



O REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE TRIBUTAÇÃO - SIMPLES NACIONAL - E A INCOMPATIBILIDADE COM O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Jamylle Araujo de Melo¹

RESUMO: Este artigo analisa o Regime Especial Unificado de Tributação - Simples Nacional - e a incompatibilidade da aplicação do instituto da substituição tributária do ICMS nas operações realizadas por seus contribuintes. Para tanto, baseia-se nas diretrizes jurídicas constitucionais do tratamento jurídico tributário diferenciado dispensado às micro e pequenas empresas, no princípio da capacidade contributiva e no princípio da isonomia. O Simples Nacional tem por finalidade a simplificação e diminuição das obrigações acessórias e principais, porém, a potencialidade de seus benefícios fiscais atenua-se quando aplicado o instituto da substituição tributária do ICMS.

Palavras-chave: Tratamento Tributário Diferenciado. Simples Nacional. Substituição Tributária do ICMS.

ABSTRACT: This article analyze the Special Unified Taxation - Simple National and the incompatibility of the application of the tax substitution Institute ICMS in operations carried out by its taxpayers. Therefore, based on the constitutional legal guidelines of differential tax treatment in law dispensed to micro and small enterprises, on the principle of ability to pay and the principle of equality. The National Simple aims at simplifying and reduced accessory and principal obligations, such as reducing the tax burden, however, the potential of the tax benefits attenuates up when applied the institute of tax substitution of ICMS.

Keywords: Tax Differential treatment. Simple National. Tax substitution of ICMS.

¹ Pós-Graduanda em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público e Territórios. Graduada pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Advogada.

Artigo recebido em: 10/09/2015.

Artigo aceito em: 20/12/2015.



SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1 O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO À MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

2 ASPECTOS JURÍDICOS-TRIBUTÁRIOS DO SIMPLES NACIONAL

3 O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

4 A INCOMPATIBILIDADE ENTRE O SIMPLES NACIONAL E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

4.1 A problemática na Suprema Corte

4.2 Prováveis soluções

CONSIDERAÇÕES FINAIS

REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro possui a segunda maior carga tributária da América Latina, conforme os últimos dados divulgados pela Receita Federal do Brasil². Esse acúmulo fiscal ininterrupto tem encadeado uma série de reivindicações dos contribuintes e responsáveis, a fim de reduzir a carga tributária e assegurar oportunidades para ascensão econômica.

O Estado representado por seus entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possui o poder de tributar, fundamentado na soberania estatal (MACHADO, 2010, p.33), esse poder de instituir tributos é limitado pela Constituição Federal do Brasil.

Toda restrição ao poder de tributar, determinada pela Lei Maior, busca validar a plenitude do sistema jurídico tributário e deve ser obedecida pela legislação infraconstitucional.

² Pesquisa realizada pela Receita Federal do Brasil, cujo título é Carga Tributária no Brasil 2013: Análise por Tributos e Bases de Incidência. Publicação em dezembro de 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf/view>>. Acesso em: 29 ago. 2015. Revista Direito em Ação – Revista do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 16, n. 1, p. 1-21, jan./jun. 2016. ISSN 1518-9562.

Nesse contexto, a Carta Constitucional, em seus artigos 170, inciso IX, e 179 instituiu o princípio do tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas, a fim de limitar a tributação do Estado e estimular o desenvolvimento econômico.

A partir do preceito constitucional de tratamento jurídico diferenciado, a Lei Complementar - LC n.º. 123/2006 (Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte) instituiu o Regime Especial Unificado de Tributação – Simples Nacional, com finalidade de estabelecer simplificação e redução significativa da carga tributária das micro e pequenas empresas.

O regime unificado de tributação resulta da vulnerabilidade das micro e pequenas empresa no mercado econômico. Os benefícios fiscais oferecidos pelo Simples diminuem essa vulnerabilidade e, conseqüentemente, proporcionam equilíbrio concorrencial econômico, juntamente com o crescimento social, visto que, as micro e pequenas empresas são agentes geradoras de 43,5% do total de empregos oferecidos no País³.

O Simples passa por modificações, que pretende diminuir a burocratização, aprimorar o modo de arrecadação, e proporcionar desenvolvimento econômico (ÁVILA, 2008, p.186).

Todavia, os optantes desse regime especial estão sujeitos ao instituto da substituição tributária do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS. Nessa situação, tem-se o ônus fiscal ampliado, uma vez que o responsável tributário recolhe aos cofres públicos o ICMS calculado pela regra geral nas atividades sujeitas por substituição tributária e nas demais operações recolhe o ICMS pela regra especial, própria do Simples.

Partindo desse entendimento, o Poder Legislativo por meio da LC n.º. 147/2014 alterou o texto original da LC n.º.123/2006, em que delimita a quantidade de serviços que podem ser tributados pela substituição tributária do ICMS.

