

RVMD, Brasília, V. 6, nº 2, p. 377-411, Jul-Dez, 2012

SIMPLES NACIONAL: REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS*

Lúcia Souza Bacelar **

RESUMO:

O tema a ser abordado por esse estudo é a averiguação da definição legal de “regime especial unificado de arrecadação de tributos”. Com base no art.146 da Constituição Federal de 1988, foi instituída a Lei Complementar 123/2006. A referida lei, que vincula todos os entes da Federação, associa importantes medidas de caráter racionalizador do mercado, das relações de trabalho, do crédito, da simplificação das exigências administrativas, da justiça, além de instituir o Simples Nacional – regime unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte. A mais substancial mudança estabelecida pelo regime – que é opcional para as empresas que se enquadrem nas exigências legais e se encaixem nas condições de enquadramento – é o fato de que ele envolve a apuração e o recolhimento unificado de seis tributos de competência da União, como também dos principais impostos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (o ICMS e ISSQN). Todo o regime tem sido alvo de diversos questionamentos, como por exemplo: quanto a sua adequação aos princípios constitucionais tributários; quanto à sua validade frente aos comandos constitucionais atinentes ao princípio federativo e à distribuição de competência legislativa. Partiu-se de pesquisa exploratória, por intermédio de abordagens analíticas e qualitativas de conceitos doutrinários interdisciplinares, para se chegar ao entendimento do particularismo do objetivo almejado, usando como técnica pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos e revistas especializadas em matéria tributária, bem como na legislação pertinente. Do teste das proposições, que guiaram todo o estudo, concluiu-se: da primeira proposição, que os valores arrecadados não configuram um novo tributo; da segunda, que o Simples Nacional delineia um subsistema tributário especial e opcional, não substitutivo do sistema geral e obrigatório; e, por fim, da terceira, que o conceito legal do Simples Nacional se ajusta melhor ao conceito mais abrangente de “regime especial unificado e compartilhado de administração de tributos.”

Palavras-chave: Sistema Tributário. Princípios Constitucionais Tributários. Princípio Federativo. Lei Complementar 123/2006. Tratamento Diferenciado e Favorecido. Regime Unificado de Arrecadação. Simples Nacional.

* Artigo recebido em: 09/11/2012.

Artigo aceito em: 30/11/2012.

** Lúcia Souza Bacelar é especialista em Administração Pública com ênfase em Gestão Corporativa pela FGV, especialista em Direito Tributário pela Escola de Administração Fazendária de Brasília e Analista Tributária da Receita Federal do Brasil.

ABSTRACT:

The issue to be treated by this study is to investigate the concepts of the tax system, the federal principle and Simples Nacional concentrating on investigating the legal definition as a special unified tax collection. Based on art.146 of the Constitution of 1988 was instituted Complementary Law 123/2006. The law, which binds all members of the Federation, brings together important measures of character rationalizing the market, labor relations, credit, simplification of administrative requirements, justice, and to establish the Simples Nacional – unified scheme for collecting taxes and contributions payable by micro and small businesses. The most substantial change established by the regime – which is mandatory for all entities of the federation and optional for companies that meet the legal requirements and fit into the framework conditions – is the fact that it involves the calculation and collection of six unified tax competence of the Union, as well as the main taxes by the States, Federal District (GST) and municipalities (the ISSQN). The whole system subject to several questions, for example: as to their suitability for tax constitutional principles, as to its validity in the face of constitutional provisions pertaining to the federal principle and the distribution of legislative jurisdiction. We started from exploratory research, through analytical and qualitative approaches to interdisciplinary doctrinal concepts, to get to the understanding of the particularity of the objective sought, using such technical literature in books, papers and magazines specializing in tax, and legislation pertinent. Testing the propositions that guided the entire study, it was concluded: the first proposition that the amounts received do not set a new tax, the second sets out the Simples Nacional is a special and optional subsystem tax, not a substitute for general and compulsory system; and, finally, the third of the legal concept of the Single Nacional fits better to the broader concept of "special regime unified and shared administration of taxes.

Keywords: Tax System. Constitutional Principles Tax. Principle of Federalism. Complementary Law 123/2006. Favored and Differential Treatment. Unified Collection System. Legal Nature. Simples Nacional.

SUMÁRIO

1. Introdução

2. O simples Nacional

2.1. Análise do Cenário

2.2. A lei Complementar 123/2006

2.3. O Simples e os Princípios Constitucionais

2.4. Características Conceituais do Simples Nacional

3. Conclusões

4. Referências

1. Introdução

Na atualidade o mundo atravessa uma crise social e econômica sem precedentes. Nesse cenário a exigência da reestruturação do papel do Estado pela expansão do mercado e pelas formas de comunicação passou a demandar que as relações entre a sociedade e os Estados nacionais estejam diretamente relacionadas com a capacidade desses de

assumir eficientemente seu novo papel indutor-normativo-regulador, ao mesmo tempo em que um original pacto social consiga definir como lidar com a tendência de crescente exclusão social decorrente do atual modelo econômico global.¹

O Brasil busca contornar essa crise com adoção de medidas e políticas que propiciem o combate ao desemprego e o fomento do crescimento sustentável. Em tais circunstâncias a empresa assumiu uma posição de destaque entre os atores que atuam no mercado.

