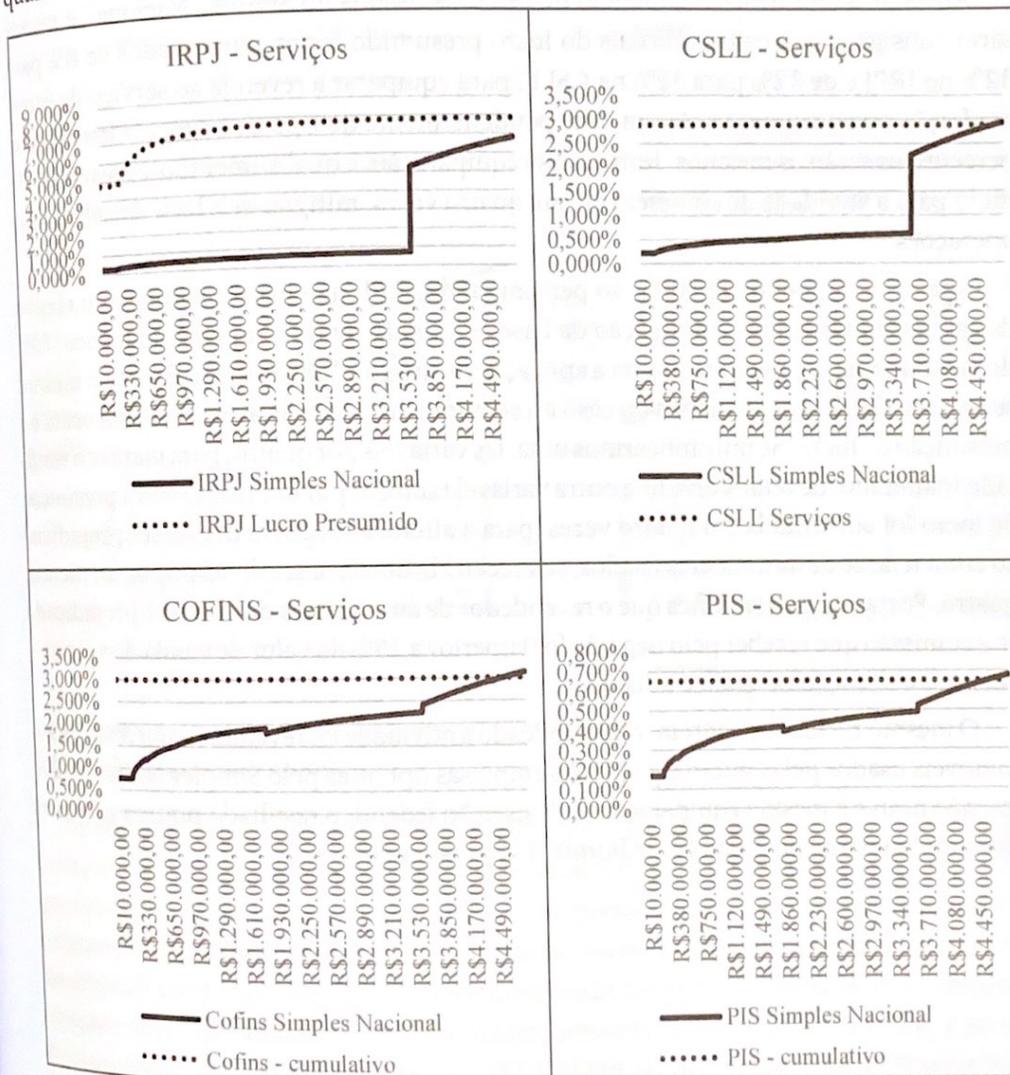
Assim, serão comparados graficamente os tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, onde, no regime geral de tributação, adotam as sistemáticas de apuração do lucro presumido e a forma cumulativa, com as parcelas dos mesmos tributos que compõem o Simples Nacional, nas seguintes situações: (i) serviços; e (ii) comércio (revenda). Asseveramos que os gráficos, ao cabo, cuja abcissa será a receita bruta e a ordenada será a alíquota (com a mitigação, caso aplicável), representará a efetiva carga tributária a ser custeada pelo contribuinte⁴.