Entretanto, essa alteração apresenta uma lista extensa de serviços, na qual não exaurirá por completo a incompatibilidade entre o instituto da substituição tributária e o Simples Nacional. Dessa situação emerge o dano causado ao rendimento e produção das micro e pequenas empresas, devido ao impacto fiscal por elas suportado.

³ Pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio Às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. cujo título é A evolução das Microempresas e Empresas de Pequeno. 2009 a 2012. Série de Estudos e Pesquisas. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas/Quem-s%C3%A3o-os-pequenos-neg%C3%B3cios%3Fdestaque,5>. Acesso em: 29 ago. 2015.
Revista Direito em Ação – Revista do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 16, n. 1, p. 1-21, jan./jun. 2016. ISSN 1518-9562.



Nessa perspectiva, este artigo pretende demonstrar a incompatibilidade entre o Simples Nacional e a substituição tributária do ICMS, com base nas diretrizes jurídicas constitucionais do tratamento tributário diferenciado dispensado às micro e pequenas empresas.

1 O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO À MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

A complexidade do sistema tributário brasileiro é intensa, razão pela qual se justifica a ampla legislação e a vasta jurisprudência no campo do Direito Tributário (NOGUEIRA, 1995, p.36-37). A alta carga fiscal é um dos fatores que corroboram a tal complexidade, e no âmbito da iniciativa privada se torna um fator desestimulador ao desenvolvimento dos pequenos negócios, como por exemplo, a pouca estabilidade das microempresas e empresas de pequeno porte no mercado econômico (MACHADO, 2010, p.30).

A Constituição Federal ao abordar o sistema tributário nacional dispõe em seu artigo 146, III, “d”, que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, sobre definição de tratamento tributário diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, para criação de regimes especiais simplificados.

Esse mandamento constitucional foi acrescido pela emenda de 42/2003, com propósito de garantir a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, para propiciar o artigo 170, IX, da Constituição Federal, com intuito de assegurar o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas, constituído sob as leis brasileiras e que tenham sede e administração no País.

Outrossim, o artigo 179 da Lei Maior determina aos entes federados incentivar os pequenos empreendedores por meio da simplificação das obrigações administrativas tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Nesse sentido, valendo-se do fundamento da Constituição Federal, o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte LC nº 123/2006 criou o Simples Nacional, com intenção de reconhecer as suas particularidades, reduzir custos tributários e simplificar burocracias administrativas (CARRAZZA, 2012, p.334), assim como fomentar a cadeia econômica produtiva e concorrencial (AMARAL JUNIOR, 2014, p.190).



Constata-se a relevância de abordar dois princípios tributários intrínsecos para a efetivação do Simples, são eles; o princípio da igualdade ou isonomia e o princípio da capacidade contributiva (CUNHA, 2010, p.133-134).

O princípio da igualdade ou isonomia está previsto no artigo 150, II, da Constituição Federal, no qual veda a distinção entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes, sem prejudicar as garantias já asseguradas pela própria Carta Constitucional.

Destarte, o preceito da igualdade determina tratar os iguais de forma igual, assim como os desiguais de modo desigual, conforme a dimensão das suas desigualdades (AMARO, 2012, p.160). Assim, o Simples Nacional não rompe esse princípio, já que objetiva a sobrevivência e crescimento econômico das micro e pequenas empresas.

Ademais, o Simples é um regime optativo, portanto, conserva-se afastada violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte possui a alternativa de escolher entre o regime ordinário e especial, além do que, os benefícios dispensados às micro e pequenas empresas são justamente para diminuir sua vulnerabilidade na economia (MACHADO, 2010, p.79).

O princípio da capacidade contributiva é legítimo na aplicação do tratamento tributário diferenciado, visto que um dos critérios usados seja a capacidade econômica do contribuinte, isto é, aquele que possui mais riquezas terá maior ônus fiscal, assim como aquele que possui menores riquezas terá menor ônus (CARRAZZA, 2007, p.87), desse modo a carga fiscal será graduada.

A Constituição Federal em seu artigo 145, §1º, dispõe sobre tal princípio e preceitua com ênfase a preservação da situação econômica do sujeito passivo da relação tributária, evitando que seu meio de sobrevivência seja comprometido, inclusive a livre exploração de atividades econômicas (CARVALHO, 2014, p.175).

A capacidade contributiva destina-se a expor o limite à tributação, para que não prejudique o mínimo vital do contribuinte. No que se refere ao tema, Hugo de Brito Machado (2010, p.46) explica:

É certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX).



[...] que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas [...].

Desse modo, o Simples cumpre com o princípio da capacidade contributiva, de tal maneira que o artigo 3º da LC nº. 123/2006 propicia o tratamento diferenciado de tributação de acordo com a aplicação de alíquotas fixas conforme rendimento bruto mensal da empresa.