Além disso, a compreensão da dimensão da influência econômico-social desempenhada pelas microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) passou a demandar uma análise em mão dupla de sua função social, exigindo do Estado uma atuação mais incisiva no sentido de garantir meios que permitam a elas se desincumbirem de suas atividades com desembaraço.

Apesar das atividades do segmento formado pelas ME e EPP não refletirem de forma significativa na elevação do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, viabilizam o incremento da atividade econômica e o acesso ao mercado de trabalho em nível local, tornando-se agente importante para o

¹ DUPAS, Gilberto. **A lógica econômica global e a revisão do Welfare State: a urgência de um novo pacto**. Estud. av. vol.12 no.33 São Paulo May/Aug. 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40141998000200013&script=sci_arttext> Acesso em 23 dez 2011.

desenvolvimento e sustentação da economia nacional, para a distribuição de renda e para a inclusão social.

Visando esse alvo, foi criado o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte pela Lei Complementar Nacional nº123, de 14 de dezembro de 2006.

Além de estabelecer tratamento fiscal simplificado e diferenciado dirigido às micro e pequenas empresas, por meio de regime unificado para apuração e pagamento dos tributos das três esferas de poder, o Estatuto trouxe em seu escopo normas que influenciaram o Direito Econômico, o Empresarial, o Tributário, o Trabalhista e o Administrativo.

Segundo Marco Aurélio Greco² a criação brasileira é verdadeiramente nova, pois não se prende à mera competência dos entes, mas à tributação adequada em sintonia com a realidade sobre a qual ela vai interferir; não funciona de forma isolada baseada na análise de fato gerador, base de cálculo e capacidade contributiva, mas ajustada a novos parâmetros, preocupa-se também com o impacto que vai causar no meio em que age.

O referido jurista, afirma que o Simples Nacional posiciona o Brasil na vanguarda do mundo em relação à uma nova visão do papel da tributação. Em que já não basta a racionalidade abstrata, clássica (objetiva), pois a nova conjuntura social passou a exigir uma racionalidade do concreto (funcional) que permita o estabelecimento de uma tributação *adequada*³ - que considera o antecedente e o conseqüente e objetiva reforçar a relação horizontal entre os entes federativos e entre fisco e contribuintes, além de promover a garantia da

² Em palestra ministrada no V Seminário do Simples Nacional

³ Destaque do autor

plenitude da cidadania.

O objetivo desse estudo é a averiguação de conceitos de sistema tributário e princípios constitucionais concentrando-se na investigação das definições legais do Simples Nacional como um regime especial unificado de arrecadação de tributos.

No que tange à relevância acadêmico-científica, a indagação mais detalhada do instituto Simples Nacional justifica-se pelos divergentes conceitos constantes nos preceitos legais que o regem, e entre esses e o ordenamento jurídico preestabelecido. É certo, que por se tratar de uma legislação recente, existem vários pontos a esclarecer e a regulamentar, o que torna de grande valia trabalhos de pesquisa que se proponham a discutir o regime, com o objetivo elucidar as implicações e os efeitos decorrentes desse novo regramento.

A metodologia utilizada valeu-se de pesquisa exploratória do tema por meio do estudo de assuntos transversais, que não tocam o principal, mas que com ele cooperam. Lançou-se mão de abordagens analíticas e qualitativas de conceitos doutrinários interdisciplinares para se chegar ao entendimento do particularismo do objetivo almejado.

Como técnica fez-se uso de pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos e revistas especializadas em matéria tributária, bem como na legislação pertinente,⁴ com registro de seus conteúdos por meio de fichamentos e resumos, de forma a facilitar a comparação entre pontos de vista

⁴ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Lei Complementar 123/2006, CTN, , Lei Complementar 87/1996, Lei Complementar 116/2003, Decreto nº 6.019/2007, Resolução CGSN nº 01/2007, Resolução CGSN nº 11/2007, Resolução CGSN nº 30/2008.

de doutrinadores e estudiosos, e os dispositivos legais, bem como a classificação da natureza jurídica de alguns institutos característicos do Simples Nacional.

O presente trabalho foi segmentado em quatro partes visando abarcar assuntos que dizem respeito a como harmonizar as modificações introduzidas pela sistemática simplificada à estrutura das normas de incidência tributária dos tributos nela incluídos, ao tratamento favorecido, à mitigação da competência legislativa dos entes instituidores originários dos tributos, à simplificação e ao tratamento jurídico diferenciado, respeitados os Princípios Constitucionais, e demais limitações constitucionais.

2. O Simples Nacional

2.1 Análise do Cenário

A diretriz que impõe tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas está presente na atual Constituição Federal brasileira desde sua promulgação.

Partindo daí a União, quase todos os Estados, o Distrito Federal e vários Municípios promulgaram leis com o mesmo objetivo: dispensar o tal tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Atualmente, a República Federativa do Brasil constitui-se da União, de 26 estados, do Distrito Federal e de 5.560 municípios, cada um com legislações próprias sobre tributos constitucionalmente determinados como de

sua competência privativa (NAYLOR, 2008).⁵

De acordo com levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, desde a entrada em vigor da Constituição de 1988 (5 de outubro) foram expedidas 4,15 milhões de normas, sendo 249.124 normas tributárias, o que representa aproximadamente 6% do total das normas criadas no país nesse período. Dessas normas tributárias 28.591 são de âmbito federal (11,5% do total das normas tributárias), 83.516 de esferas estaduais (33,5% do total das normas tributárias) e 137.017 de âmbitos municipais (55% do total das normas tributárias) (AMARAL, 2010).⁶

Ainda sob a mesma ótica, observe-se as informações divulgadas pelo PORTAL TRIBUTÁRIO EDITORA⁷ ao apresenta uma Relação Atualizada e Revisada em 15/12/2011 dos 86 tributos que fazem parte da carga tributária brasileira atual.