Nas atividades de revenda de automóveis usados tributadas pelo Simples Nacional (tanto serviços quanto comércio), é possível realizarmos uma comparação entre as

4. Embora a mitigação legalmente se opere na receita bruta (base de cálculo), utilizaremos, como critério de comparação, o reflexo da mitigação diretamente na alíquota, para mantermos a receita bruta inalterada e facilitar a compreensão. De toda forma, como o tributo (T) será a multiplicação da base de cálculo (BC) pela alíquota (A), portanto $T = BC * A$, uma mutilação percentual em qualquer um dos fatores não alterará o produto. Essa escolha didática possibilitará melhor ilustração da carga efetiva do tributo incidente em cada parcela de receita bruta.

parcelas das alíquotas efetivas (AE) correspondentes a cada tributo que compõem o regime simplificado (%T) (ou seja, AE x %T) com as alíquotas individuais de cada tributo, aplicando-se, se for o caso, a equiparação realizada pelo artigo 5º da Lei 9.716/1998. As primeiras, relembramos, serão maiores na medida em que a receita bruta do pequeno contribuinte aumenta, ao passo que, no regime geral de tributação, a particularidade será a mitigação da base de cálculo. Para facilitar a comparação e torná-la mais didática, aplicaremos tal diminuição diretamente nas alíquotas. Confrontaremos, portanto, as alíquotas de cada tributo, no regime geral e simplificado, em relação a uma mesma faixa de receita bruta (base de cálculo) e um mesmo tipo de negócio.

Na atividade consistente na venda de automóveis usados cuja classificação seja de serviços, tanto no Simples Nacional, mediante o contrato de comissão ou intermediação, quanto nos variados tipos de negócio do regime geral de tributação, a situação é a seguinte:



Fonte: elaborado pelos autores.