Nesse quadro, evidencia-se de modo claro a relevância do tratamento diferenciado aqueles economicamente frágeis, isto é, tornar possível o desenvolvimento das micro e pequenas empresas no Brasil.

No modelo da economia internacional os países em desenvolvimento - México, Chile, África do Sul e Argentina - assim como os desenvolvidos - Japão, Canadá e Itália – também adotam o tratamento diferenciado dispensado aos pequenos negócios, semelhante ao adotado no Brasil⁴.

O tratamento diferenciado nesses países envolve algumas concessões, destacando-se a i) simplificação do pagamento dos tributos, ii) eliminação de obrigações acessórias, iii) redução da carga tributária, iv) simplificação das demonstrações contábeis e vi) facilitação de registros burocráticos.

Em rigor, o Simples Nacional aspira à prática da justiça tributária, assim como à efetivação de políticas extrafiscais de setores menos desenvolvidos mediante incentivo ao crescimento das micro e pequenas empresas, no qual, assegura a efetivação do princípio do tratamento tributário diferenciado Pesquisa realizada pelo (ÁVILA, 2011, p.198).

2 ASPECTOS JURÍDICOS-TRIBUTÁRIOS DO SIMPLES NACIONAL

Como explicitado, o Regime Especial Unificado de Tributação - Simples - Nacional foi instituído por intermédio da LC nº123/2006, com base no princípio constitucional do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Trata-se de regime tributário opcional, regulamentado pelo Comitê Gestor – CGSN, que vincula todos os entes da federação, por intermédio de sistema de arrecadação e fiscalização, mediante documento único de

⁴ Pesquisa realizada pela Receita Federal do Brasil, cujo tema é Arrecadação do Simples Nacional em 2015: Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/EstudosSimplesNacional24ago2015aret.pdf/view>> Acesso em: 10 out. 2015. Revista Direito em Ação – Revista do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 16, n. 1, p. 1-21, jan./jun. 2016. ISSN 1518-9562.

arrecadação – DARF, instituído mensalmente, que abrange o recolhimento de oito tributos (ALEXANDRE, 2015, p.658).

Para efetivação do Simples Nacional, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferiram, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) em caso de microempresas, e receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) em caso de empresas de pequeno porte.

Por meio da entrada em vigor do Simples e da criação de seu Comitê Gestor – CGSN vinculado ao Ministério da Fazenda, os demais regimes especiais de tributação para micro e pequenas empresas, próprios da União; dos Estados; do Distrito Federal e Municípios, tiveram sua eficácia cessada, como posto no artigo 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, assim vincularam todos os entes da federação.

Ademais, por ser o Simples um regime optativo, o contribuinte possui a faculdade de aderir-lo. Logo, quando o contribuinte opta por esse regime, afasta-se a aplicabilidade das demais normas de tributação, seja ela no âmbito federal, estadual ou municipal, desde que os tributos consoantes a essas normas estejam empregados no rol do regime especial unificado de tributação (PAULSEN, 2014, p.343).

A arrecadação desse regime dá-se de forma mensal, por meio do DARF, de acordo com artigo 13 da LC nº. 123/2006, do seguinte rol de tributos: 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, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O valor periódico a ser recolhido pelo fisco é determinado com base na receita bruta mensal das empresas optantes do Simples, por meio de alíquotas progressivas, que variam entre 1,25% a 3,95%, inseridas em tabelas fixadas em Lei.



Cada setor é dividido em uma tabela diferente e cada tabela tem diferentes faixas de alíquotas, essas alíquotas são volúveis, conhecidas através da receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração (CARRAZZA, 2012, p.345-346).

O cálculo feito por meio da receita bruta mensal das micro e pequenas empresas evidencia a essência do princípio da capacidade contributiva, uma vez que, o simples diminui de maneira considerável os encargos financeiros, e propicia o parcelamento de dívidas e a praticidade no recolhimento.

Além disso, os optantes do simples estão isentos ao recolhimento das contribuições a terceiros (sistema “S”), contribuição ao Salário-educação e a contribuição Sindical (SABBAG, 2014, p.596).

Todos esses benefícios têm por finalidade efetivar a norma constitucional de tratamento tributário diferenciado fundamentado no artigo 179, e garantir que os contribuintes arquem com o ônus fiscal parcial comparado ao que arcariam caso não fossem adeptos ao regime.

Nesse contexto, por intermédio da adesão do simples, os optantes deixam de contribuir pela regra geral de tributação, porém há exceção a incidência de alguns impostos e contribuições, aos quais é observada a legislação do sistema geral de tributação.

Dentre essas exceções, enquadra-se o ICMS devido nas operações sujeitas a substituição tributária. Tal exceção obriga o contribuinte recolher aos cofres públicos, o ICMS pelo regime especial, próprio da micro e pequena empresa de acordo com seu faturamento mensal, bem como o ICMS por substituição tributária dos serviços sujeitos a essa operação pelo regime geral.