A propósito desse quadro, Rezende (2006, p.5) diz que: “não se trata apenas do volume da legislação, mas igualmente das marchas e contramarchas nas regras que dispõem sobre matéria fiscal” e ainda pondera:

É inegável que, pela sua própria natureza, as leis fiscais não podem ter a mesma estabilidade das leis civis e comerciais. Mas o ritmo em que as normas fiscais são expedidas (leis, medidas provisórias, decretos, atos normativos de diversos matizes) torna o conhecimento de seu conteúdo uma verdadeira

⁵ NAYLOR, Carlos Mauro. **Fundamentos constitucionais do Simples Nacional**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1848, 23 jul 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11529>>. Acessado em: 14 set 2011.

⁶ AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; STEINBRUCH, Fernando; AMARAL, Letícia M. Fernandes do. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 22 anos da constituição federal de 1988**. 2010. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13873/187.doc?PHPSESSID=d31be7280574d607f53f3e37d7be3531>. Acessado em 28 jul 2011.

⁷ Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>

gincana para o contribuinte [...].⁸

Assim, apesar dos esforços das administrações tributárias no sentido de implementar o preceito constitucional, a profusão de leis e regulamentos a que o contribuinte tinha de se submeter dificultava e até mesmo inviabilizava a formalização de pequenos negócios no país.

2.2 A Lei Complementar 123/2006

Usando o poder constitucional derivado o legislador, por meio da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, trouxe para o sistema tributário nacional a previsão de forma expressa para a instituição de um regime especial unificado de arrecadação, por intermédio de lei complementar, conforme se segue:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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

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

⁸ Rezende, Cordocet. **Pandemônio Tributário**, 2006. Disponível em: <http://www.marcoscintra.org/2010/download/Cordocet_Pandemônio_Tribut%C3%A1rio.pdf>. Acessado em 15 jul 2011.

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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

Como se vê, o artigo transcrito disciplina com minúcias o conteúdo possível da lei complementar instituidora do regime tributário especial. A LC n. 123/2006, daí oriunda, não só vincula todos os entes da Federação, como também define o tratamento diferenciado e favorecido às empresas de pequeno porte e às microempresas, e, além disso, concebe um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições lá elencados, envolvendo as três esferas de poder, nos exatos termos do parágrafo único do art. 146 (CAMPOS, 2009).⁹

Afirma Marins (2207, p. 79) que o conjunto de dispositivos do art. 146, além de fundamentar a LC 123/2006,¹⁰

condiciona e limita a validade formal e material do Simples Nacional [...] Condiciona e limita formalmente ao exigir que o veículo legislativo para a instituição do sistema seja a lei complementar. Condiciona e limita materialmente ao definir o conteúdo possível dessa lei.

Mais adiante acrescenta que diversos são os efeitos jurídicos que advêm dessa opção do legislador constitucional e salienta

⁹ CAMPOS, Mário Hermes Soares. O “Simples Nacional” como imposto único incidente sobre a renda e consumo das microempresas e das empresas de pequeno porte no Brasil. Nova Lima, 2009. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/mariohermesosimplesnacionalcomoimpostounicosobrerendaconsumomicroempresa sempresaspequenaportebrazil.pdf>> Acessado em: 05 set 2011.

¹⁰ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. Simples Nacional: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

[...] em primeiro lugar porque, a priori, seu status na ordem jurídica é o de norma geral em matéria de legislação tributária. Logo, a lei do Simples Nacional não é apenas legislação federal, mas **Estatuto Nacional** do regime Tributário especial, com o mesmo status hierárquico do CTN – Código Tributário Nacional [...]. (grifo meu)

O autor ainda pondera que o CTN continua integralmente válido para todos os contribuintes fora do regime do Simples Nacional, enquanto esse só é válido para os contribuintes optantes, e, em caso de conflito, a Lei do Simples Nacional automaticamente derroga o CTN pelo critério da posteridade e da especialidade.

Portanto o uso de lei complementar, no caso em tela, atende ao comando constitucional; no entanto, a sua condição de norma geral é uma condição material referente ao seu conteúdo e não uma condição meramente formal decorrente do veículo legislativo utilizado (CAMPOS, 2009)¹¹.

Não se pode deixar de observar que o conjunto normativo que criou o Simples Nacional contemplou também normas formais e processuais para compor o instrumental necessário às Administrações Tributárias levarem a bom termo a complexa gestão de um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições.

Tais matérias trazidas pela LC 123/2006, que não são reservadas constitucionalmente à lei complementar, poderão ser alteradas por lei ordinária como expressamente prevê seu art. 86:

Art. 86. As matérias tratadas nesta Lei Complementar que não sejam reservadas constitucionalmente a lei complementar poderão ser objeto de alteração por lei ordinária.

2.3 O Simples e os Princípios Constitucionais

¹¹ CAMPOS, Mário Hermes Soares. op. cit.

Os dispositivos inseridos pela EC nº 42/2003, no art. 146 da CF/88, que ampliaram o escopo das matérias a serem tratadas por lei complementar, possibilitaram a concretização do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, permitindo inclusive a instituição de regime unificado de arrecadação de tributos federais, estaduais e municipais (art. 146, III, d e parágrafo único).