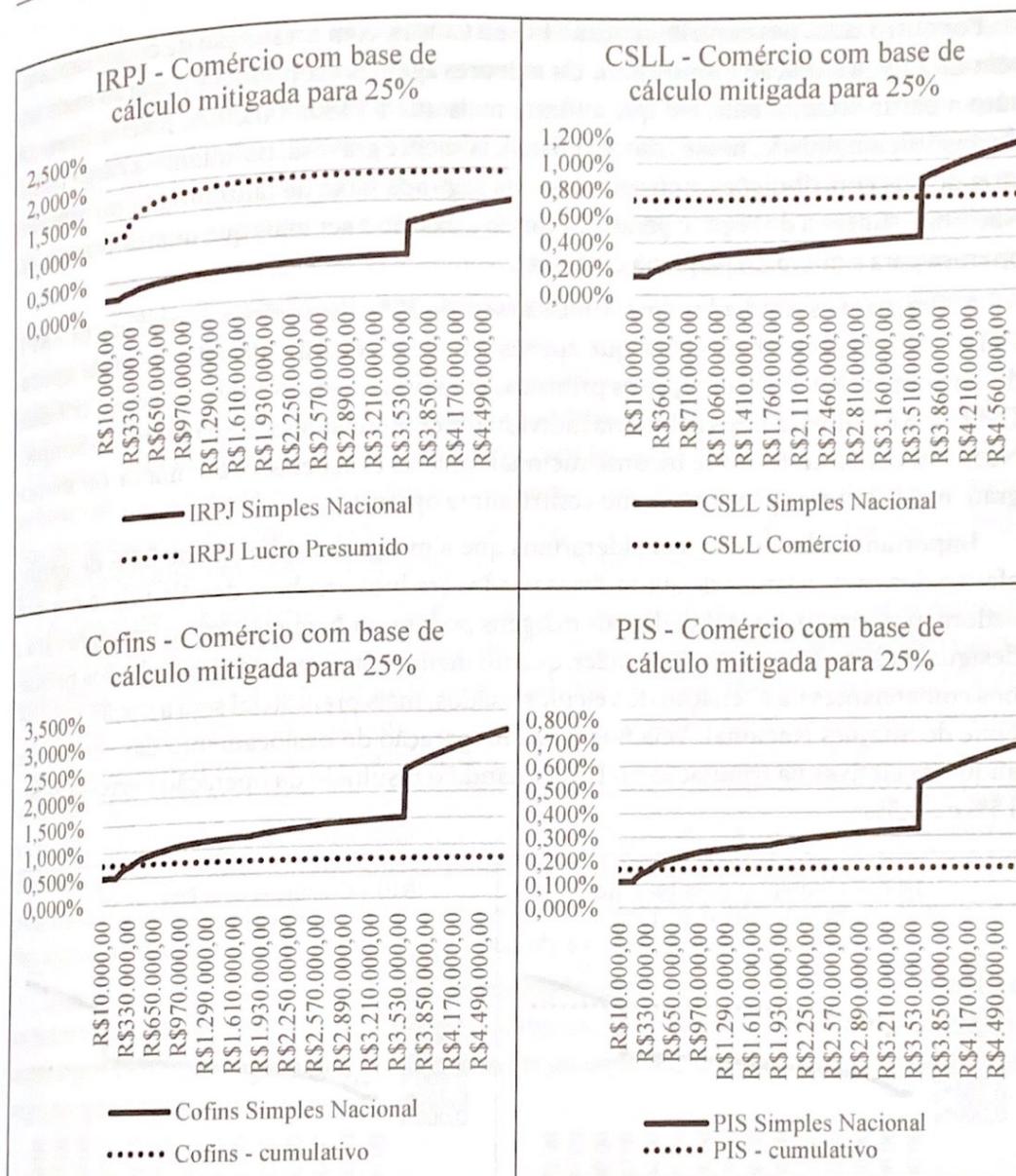
Verifica-se que, no caso da classificação do tipo de negócio como serviço, a base de cálculo do Simples Nacional (receita bruta), conforme posicionamento da RFB, corresponderá à base de cálculo mitigada (em ambos os casos, será o valor da comissão, por exemplo). Assim, as curvas dos regimes de tributação, no IRPJ, não se cruzam, o que importa concluir que a carga do regime especial é menor que a do regime geral, e, nos demais casos, CSLL, PIS e Cofins, apenas auferindo receita bruta superior a R\$4.700.000,00, para a CSLL, e R\$4.540.000,00, para as contribuições, é que os pequenos contribuintes seriam prejudicados.

Ainda que inconstitucional a carga tributária do regime simplificado nessas últimas situações, porquanto supera a do regime geral, a situação da consignação (serviços) é pouco gravosa, uma vez que ocorre no limiar da exclusão do MPE deste regime.

Antes de analisarmos o comércio de veículos usados no Simples Nacional, é necessário consignar que os percentuais do lucro presumido foram aumentados de 8% para 32% no IRPJ e de 12% para 32% na CSLL, para equiparar a revenda ao serviço de intermediação ou consignação. Assim, independentemente do tipo de negócio efetivado, os percentuais serão os mesmos. Junto a essa equiparação, a qual aumentou a presunção de lucro para a atividade de comércio em até quatro vezes, mitigou-se a base de cálculo das operações.

Apesar do aumento de 300% no percentual do IRPJ, não haverá incremento efetivo da carga tributária, pois a mitigação da base de cálculo tende a superar, ao menos, 75% do valor que seria considerado sem a aplicação do artigo 5º da Lei 9.716/1998 – o mesmo se aplica à CSLL. A matemática do caso é a seguinte: há duas variáveis, a receita bruta e a presunção de lucro. Se multiplicarmos uma das variáveis por quatro, para manter o resultado inalterado, devemos dividir a outra variável também por quatro. Como a presunção de lucro foi aumentada em quatro vezes, para a alteração legislativa não ser prejudicial ao comerciante de automóveis usados, sua receita bruta deve ser dividida por, ao menos, quatro. Portanto, isso significa que o revendedor de automóveis usados será prejudicado se a comissão que receber pelo negócio for superior a 25% do valor de venda do veículo – veremos a situação no gráfico adiante.