A incidência do ICMS por substituição tributária está prevista no artigo 13, §1º, XIII, “a”, da LC n.º123/200, o qual teve sua redação alterada pela LC n.º. 147/2014, em que delimitaram as operações sujeitas a esse instituto. Essa redução se deu por meio de uma lista taxativa, a ser regulamentada pelo Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, cuja vigência será a partir do ano de 2016. Observa-se a lista de atividades sujeitas a ICMS por substituição tributária:

- a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros



produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiá; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação.

Verifica-se que a controvérsia não foi exaurida por completo. Ou seja, restam sobrestados os impactos da substituição tributária dos optantes do Simples que não operam as atividades descritas na lista do artigo supracitado. Contudo, os efeitos da substituição tributária continuam a valer para aqueles que operam nessas atividades.

Nesse viés, o poder legislativo ao aspirar o pleno cumprimento do tratamento diferenciado, por meio do Simples Nacional, tem colocado em pauta para decisão alguns projetos de lei⁵, cuja pretensão é a total fruição dos benefícios fiscais garantidos às micro e pequenas empresas, para minimizar o embate da substituição tributária.

3 O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

⁵ Projeto de Lei Complementar n.º45/2015 e Projeto de Lei Complementar n.º420/2014. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1194344>> <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=622360>>. Acesso em: 26 set. 2015.



Consoante expressam a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, a responsabilidade por substituição tributária sucede quando a própria lei atribui a terceira pessoa o dever de efetuar o pagamento do tributo em substituição ao contribuinte (AMORIM, 2009, p.131), nesse caso há relação indireta do indivíduo com a situação que constitua o fato gerador tributado (SOUSA, 1975, p.91-94).

Tal sistemática tem por pretensão facilitar a ocorrência tributante do Estado, por razões de comodidade e praticidade (MELO, 2004, p.172).

No ordenamento jurídico brasileiro o instituto da substituição tributária está disposto na Constituição Federal em seu artigo 150, §7, que faculta à lei atribuir a condição de responsável a sujeito passivo. Do mesmo modo o artigo 128 do Código Tributário Nacional permite à lei atribuir à terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário, desde que seja realizada de forma expressa.

No mais, a Lei Suprema reservou à Lei Complementar o tratamento sobre substituição tributária do ICMS, como previsto no artigo 150, §2º, XII, “b”. Por intermédio dessa disposição a Lei de Kandir - LC n.º 87/1996, que regulamenta o ICMS, apresentou esse instituto através de seus artigos 6º ao 10º, e dispôs que cada estado poderá atribuir a responsabilidade por substituição tributária. De maneira que, a adoção desse regime em operações interestaduais dependerá de acordo celebrado entre os Estados e Distrito Federal.

Nesses termos, José Eduardo Soares de Melo (PAULSEN; MELO, 2015, p.277) conceitua substituição tributária:

A substituição significa a imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação com o efetivo contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente de fato gerador tributário, da materialidade descrita (abstratamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador.

O legislador faz uso da substituição tributária do ICMS como método eficaz de favorecer a arrecadação estatal e diminuir a sonegação fiscal, diante das operações por ciclo da cadeia de produção e comercialização do ICMS (CARRAZZA, 2012, p.114), esse instituto é benéfico ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, dado que facilita a atuação do fisco. Entretanto, o sujeito passivo pode sofrer um excessivo ônus fiscal, visto que o ICMS pode ser cobrado a maior ou a menor.



A norma classifica a responsabilidade por substituição tributária em duas vertentes, a substituição regressiva (antecedente ou para trás) e a substituição progressiva (subsequente ou para frente). A regressiva se dá quando a lei atribui à terceiro a responsabilidade de efetuar o pagamento de tributo, cujo fato gerador já tenha ocorrido. Em contrapartida, a substituição progressiva ocorre com o pagamento do tributo sobre uma base de cálculo presumida, isto é, a arrecadação é realizada antes mesmo da ocorrência do fato gerador, e o imposto é calculado sobre a margem de valor agregado estimado pelo Estado, e não pelo valor real, conforme particularidade do produto a ser tributado (PAULSEN; MELO, 2015, p.278-279).

O Supremo Tribunal Federal ao ser questionado sobre o instituto da substituição tributária julgou por sua legitimidade⁶. Alegou-se ser um instituto que propicia comodidade, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária. Desse modo, não há o que se discutir quanto a sua legalidade e constitucionalidade.

Contudo, esse instituto quando submetido aos optantes do Simples anula a efetivação do mandamento constitucional de tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas.

O Simples ao incluir o ICMS em seu DARF, o faz pelo cálculo da aplicação de alíquota progressiva incidente sobre receita bruta mensal, em conformidade com os anexos da LC n.º 123/2006. Ao contrário do regime geral, que é calculado por cada saída de mercadoria, com a alíquota cheia e diversificada, visto que cada estado possui um convênio.