Aqui se percebe claramente o papel do legislador atuando como constituinte derivado, em defesa dos interesses da Federação; e também a atuação da União, representando o Estado Federado, desempenhando função equalizadora e redistributiva. Todos envidando esforços para dar cumprimento à missão constitucional de redução das desigualdades espaciais e sociais, aos fundamentos da República (estabelecidos no art. 1º), aos objetivos fundamentais (previstos no art. 3º), aos princípios constitucionais (dispersos em todo o texto da Constituição Federal de 1988) e, mais especificamente, aos previstos no arts. 170 e 179.

As referidas modificações promovidas na Constituição tornaram inquestionável o incentivo às micro e pequenas empresas como critério legítimo para o estabelecimento de tratamento diferenciado em matéria tributária, não implicando violação à isonomia (PAULSEN, 2010, p. 88).¹²

Humberto Ávila (2010, p. 143) afirma que a LC 123/2003 visa atender à necessidade de aparelhar o Estado com instrumentos jurídicos capazes de atender a dois objetivos:

¹² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

[...] em primeiro lugar, implementar a justiça tributária por meio da consideração da capacidade contributiva, presumidamente menor quando se trata de microempresa e empresa de pequeno porte [...]. Em segundo lugar, implementar finalidades extrafiscais de desenvolvimento de setores e atividades não devidamente desenvolvidas”.¹³

Mesmo em uma análise superficial dos anexos à LC123 se pode perceber o atendimento de princípios constitucionais como os da isonomia, da capacidade contributiva, da progressividade e da proporcionalidade, senão vejamos:

Nas primeiras quatro faixas do anexo I da LC 123 (ANEXO II), observa-se que na medida em que o faturamento da empresa aumenta a alíquota a ser aplicada aumenta. Assim temos que quem tem maior capacidade contributiva (maior receita bruta) paga valores proporcionalmente maiores, não só em decorrência do aumento da base de cálculo como também em decorrência dos progressivos aumentos que sofrem as alíquotas. Essa é uma abordagem que pode ser estendida para os outros anexos, pois se comportam todos de maneira idêntica.

Em um entendimento mais voltado para os direitos do contribuinte Pavani (2007) atesta que o

[...] SIMPLES é uma alternativa de tributação, uma opção às microempresas e empresas de pequeno porte de escolher por esse tipo de pagamento de tributos. De maneira simplificada, as microempresas recolherão seus impostos e contribuições, perante a simplificação de um documento único de arrecadação, reduzindo em muito, a burocracia.¹⁴

¹³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed.. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁴ PAVANI, Otávio; VINHA, Thiago Degelo. Justiça Social e Igualdade: tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. *Hórus – Revista de Humanidades e Ciências Sociais Aplicadas*, Ourinhos/SP, Nº 05, 2007. Disponível em <<http://www.faesd.edu.br/horusjr/atigos/ano2/Artigo05.pdf>>. Acessado em: 15 set 2011.

Adentrando um pouco mais nesse entendimento, Costa (2007, p 264-265) diz que a LC 123/2006 aperfeiçoa a simplificação adotada anteriormente – Simples Federal – mantendo algumas de suas características, tais como ser

[...] opcional ao contribuinte que atenda às condições estabelecidas, consigna alguma renúncia ao gravame da capacidade contributiva efetiva, que seria auferida mediante manifestações individualmente consideradas, dispensando o pagamento de certas contribuições. Ainda institui o pagamento único mensal e reduz a quantidade de deveres instrumentais tributários que lhes seriam exigidos pelo sistema padrão [...].¹⁵

A autora, destaca também dentre os instrumentos facilitadores para o contribuinte, a redução das obrigações acessórias por meio do recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de impostos e contribuições de competência da União, Estados e Municípios. Mais à frente, a autora argumenta que o Simples Nacional pode ser considerado como “exemplo de adequado emprego da praticabilidade tributária, a significar as situações nas quais tal diretriz foi devidamente aplicada, uma vez que refletem o respeito aos direitos do contribuinte”.

O confronto da sistemática de tributação estabelecida pela LC 123/2006 com o princípio federativo é um tema tormentoso.

Para solucionar o problema o legislador inovou, e utilizou como um dos principais mecanismos desse instituto jurídico-administrativo a mitigação da competência legislativa dos entes federados, no que tange aos oito tributos abrangidos pela sistemática do regime simplificado e arrecadados das empresas optantes. Contudo, a inovação não pode ser encarada como uma

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária – Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo – Malheiros Editores, 2007.

mitigação de competência simplesmente, na verdade essa construção retrata um rearranjo do pacto federativo nacional, que traz alterações no delineamento dos limites de competência dos entes federados.