O mesmo raciocínio, porém, não é aplicado a atividade de revenda (comércio) de automóveis usados pelas micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional. Como não houve a mesma equiparação da legislação federal, o resultado prático se mostra deveras danoso ao pequeno contribuinte. Eis o resultado:



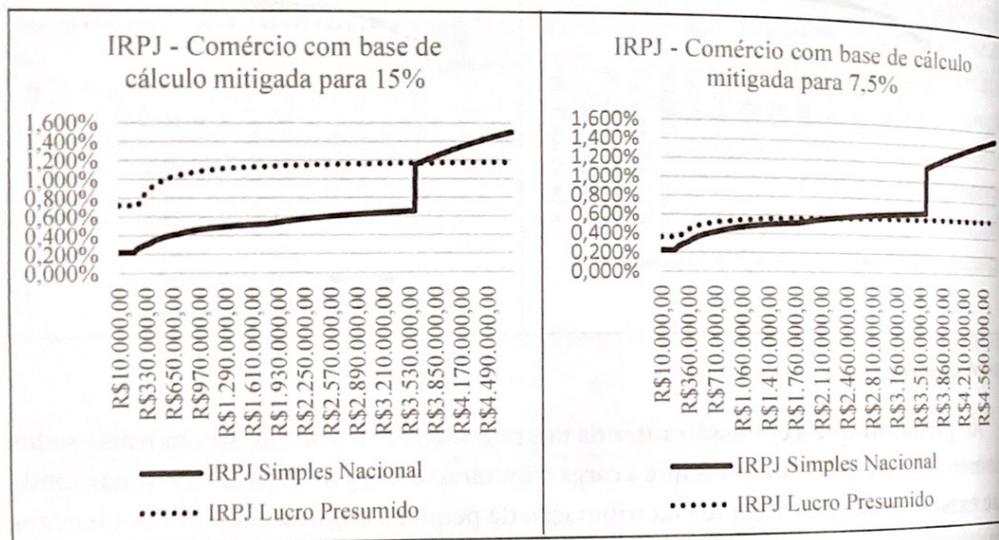
Fonte: elaborado pelos autores.

Ao presumir que a comissão auferida nos negócios de revenda de automóveis usados (comércio) é de 25%, notamos que a carga tributária do IRPJ no Simples Nacional, ainda que existentes saltos e degraus na tributação da pequena empresa, cumpre os preceitos constitucionais, haja vista que as curvas gráficas não se cruzam. Isso significa que o regime simplificado é mais benéfico ao pequeno revendedor de automóveis usados, em comparação com o IRPJ apurado na opção do lucro presumido. Entretanto, na CSLL, a partir do momento em que se auferir mais que R\$3.600.000,00 de receita bruta, o Simples Nacional se torna mais oneroso às MPE, sendo, portanto, inconstitucional.

Por outro lado, nas contribuições ao PIS e à Cofins, com presunção de comissão também de 25%, a situação é ainda pior. Os menores agentes econômicos pagarão mais tributo a partir do momento em que auferirem mais que R\$380.000,00 de receita bruta. A inconstitucionalidade, nesse caso, é substancialmente gravosa, porquanto a carga tributária de tais contribuições, apuradas logo na segunda faixa de faturamento do Simples Nacional, supera a do regime geral, chegando a exaço a ser mais que quatro vezes mais onerosa para a micro e a pequena empresa.

Assim, para os resultados cuja comissão seja de 25%, ilustrados nos gráficos do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, observamos que apenas o imposto que incide sobre a renda apurada no Simples Nacional cumpre os primados constitucionais. No que tange aos tributos CSLL, PIS e Cofins, a carga tributária individualmente considerada no regime do Simples Nacional é manifestamente inconstitucional, pois as exações são, em maior ou menor grau, mais onerosas para o pequeno contribuinte optante.