Porém, como anteriormente abordado, aos optantes do Simples que operam por atividades sujeitas à substituição tributária é aplicado o regime geral, logo, serão aplicados os dois regimes de tributação, tanto o geral como o especial.

Recentemente, foi aprovada a Emenda Constitucional n.º. 87/2015 que altera os incisos VII, do § 2º, do art. 155. Essa alteração obriga a arrecadação do diferencial de alíquota do ICMS, das operações e prestações de serviços que destinem bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Observa-se mudança significativa na arrecadação dos estados. Antes da EC n.º. 87/2015 toda carga tributária auferida por meio do ICMS ficava concentrada no estado de origem, em razão da alíquota interestadual ser aplicada apenas aos contribuintes e alíquota

⁶Supremo Tribunal Federal. ADIn 1851-4. Plenário. Rel. Min. Ilmar Galvão. p. 145 – Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 03 out. 2015. Revista Direito em Ação – Revista do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 16, n. 1, p. 1-21, jan./jun. 2016. ISSN 1518-9562.



interna aos não contribuintes. Depois da EC n.º. 87/2015 será aplicada alíquota interestadual nos dois casos (CORREIA NETO, SILVA, 2015).

Por força do Convênio ICMS 93/2015, essa obrigatoriedade de recolhimento de diferencial de alíquota também será aplicado aos optantes do Simples Nacional, a partir do ano de 2016.

No mais, em oposição à simplificação das obrigações administrativas garantida pelo artigo 179 da Constituição Federal, o Comitê Gestor do Simples Nacional publicou as resoluções CGSN n.º. 123/2015 e CGSN n.º. 122/2015 que exige respectivamente a entrega aos estados de certificação digital e declaração unificada das informações relativas à substituição tributária, diferencial de alíquota ou recolhimento antecipado do ICMS, a partir do ano de 2016.

Sabe-se que o instituto da substituição tributária baseia-se no princípio da praticabilidade, visto que faz uso de todos os meios e técnicas para tornar simples e viável a execução das leis, com economicidade e exequibilidade. Ocorre que esse princípio tem sido um disfarce para práticas fiscais abusivas, não levando em consideração os princípios que regulam o sistema tributário nacional (BALEEIRO, 2006, p.554).

Verifica-se que os princípios que norteiam o Simples Nacional não são observados nessa situação. Assim, interpreta-se tal circunstancia como forma de ferir o tratamento tributário diferenciado dispensado às micro e pequenas empresas.

4 A INCOMPATIBILIDADE ENTRE O SIMPLES NACIONAL E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

O Simples Nacional tem caráter de regime extrafiscal, uma vez que se destina não apenas à arrecadação dos tributos, mas também à utilização de fórmulas jurídico-tributárias (CARVALHO, 2014, p.234) para garantir metas a suprimir a condição econômica fragilizada das micro e pequenas empresas (SILVEIRA, 2011, p.238).

Tais metas incentivam o desenvolvimento dos particulares (micro e pequena empresa), a fim de auxiliar o Estado na tarefa de promover o bem comum, como por exemplo; a ampliação de empregos em todo país⁷.

O uso do denominado fenômeno da “extrafiscalidade” é exercício da soberania fiscal do Estado. Esse fenômeno se manifesta quando o fisco, ao instituir tributo, não o faz com fundamento meramente financeiro, mas utiliza-se de mecanismos tributários com o propósito contrário à obtenção de receitas públicas, e tem por resultado, o estímulo ao desenvolvimento social e econômico (CORREIA NETO, 2014, p.96).

Contudo, os benefícios fiscais do regime simplificado são mitigados aos optantes que operam com atividades sujeitas à substituição tributária do ICMS (SILVEIRA, 2011, p.238). Ou seja, a empresa enquadrada no simples tem sua carga fiscal ampliada, em razão da aplicação de duplo regime.

Além de arrecadar o ICMS pelo DARF-Simples, arrecadará também aos cofres públicos o ICMS por substituição à parte, não incluso na alíquota única e, pelo regime jurídico geral, sobre a alíquota cheia, aplicado às demais empresas (ROSA, 2009, p.54).

A utilização da substituição tributária do ICMS vai de encontro à diminuição dos encargos tributários oferecidos pelo Simples. Na verdade, quando autorizada a aplicação desse instituto resta sobrestado o incentivo à carga fiscal mais branda dispensada às micro e pequena empresa (CARRAZZA, 2012, p.344).