Sobre a matéria, Santiago (2011, P. 42-44) relata que na sistemática do Simples Nacional a União “não pode legislar de forma unilateral sobre qualquer aspecto da hipótese de incidência tributária no tange aos tributos abrangidos [...]”, e ainda que os Estados, Distrito Federal e Municípios, com menores restrições, podem, dentre outras prerrogativas, “estabelecer valores fixos mensais para o recolhimento” e “conceder isenções, ou reduções” do ICMS e do ISS; contudo, “não podem, a exemplo da União, alterar qualquer aspecto relativo à hipótese de incidência tributária, incluídos aspectos relacionados à base de cálculo e alíquota”.¹⁶

O que se assiste é a adaptação da Constituição às atuais demandas da sociedade. Segundo Elali, é indispensável admitir que possa haver, resguardados os direitos e garantias fundamentais e a estrutura republicana, modificações no texto constitucional que garantam a adequação da “forma de governo a um método mais eficiente”, de modo a viabilizar,

[...] dentre outros objetivos, a extinção de problemas como a ‘guerra fiscal’, (grifo do autor) a manutenção de programas de ajuste fiscal e o desenvolvimento de políticas econômicas nacionais, com o fim principal de se reduzir desigualdades regionais e problemas sociais.¹⁷

Um dos aspectos do questionamento, pautado na ameaça à autonomia dos entes federados, seria a possível retenção do valor arrecadado pelo ente

¹⁶ SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

¹⁷ ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

centralizador. Tal dúvida não prosperou, conforme estabelecido pela Resolução CGSN nº 11/2007, o montante arrecadado é partilhado diretamente pela Instituição Financeira Centralizadora (papel desempenhado hoje pelo Banco do Brasil), sem intermediários, de acordo com as informações do código de barras do DAS sobre os respectivos valores devidos. Não há qualquer retenção dos valores arrecadados e os prazos de repasse são exíguos, de maneira que o Simples Nacional não causa qualquer prejuízo aos entes federados.

Ainda com referência à autonomia, não se pode olvidar que o regime especial para as empresas optantes pelo Simples Nacional, embora nacional, se torna obrigatório apenas para as empresas optantes as demais permanecem sendo tributadas pelo sistema geral e obrigatório. A Lei Complementar enumera, em caráter exaustivo, os impostos e contribuições alcançados pelo regime unificado de arrecadação, e, mesmo prescrevendo algumas exceções, estabelece que, residualmente, todo tributo que não estiver expressamente abrangido pelo sistema deve, se incidir, ser recolhido na forma geral (MARINS, 2007; SANTIAGO, 2011).¹⁸

Portanto, independentemente das inúmeras vozes que afirmam a inconstitucionalidade da própria EC n.42/2003, bem como da LC123/2006, para fins desse estudo presumir-se-á a concordância desses normativos com a Norma Fundamental brasileira.

2.4 Características Conceituais do Simples Nacional

Observa Marins¹⁹ que o Simples Nacional é um instituto polifacetado,

¹⁸ SANTIAGO, Silas, op.cit. e MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. op. cit.

¹⁹ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. op. cit., p. 68.

de natureza bastante complexa e inédito no ordenamento jurídico nacional, definindo-o da seguinte maneira:

Regime especial de tributação por estimação objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições da competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de garantir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório (MARINS E BERTOLDI, 2007, P. 68).

Já Ricardo Alexandre, define o Simples Nacional como “um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do País.”.²⁰

Pode-se afirmar que o Simples Nacional é um regime tributário especial, já que excepciona o geral, e não se aplica a todo o universo de pessoas jurídicas de direito privado nacional; tem o propósito de operacionalizar, na área fiscal, os princípios de tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, e não se restringe apenas à desoneração financeira dos contribuintes, mas também a simplificação administrativa, tanto para os contribuintes quanto para os entes tributantes.

Da leitura dos conceitos e observações acima, infere-se que existem características que particularizam e definem o regime, tais elementos chegam a se constituir em princípios norteadores das ações das Administrações Tributárias na operação do sistema, configurando um microssistema tributário inserido no sistema tributário geral.

²⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4 ed. São Paulo: Método, 2010, p. 664.

Para gerir o sistema fiscal diferenciado de tributação a Lei Complementar estatuiu o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), como órgão colegiado ligado ao Ministério da Fazenda, composto por quatro representantes da Receita Federal do Brasil, dois representantes dos Estados e dois representantes dos Municípios.

Esse órgão tem competência regulamentar de caráter infralegal e os atos por ele editados subordinam contribuintes e administrações tributárias de todo o país, exercendo assim a administração em nível estratégico de todo o regime.

Nesse sentido, pode-se entender o excerto abaixo transcrito, no qual Santiago afirma que a gestão do sistema é compartilhada e “limita-se à regulamentação e especificação conjunta das soluções a serem aplicadas”, frisando que as decisões tomadas são resultado de deliberações tomadas por quórum privilegiado; e que são as Administrações Tributárias quem efetivamente:

- a) autorizam empresas a optar pelo regime, por meio do mecanismo de deferimento dos pedidos de opção;
- b) praticam atos de ofício de inclusão e exclusão de empresas;
- c) efetuam cobrança administrativa dos valores declarados e não pagos;
- d) fiscalizam empresas para verificar o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias;
- e) conduzem o contencioso administrativo relativo aos processos de indeferimento de opção, exclusão de empresas e de ações fiscais.²¹

Quanto aos mecanismos estabelecidos pelo legislador para operacionalização do regime, alguns merecem maior destaque: cálculos para determinação da base de cálculo, definição das alíquotas, documento único de arrecadação, sistema unificado de fiscalização e lançamento e cobrança.

²¹ SANTIAGO, Silas, op.cit., p. 27.

A apuração unificada de oito tributos associada à multiplicidade de atividades empresariais deu origem ao complexo regime jurídico para determinação da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis, previsto pelo art.18 da LC123/2006.