Importante, além disso, considerarmos que a mitigação aplicada, de 25% de ganho efetivo dos comerciantes de automóveis usados (redução na base de cálculo), é conservadora, porquanto, na realidade, tais margens podem ser bem menores e isso agravará a desigualdade na tributação. Vale dizer, quanto menor a margem de resultado dos pequenos comerciantes na alienação de veículos usados, mais prejudicial será a opção pelo regime do Simples Nacional. Vejamos uma comparação do deslocamento das curvas das alíquotas efetivas na tributação do IRPJ, quando o resultado da operação corresponde a 15% e a 7,5%:



Fonte: elaborado pelos autores.

No primeiro gráfico, o ponto de superação da alíquota efetiva do IRPJ no Simples Nacional se dá aos R\$ 3.600.000,00 de receita bruta; enquanto, no segundo, o pequeno empresário pagará mais IRPJ já a partir de R\$ 2.200.000,00. Assim, diante da diminuição

da comissão do revendedor, a carga tributária do IRPJ no Simples Nacional, inicialmente constitucional quando a margem presumida era de 25%, torna-se inconstitucional; e, na medida em que se diminui ainda mais a comissão (mudança de 25% para 15% e, após, 7,5%), a inconstitucionalidade se agrava. Assim, quanto menor a margem da revenda das MPE optantes pelo Simples Nacional, em comparação com o IRPJ apurado pelo lucro presumido, as pequenas empresas optantes pagarão proporcionalmente mais tributo.

O problema é que isso não ocorre apenas no Simples Nacional. Com a redução do percentual real, o comércio se torna mais vantajoso em relação à venda em consignação. Todavia, essa é uma questão incontornável para o legislador, porque, ao estabelecer um regime presumido, é obrigado a fixar um percentual que apenas se aproxima daquele praticado nas operações concretas. O mesmo não se diga da disparidade entre o presumido e o Simples Nacional nas operações de revenda, pois há uma solução legislativa: equiparar as bases de cálculo para os dois regimes. Com bases de cálculo iguais, o adequado manejo dos percentuais do Simples Nacional é capaz de garantir um regime mais vantajoso, progressivo e gradual em relação à tributação pelo lucro presumido.

A conclusão de todo esse cenário é: (i) no caso das revendas que realizem o negócio jurídico classificado como serviço, não é tão evidente a inconstitucionalidade do regime simplificado, haja vista que a carga tributária do regime simplificado pouco supera a do regime geral de tributação – tal situação, no entanto, poderia ser encarada do ponto de vista microeconômico como uma indução a um certo tipo de negócio em razão da lei tributária, o que violaria o princípio da neutralidade tributária; por outro lado, (ii) nos tipos de negócios classificados como comércio (revenda) pelo Simples Nacional, a inconstitucionalidade do regime simplificado se agrava na medida em que as margens de lucro dos pequenos revendedores são menores, pois a carga tributária apurada pela MPE supera – em algumas situações, vultuosamente – a aferida no regime geral de tributação.

Diante de tudo isso, reafirmamos: o Simples Nacional nem sempre é mais benéfico às micro e pequenas empresas e, a partir de todas as demonstrações gráficas feitas supra, temos por certo que o pequeno comerciante de automóveis usados é mais onerado pelo regime que deveria beneficiá-lo.

6. CONCLUSÃO

A despeito de num cenário geral se poder inferir pelo avanço do tratamento favorecido das MPE, nem tudo o que se observa no regime do Simples Nacional cumpre os preceitos constitucionais, vale dizer, nem sempre é benéfico ao pequeno contribuinte. Existem, na LC 123/2006, regras que são inibitórias ao tratamento favorecido das micro e pequenas empresas.