Como exemplo prático da incoerência entre o instituto da substituição tributária do ICMS e o regime do Simples, José Roberto Rosa explica (2009, p. 54-55):

[...] um comerciante do Simples Nacional que venda uma mercadoria que não está na ST e esteja na primeira faixa de faturamento do Simples, ficará sujeito a um percentual de ICMS de 1,25% - primeira faixa do Anexo I da LC 123/2006. Digamos que, ao vender uma camisa por R\$100,00, pagará R\$ 1,25 de ICMS embutido no seu DAS mensal. Já quando esse mesmo comerciante revender uma garrafa de whisky por R\$100,00, deverá excluir tal venda para fins de pagamento de ICMS pelo DAS, pois o imposto já virá retido pelo fabricante ou importador e pela alíquota normal dessa mercadoria – 25%. Então, na revenda do whisky, o comerciante do Simples ficará sujeito à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, ou seja, em vez de

⁷ Pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio Às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. Revista Direção. A contribuição da Lei Geral para pequenos empreendimentos. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/PE/Anexos/Revista-Dire%C3%A7%C3%A3o-Out2014.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2015.
Revista Direito em Ação – Revista do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 16, n. 1, p. 1-21, jan./jun. 2016. ISSN 1518-9562.



pagar 1,25% sobre o valor da venda, pagará 25% sobre o valor da venda, menos o imposto próprio pago pelo substituto – ou seja, o mesmo valor a que estará sujeito um comerciante revendedor do Regime Periódico de Apuração.

Sob esse exemplo, nota-se que o benefício de redução da carga tributária só alcança as operações que não são sujeitas a substituição tributária do ICMS, o que reduz a potencialidade da supremacia dos princípios constitucionais do tratamento diferenciado e da capacidade contributiva.

Outra consequência iminente a aplicação das regras de substituição tributária do ICMS é a ampliação da burocracia, já que os optantes do simples, que operam por substituição tem a responsabilidade de conhecer as alíquotas interestaduais previstas nas legislações estaduais.

Tal lógica, porém, não adequa-se às regras do Simples Nacional. Ao optar pelo regime unificado, as demais normas à tributação, seja ela no âmbito federal, estadual ou municipal restam afastadas ao contribuinte (PAULSEN, 2014, p.343).

A razão do ICMS no regime especial ser calculado pela aplicação da alíquota progressiva, que varia entre 1,25% a 3,95% sobre o lucro bruto mensal, se dá ao fato dessa limitação ser um incentivo fiscal, por ter, o regime, característica extrafiscal.

De acordo com o STF “incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidade extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário⁸”.

Em análise, quando aplicado o instituto da substituição do ICMS nos optantes do Simples, não se tem efetivado tal incentivo fiscal.

Roque Antônio Carrazza (2012, p.347) afirma que as alíquotas do ICMS no Simples são reduzidas em atendimento ao princípio do tratamento tributário diferenciado e, a perda do direito a essa redução contraria preceito constitucional disposto no artigo 179.

Assim, no que consistiria ter alternativa de aderir um regime que oferece diminuição na carga tributária como benefício fiscal, mas logo ver tal benefício ser anulado, por aplicação de regras de outro instituto que tem o condão de facilitar a fiscalização estatal?

De fato, ainda não se tem resposta oficial a tal questionamento. O Supremo Tribunal Federal ainda não possui posicionamento firmado sobre o tema.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 577.348. - Plenário – Rel. Min. Ricardo Lewandowski. p.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608614>>. Acesso em: 03 out. 2015.



4.1 A PROBLEMÁTICA NA SUPREMA CORTE

Apesar de ainda não possuir posicionamento firmado sobre a problemática, há na Suprema Corte, duas Ações Direitas de Inconstitucionalidade – ADI nº. 5216 ajuizada na data de 06 de janeiro de 2015 e ADI nº. 3910, ajuizada em 27 de junho de 2007, ambas de autoria da Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais – FEBRAFITE, em que se discute a constitucionalidade de determinadas matérias do Simples Nacional, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Entre os dispositivos questionados na ADI nº. 5216 encontra-se a delimitação dos serviços sujeitos à substituição tributária prevista na alínea "a", do inciso XII, do artigo 13 da LC nº123/2006, cuja alterada sobreveio pela LC nº. 147/2014.

A FEBRAFITE alega a inconstitucionalidade da alteração no Simples Nacional, pois entende que o regime é contra o federalismo e prejudica a arrecadação do ICMS, no qual traz prejuízo à autonomia financeira e tributária dos entes políticos da federação brasileira, em que pese o crescimento de adeptos ao regime unificado.

A Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, por sua vez, requereu ao Supremo Tribunal Federal o ingresso como *amicus curiae*, nas ADIs. Seu pedido foi deferido e logo saiu em defesa das alterações do Simples sustentando a importância do regime para o sistema brasileiro.

Advocacia Geral da União e o Senado Federal apresentaram pareceres também favoráveis às limitações do regime unificado de tributação. Atualmente as ADIs estão conclusos ao relator Ministro Gilmar Mendes.

Verifica-se que, ao contrário do que sustenta a requerente das ADIs, a delimitação das atividades sujeitas à substituição tributária do ICMS não trará tanto impacto fiscal para os estados, visto que a lista é extensa e quase todos os serviços que operam por substituição estão a ela inseridos.