Sobre as dificuldades referentes aos cálculos para determinação da receita bruta Santiago pondera que o próprio legislador considerou que, de fato, ficaria praticamente impossível apurar os valores devidos sem um sistema eletrônico tanta complexidade há que no §15 do art.18 da LC n.123/2006 constou o seguinte: '§15. Será disponibilizado sistema eletrônico para realização do cálculo do valor mensal devido referente ao Simples Nacional'.²²

Dificuldades à parte, para o regime jurídico em tela a receita bruta abrange apenas os valores correspondentes a receitas operacionais (resultante da venda de mercadoria, de serviços ou decorrentes de locação de bens móveis), que deve ser apurada mensalmente de acordo com o critério de caixa (receitas recebidas no mês) ou de competência (receitas auferidas no mês), observando que o contribuinte fará a opção do critério que obedecerá e tal opção é, de modo geral, irretratável durante todo o ano calendário.

A escolha da receita bruta como parâmetro definidor da base de cálculo do valor devido segue o mecanismo da estimação objetiva como indicador da capacidade contributiva. Essa foi uma opção do legislador nacional que não está sozinha no mundo, alguns países, como a Argentina e a Espanha, adotam método semelhante, porém com a utilização de outros parâmetros econômicos.

As alíquotas têm por base a receita bruta dos últimos doze meses, anteriores ao do período de apuração, independentemente do ano calendário.

²² SANTIAGO, Silas, op.cit., p. 147.

A receita deverá corresponder a uma das quatro atividades previstas nas tabelas anexas à LC 123/2006: tabela I – comércio; tabela II – indústria; tabela III – serviços e locação de bens móveis; tabela IV – serviços. É possível que um mesmo contribuinte aufera receitas que se enquadrem em mais de uma tabela, mas o aplicativo está preparado para efetuar esse cálculo.

Deve ser observado ainda, que para a apuração da receita bruta, a depender da atividade econômica que lhe deu origem, existem regras específicas que devem ser respeitadas, tais como as referentes à exportação, às atividades de locação de bens móveis ou às atividades de prestação de serviços.

A alíquota é única para cada faixa de receita bruta, todavia é particionada entre os tributos abrangidos. Para análise, abaixo transcreve-se a última faixa do Anexo I da Lei Complementar 123/2006:

ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 (vigência: 01/01/2012)

(Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51 %	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61 %	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

FONTE:RFB

Assim, nessa última faixa de receita bruta, a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo é igual a 11,61%, desses 0,54% destina-se ao IRPJ; 0,54% à CSLL; 1,64% à COFIS; 0,38% ao PIS/PASEP; 4,60% à CPP; e, 3,95 % ao ICMS. Observando-se que não existe parcela destinada à ISS, pois essa tabela refere-se à atividade de comércio, sobre a qual esse imposto não incide.

Realizada a apuração, o sistema eletrônico emitirá o documento de arrecadação do Simples Nacional (DAS) que, conforme disposto no art. 15 da

Resolução CGSN nº 11/2007, conterá um o código de barras com as informações dos valores devidos a cada ente federado.

Por conseguinte, no polo passivo temos pessoas jurídicas optantes pelo regime e no polo ativo, segundo Silas Santiago (2011), têm-se um “consórcio de entes”, já que os valores arrecadados se referem a tributos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.²³

A Lei Complementar nº 123/2006, em seu art. 33, conferiu a todos os legitimados a atribuição de fiscalizar o cumprimento de todas as obrigações tributárias principais, independentemente do tributo a que estas se refiram prestigiando a cooperação entre os entes federados.

O tema foi regulamentado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional por meio da Resolução CGSN nº 30, de 07 de fevereiro de 2008, que além da possibilidade de uma atuação integrada dos diversos entes com vistas à consecução do cumprimento das obrigações tributárias. Também estabeleceu procedimentos por meio da utilização de sistema eletrônico, a ser disponibilizado no portal do Simples de maneira que todos os sujeitos ativos tenham acesso às mesmas informações, evitando com isso que o contribuinte seja alvo de repetidas atividades de fiscalização.

Com o uso intensivo de soluções tecnológicas e de regulamentação decorrentes de acordos preliminares entre as Administrações Tributárias dos entes federativos, os tributos abrangidos pelo regime passam a ser disciplinados de forma homogênea pelos entes subnacionais, cujas atuações concorrentes nas funções de fiscalização, lançamento e arrecadação possibilita que qualquer ente tributante possa movimentar seu aparelho administrativo em

²³ SANTIAGO, Silas , op.cit.

face do contribuinte, com relação à totalidade do tributo devido pelo optante.

James Marins e Marcelo M. Bertoldi afirmam que

[...] o Simples Nacional intenta criar um subsistema de direito tributário formal, que corresponda a um conjunto de normas mobilizantes unificadoras dos procedimentos e que disciplinem a fiscalização, a formalização (lançamento) e a cobrança administrativa do crédito ali gerado [...].²⁴

Inegavelmente, alguns dispositivos da Lei Complementar podem ter sua constitucionalidade questionada, contudo, ainda segundo Marins (2007), tais inconstitucionalidades são pontuais e não comprometem o regime como um todo, devendo ser enfrentadas de forma específica e individualizadas pelas Administrações Tributárias e pelo poder Legislativo.