A situação da venda de automóveis usados pelas MPE, realizadas em seu nome e em sua conta (revenda), é um desses casos em que o Simples Nacional é prejudicial à MPE. Somadas a falta de compreensão sistemática do sistema tributário pelo legislador, tanto as normas prescritivas do dito regime simplificado analisadas nesse caso específico

quanto a interpretação da RFB aplicável ao tema deste artigo padecem de inconstitucionalidade. Da comprovação gráfica, ficou claro que o regime geral de tributação é mais benéfico que aquele que supostamente veio para cumprir o primado constitucional do tratamento favorecido das pequenas empresas.

Se a CF, materialmente, determina que o regime especial deve ser mais benéfico às pequenas empresas em cada uma de suas previsões, isto é, institui o dever de incentivo e do tratamento favorecido das MPE como princípio da ordem econômica pátria, por dedução lógica, a carga tributária incidente nas atividades econômicas regidas pelo Simples Nacional não pode, sob qualquer escusa, individualmente ou considerados todos os tributos em conjunto, ser superior à do regime geral. É justamente isso que comprovamos graficamente no caso da revenda de automóveis usados quando o tipo de negócio é qualificado como comércio.

Sendo assim, em tom conclusivo, observamos ser este um típico caso de desleixo do legislador pátrio, que atende com maior prioridade as demandas do grande capital. A intenção de equiparação entre os tipos de negócio é totalmente válida, no entanto, vislumbrou-se o problema apenas sob o olhar das empresas de maior porte. Em razão dessa análise incompleta, distorções intrassistêmicas foram criadas, reafirmando, ainda que pelo descaso, a subserviência das pequenas empresas em face do influente grande capital.

7. BIBLIOGRAFIA

- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ESTADÃO. *Com novos em crise, venda de carro usado cresce*. 2015. Disponível em: [economia.estadao.com.br/noticias/geral,com-novos-em-crise-venda-de-carro-usado-cresce,1680071]. Acesso em: 05.04.2019.
- HORKHEIMER, M. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, W. Horkheimer M.; ADORNO, T. W.; HARBERMAS, J. *Textos Escolhidos (Os pensadores, XLVIII)*. São Paulo: Abril Cultural, 1975.
- LUNARDI, C. W. O.; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Tratamento Desfavorecido do Microempreendedor Individual: sob análise do parcelamento tributário. In: *XXVI Congresso Nacional do CONPEDI*. São Luís/MA, 2017. Direito Tributário e Financeiro II. Florianópolis: CONPEDI, 2017. p. 148-164.
- MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; FERREIRA, G. A. Pequenas empresas e desconcentração administrativa. In: *XXV Congresso do CONPEDI*, 2016. Direito administrativo e gestão pública III. Curitiba; Florianópolis: Conpedi, 2016. p. 83-98.
- MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: Análise da Constitucionalidade das Exclusões Setoriais. In: *Anais do III Encontro de Internacionalização do CONPEDI – Madrid, ES*. Madrid: Edições Laborum, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SEBRAE. *Relatório especial – Os Impactos do Simples Nacional*. 2017. Disponível em: [datasebrae.com.br/simples-nacional/]. Acesso em: 09.03.2019.

SEBRAE MATOGROSSO. *Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil*. Cuiabá, 2016. Disponível em: [www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM200003c74010aRCRD]. Acesso em: 09.03.2016.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Solução de Consulta COSIT nº 166*, de 25 de junho de 2014. Disponível em: [normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53859]. Acesso em: 09.03.2019.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A inconstitucionalidade presente no programa de parcelamento tributário voltado às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo simples nacional – PERT-SN, de Giancarla Coelho Naccarati Marcon – *RDCI* 115/137-155 (DTR\2019\40575);
- A praticabilidade tributária e a regra-matriz de incidência do simples nacional, de Carlos Renato Cunha – *RDTC* 22/185-209 (DTR\2020\106); e
- Isenções no âmbito do simples nacional: notas a respeito da constitucionalidade do art. 18, § 20-b, da LC 123/2006, de Eduardo Muniz M Cavalcanti – *RTrib* 127/31-45 (DTR\2016\2939).

Veja também Legislação relacionada ao tema

- Lei 9716, de 26 de novembro de 1998 (LGL\1998\125).