A prática do uso da substituição tributária do ICMS aos optantes do Simples impacta de forma maléfica a medida de favorecimento às micro e pequenas empresas (MACHADO, 2015, p.149-150), pois o contribuinte arrecadará por meio de dois regimes de tributação.



4.2 PROVÁVEIS SOLUÇÕES

A fim de sanar a incompatibilidade da substituição do ICMS presente no Simples há diversos projetos de Lei Complementar – PLP em tramitação na Câmara dos Deputados. Entre esses projetos, se destacam o PLP 45/2015 e o PLP 212/2012.

O PLP 45/2015 propõe padronização de alíquota única de 3,95% para as atividades operadas pelos optantes do simples sujeitos à substituição tributária do ICMS.

O autor, Senador Federal Roberto Requião, do Partido do Movimento Democrático Brasileiro - PMDB/PR, afirma que a aprovação dessa matéria trará maior segurança jurídica e financeira às referidas empresas e atenderá ao princípio constitucional de tratamento tributário diferenciado, presente no art. 146, inciso III, alínea “d”, da Constituição Federal. Atualmente o projeto encontra-se na Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio – CDEIC para apresentação de parecer.

De outro modo, o PLP 212/2012, de autoria do Deputado Anthony Garotinho do Partido da República - PR/RJ apresenta a exclusão definitiva do instituto da substituição tributária do ICMS no regime do Simples. No momento atual o projeto de lei localiza-se na Comissão de Finanças e Tributação – CFT para parecer.

O texto base do projeto dispõe que o instituto da substituição tributária do ICMS impede a redução da carga tributária dos optantes do simples, tendo em vista que estes são sujeitos ao mesmo regime de tributação aplicado aos contribuintes não optantes.

No mesmo entendimento Hugo de Brito Machado (2015, p. 149-150) considera que “as empresas que se vincularem ao Simples deveriam ter simplesmente um pagamento a fazer por mês, estando neste consubstanciados todos os tributos. Nada justifica a persistência de outras exigências tributárias”.

Ademais, é objetivo do regime unificado que seus optantes não tenham um ônus fiscal elevado comparado às médias e grandes empresas (CARRAZZA, 2012, p.347).

Sabe-se que a diminuição de carga tributária é benefício fiscal oferecido pelos Simples e, tem o intuito de promover o princípio do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.



Por outro lado, a substituição tributária é regida pelo princípio da praticidade, o qual não é considerado, por parte da doutrina, um princípio jurídico (COELHO, 2012, p.240).

Logo, a aplicação do instituto da substituição tributária às micro e pequena empresas não tem fundamento constitucional, apenas decorre de lógica jurídica. Ao contrário do princípio do tratamento tributário diferenciado, o qual é taxativamente inserido na Constituição Federal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A argumentação, como se vê, coloca em questão o alcance ao princípio constitucional do tratamento tributário diferenciado nos casos em que a micro e pequena empresa optante pelo Simples Nacional opera por substituição tributária do ICMS. A aplicação do instituto da substituição provoca tributação lesiva aos optantes do simples, colocando-os em desvantagem às médias e grandes empresas.

O regime especial unificado de tributação – Simples Nacional – foi elaborado para garantir simplificação e redução da carga tributária das micro e pequenas empresas, em atendimento ao princípio do tratamento jurídico diferenciado constante nos artigos 170, inciso IV; 179; e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todas da Constituição Federal.

Efetivamente, o Simples, ao aplicar incentivos fiscais, promove justiça social, equilíbrio concorrencial e desenvolvimento econômico. No entanto, quando os optantes desse regime são submetidos à substituição tributária do ICMS, a eles são aplicados concomitantemente o regime do Simples e o regime geral de tributação das médias e grandes empresas.

Nesse cenário, ressalta-se o impacto negativo suportado na carga tributária dos optantes do simples. Portanto, o quadro de simplificação e redução dos tributos resta sobrestado, e não é assegurada a efetivação dos princípios do tratamento jurídico diferenciado, da capacidade contributiva e da isonomia.

De fato, o instituto da substituição tributária é exceção à regra e, aplica-se ao favorecimento da atuação do fisco, entretanto, os estados utilizam-se desse instituto de forma imoderada, em razão de obter maior receita das micro e pequenas empresas.

O mecanismo da substituição tributária acarreta colisão ao objetivo do Simples. O regime especial unificado de tributação se distancia de seu ideal de simplicidade e se torna complexo.

Em que pese obstar essa incompatibilidade, há de se seguir com a tramitação do PLP 45/2015, no qual define uma alíquota única, que não foge da margem de capacidade do simples, em que todos os estados são obrigados a adotar nas operações por substituição tributária do ICMS. Ou então, com o prosseguimento do PLP 212/2012 que, acaba definitivamente com a substituição tributária nas operações em que o contribuinte seja optante do Simples Nacional.