3. Conclusões

Conforme dados, extraídos dos sistemas gerenciais da Secretaria Executiva do CGSN, em 31/12/2011 existiam 5.703.000 contribuintes optantes pelo Simples Nacional (incluindo os enquadrados na sistemática voltada para os empreendedores individuais, que representam cerca de 1.830.000 desses contribuintes), em contrapartida dos 2.831.000 contribuintes existentes em 31/12/2007.²⁵

Diante dessas informações, observa-se um incremento no número de optantes de 136,81% em 04 anos, o que leva a crer que os mecanismos de simplificação da tributação implementados junto com a política de favorecimento e diferenciação das ME e EPP vem alcançando seus objetivos,

²⁴ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. op. cit., p. 72.

²⁵ Dados obtidos de apresentação realizada pelo Secretário-executivo do Simples Nacional para delegação da Tanzânia em 07/12/2011.

incentivando e fomentando a formalização dos pequenos negócios no país.

Como resultado da análises acima se pode perceber que a Constituição não autorizou a instituição de um novo tributo pela União, tampouco definiu nova situação fática como fato tributável, mas apenas possibilitou a concretização do princípio do favorecimento e diferenciação no tratamento das microempresas e empresas de pequeno porte por meio da instituição de regime único de arrecadação dos tributos de três entes tributantes. Tal autorização constitucional, expressamente, prevê a criação do regime por meio de lei complementar, o que lhe confere a característica de Lei Nacional em razão da matéria e da forma, não se confundindo com o exercício da competência tributária privativa ou residual da União, como um dos entes federados.

Daí infere-se que os valores arrecadados não configuram um novo tributo, são apenas valores arrecadados de maneira diferenciada e unificada de tributos já existentes, instituídos e praticados pelos entes tributantes.

Com o Estatuto do Simples Nacional, o legislador promoveu um corte preciso no Sistema Tributário Nacional, inserindo aí um grupo de normativos e procedimentos de natureza especial, porque excepciona parcialmente o regime geral, aplicável apenas aos tributos especificados pela lei e às empresas que preencherem os requisitos legais e optarem pela sistemática de tributação assim estabelecida.

A maior parte dos mecanismos empregados pela Lei Geral da ME e EPP, tais como: o deslocamento da base de cálculo; o compartilhamento de informações entre os Fiscos nacionais; adoção de soluções, decisões e

regulamentações compartilhadas e consensuais, já são mecanismos conhecidos e utilizados em diversas outras situações.

Assim, além da agregação da arrecadação de tributos dos três níveis de poder, a grande inovação trazida é a maneira inédita de agrupar, de relacionar e estruturar institutos já conhecidos.

Em decorrência, são prescritos o modo e os limites materiais, formais e processuais da aplicabilidade do regime, que assume o esboço de um microssistema tributário. O qual, no entanto, não opera em separado do regime geral.

Nesse sentido, a própria lei diz quais os tributos abrangidos pelo regime, lista exceções parciais, faz referência aos tributos não abrangidos. E ainda, estabelece de forma expressa que residualmente todo tributo que não estiver abrangido pelo sistema deve ser recolhido pela forma geral.

Portanto, a conclusão decorrente desta análise é que o Simples Nacional assume a natureza jurídica de um subsistema tributário, especial e opcional, inserido no Sistema Tributário Nacional, mas não substitutivo desse sistema geral e obrigatório.

Por fim, considerando-se que além da arrecadação dos oito tributos envolvidos no regime, também foi incluída a possibilidade da unificação da fiscalização e do lançamento, o regime estabelecido pela lei do Simples Nacional extrapola o conteúdo de sistema unificado de arrecadação de tributos.

A regulamentação desse assunto foi deixada a cargo do CGSN, que com base nesse fundamento legal editou a Resolução CGSN nº 30, de 7 de fevereiro de 2008 dispondo sobre os procedimentos de fiscalização,

lançamento e contencioso administrativo relativos ao Simples Nacional; possibilitando aos entes tributantes atuarem concorrentemente nessas funções de modo que qualquer deles possa movimentar seu aparelho administrativo com relação à totalidade do tributo devido pelo optante.

Esses instrumentos ainda estão em fase de implantação, contudo, têm-se avançado no sentido de viabilizar uma solução tecnológica que atenda aos normativos legais e agasalhe os diversos interesses dos três níveis de governo da federação.

Assim, diante da dimensão restritiva do conceito de arrecadação, dos aspectos acima destacados e sob a ótica dos institutos e práticas tributárias do ordenamento jurídico positivado chega-se ao entendimento de que melhor adequação se conseguiria com a utilização da expressão mais abrangente regime especial unificado e compartilhado de administração de tributos, ao invés de regime especial unificado de administração de tributos.

4. Referências

ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibeles. **Federalismo e políticas públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil**. Disponível em: <http://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/9716215_02_pretexto.pdf>. Acesso em 26 set 2011.

AGÊNCIA SEBRAE DE NOTÍCIAS. **Micro e pequenas geram 67% dos empregos em abril, 2011-05-22**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/integra_noticia?noticia=11923984>. Acesso em 27 jul 2011.

ALBUQUERQUE, Marcos Cintra C. **A verdade sobre o imposto único**. São Paulo: LCTE, 2003. Disponível em: <http://www.marcoscintra.org/2010/download/livro_A_verdade_sobre_o_IU.pdf>. Acesso em 07 out 2011.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4 ed. São Paulo:

Método, 2010.