Sabe-se que o Estado, por força de mandamento constitucional, tem por atividade extrafiscal estimular microempresas e empresas de pequeno porte, assim como fomentar suas atividades mediante incentivos fiscais.

Para tanto, os incentivos fiscais concedidos aos optantes do Simples Nacional não podem ser minorados, mesmo mediante crise econômica nacional, em que sobressaia políticas de recessão fiscal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9. ed. rev. e atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

AMARAL JUNIOR, José Levi Mello. **Garantia de Tratamento Diferenciado, Simplificado e Favorecido para as Micro e Pequenas Empresas**. O Simples e a igualdade tributária: comentários à Lei Complementar n. 147/2014. Brasília: OAB, Conselho Federal. Organização: Ordem dos Advogados do Brasil e Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, 2014, p. 190. Disponível em: <<http://ambiente.educacao.ba.gov.br/conteudos/download/4084.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMORIM, João Luiz. **ICMS: Questões Controvertidas - Doutrina e Jurisprudência**. 2. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009.

AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 5. ed. Saraiva, 2011.

Revista Direito em Ação – Revista do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 16, n. 1, p. 1-21, jan./jun. 2016. ISSN 1518-9562.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2006.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº. 45/2015**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1194344>>. Acesso em: 19 out. 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº. 212/2012**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=556587>>. Acesso em: 19 out. 2015.

BRASIL. Câmara Dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n.º 389/2014 e Projeto de Lei Complementar n.º420/2014**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=614505>>. <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=622360>>. Acesso em: 19 out. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988.

BRASIL. Lei Complementar 87/1996. Dispõe sobre ICMS e outras providência. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 26 set. 2015.

BRASIL. Lei Complementar 123/2006 Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 19 set. 2015.

BRASIL. Lei Complementar 147/2014 que altera a Lei 123/2006. Altera o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em: 29 ago. 2015.

BRASIL. Lei 15.172/1966 - **Código Tributário Nacional**. 1966.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Convênio **ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2015/convenio-icms-93-15>>. Acesso em: 22 out. 2015.

Revista Direito em Ação – Revista do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 16, n. 1, p. 1-21, jan./jun. 2016. ISSN 1518-9562.



BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Arrecadação do Simples Nacional em 2015: Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/EstudosSimplesNacional24ago2015aret..pdf/view>> Acesso em: 10 out. 2015.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2013: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Publicação em dezembro de 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf/view>>. Acesso em: 29 ago. 2015.

BRASIL. Receita Federal. **Resolução CGSN nº. 122 de 27 de agosto de 2015.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67446>>. Acesso em: 22 out. 2015.

BRASIL. Receita Federal. **Resolução CGSN nº. 123 de 14 de outubro de 2015.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=68518>>. Acesso em: 22 out. 2015.

BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio Às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. **A evolução das Microempresas e Empresas de Pequeno.** 2009 a 2012. Série de Estudos e Pesquisas. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas/Quem-s%C3%A3o-os-pequenos-neg%C3%B3cios%3F,destaque,5>. Acesso em: 29 ago. 2015.

BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio Às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. **Revista Direção.** A contribuição da Lei Geral para pequenos empreendimentos. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/PE/Anexos/Revista-Dire%C3%A7%C3%A3o-Out2014.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2015.

BRASIL. Simples Nacional. **Perguntas e Respostas.** Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Perguntas/Perguntas.aspx>>. Acesso em: 26 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº. 5216.** Segunda Turma. Rel. Min. Gilmar Mendes Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5216&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 15 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº. 3910.** Segunda Turma. Rel. Min. Gilmar Mendes Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3910&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 15 out. 2015.

Revista Direito em Ação – Revista do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 16, n. 1, p. 1-21, jan./jun. 2016. ISSN 1518-9562.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADIn 1851-4**. Plenário. Rel. Min. Ilmar Galvão. p. 145 – Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 03 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 577.348**. - Plenário – Rel. Min. Ricardo Lewandowski. p.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608614>>. Acesso em: 03 out. 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

CORREIA NETO, Celso de Barros. SILVA, Jean Paolo e Simeu e. **Falha redacional dificulta a aplicação da Emenda Constitucional 87**. Disponível em: <<http://jota.info/falha-redacional-dificulta-a-aplicacao-da-emenda-constitucional-87>>. Acesso em: 28 out. 2015.

CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária**. 2010. 440 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Universidade Federal do Paraná.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. e atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. rev. e atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 7. ed. atual. São Paulo: Dialética. 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

ROSA, José Roberto. **Substituição Tributária no ICMS**. 2. ed. Itu: Ottoni, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. Saraiva, 2014. p. 596. Disponível em: <<http://online.minhabiblioteca.com.br/books/9788502620926/page/1145>> Acesso em: 26 set. 2015.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. Série Doutrina Tributária Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo, Resenha Tributária. 1975.