AMARAL FILHO, Jair. **Federalismo brasileiro e sua nova tendência de recentralização**. Fortaleza, 2004. Disponível em: <<http://conteudo.ceara.gov.br/conteudo/aplicacao/sdlr/desenvurbano/gerados/f1texto.pdf>>. Acesso em: 05 out 2011.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; STEINBRUCH, Fernando; AMARAL, Letícia M. Fernandes do. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 22 anos da constituição federal de 1988**. 2010. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13873/187.doc?PHPSESSID=d31be7280574d607f53f3e37d7be3531>. Acesso em 28 jul 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDERSON, George. **Federalismo: uma introdução**. Tradução, Ewandro Magalhães Jr, Fátima Guerreiro. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

ARAUJO, Érika Amorim. **Análise das contribuições sociais no Brasil**. CEPAL, Outubro 2005. Disponível em: <<http://www.cepal.org/publicaciones/xml/6/24456/LCBRSR158ContribuicoesSociaisErika.pdf>>. Acessado em: 20/08/2011

ARAÚJO, Luis Carlos de; SILVA, Wilson Pocidonio da. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, n. 34, 2009. **Fato gerador das contribuições sociais**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/36197/fato_gerador_contribuicao_c3a7c3b5es_araujo.pdf?sequence=1>. Acessado em 25/08/2011.

ARRETCHE, Marta T. S. Revista Brasileira de Ciências Sociais, n. 40, junho de 1999. **"Políticas sociais no Brasil: descentralização em um Estado federativo"**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v14n40/1712.pdf>> Acessado em: 27/09/2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6 ed., 12 tiragem. São Paulo, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**, 2. ed. São Paulo, Malheiros, 2003.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do federalismo**. Belo Horizonte. FUMARC; UCMG, 1982.

BARBOSA, Fernando de Holanda (coordenador). **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária**. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>> Acesso em 26 set 2011.

BARRAL, Welber. **Desenvolvimento e sistema jurídico: lições de experiências passadas**. Disponível em: <<http://www.journal.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15189/13814>>. Acesso em 10 set 2011.

BARREINHAS, Robinson Sakiyama. **Inconstitucionalidade do "Supersimples"**. Disponível em: <<http://www.sindafsp.org.br/arquivos/InconstSuperSimples.pdf>> Acesso em 20 set 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2 ed. São Paulo: Lejus.1999.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERTASSO, Sandro César Ramos. Revista Unitoledo, 2010. **A importância socioeconômica do micro e pequeno empreendedor no contexto Brasileiro**. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/view/2274/1857>> Acesso em: 20 set 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 12 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. **Curso de direito constitucional**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984

_____. Marcos Juruena Villela. **O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acessado em: 27/07/2011.

BOSCHETTI, Lílian, JUAREZ, Everson José. **Simples Nacional: um sistema de apuração dos tributos para as micros e pequenas empresas**. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/view/2519/2043>>. Acesso em 05 ago 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/principal.htm. Acesso em 26 jul 2011.

_____. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/Lcp87.htm>> Acesso em 26 jul 2011.

_____. **Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em 26 jul 2011.

_____. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006.** Define as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às ME e EPP no âmbito de todos os entes da Federação. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 05 dez. 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em 20 jul 2011.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 11 jul 2011.

_____. **Lei nº 9.317 de 5 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES e dá outras providências. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 6 dez. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm. Acesso em 23 ago 2011.

_____. **Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999.** Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 06 out. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9841.htm. Acesso em 23 ago 2011.

_____. **Decreto nº 6.019, de 07 de fevereiro de 2007.** Institui o Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 08 fev. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm. Acesso em 23 ago 2011.

_____. **Resolução CGSN nº 11, de 23 de julho de 2007** (Alterada pela

Resolução CGSN nº50/2008).

_____. **Resolução CGSN nº 30, de 07 de fevereiro de 2008**, (alterada pelas Resoluções CGSN de números 32/2008, 40/2008, 50/2008, 68/2009 e 76/2010).

BRITO, Mirella Barros Conceição. Revista eletrônica. Curso de direito Unifacs, n 131(2011). **Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no estado de direito**. Disponível em: <<http://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/1483/1164>>. Acesso em 15 ago 2011.

CAMARGO, Aspásia. Parcerias estratégicas – n. 6 - março/1999. **A reformar os riscos (e os custos) do federalismo incompleto**. Disponível em: <http://seer.cgee.org.br/index.php/parcerias_estrategicas/article/viewFile/63/55> Acesso em 26 ago 2011.

CAMPOS, Mário Hermes Soares. **O “Simples Nacional” como imposto único incidente sobre a renda e consumo das microempresas e das empresas de pequeno porte no Brasil**. Nova Lima, 2009. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/mariohermesosimplesnacionalcomoimpostounicosobrerendaconsumomicroempresasempresaspequenaportebrazil.pdf>> Acesso em 05 set 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. São Paulo, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva 2010.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 5 ed. São Paulo, Quartier Latin, 2009.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8 ed. São Paulo, 2010.

CASSEB, Paulo Adib. **Federalismo: aspectos contemporâneos**. São Paulo: Editora Juarez Oliveira, 1999.

CASTRO, Aldemario Araújo. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30477-31869-1-PB>>. Acesso em 05 ago 2011.

COELHO, Sacha Calmon N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. **A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias**. (p. 9 a 44). *Ágora: Revista Jurídica da FAL*. – v.4, n.4 (2008). / Faculdade de Natal. Curso de Direito da FAL; Núcleo de Pesquisa em Direito da FAL. – Natal: RN Econômico, 2008. Anual Disponível em:

<[http://www.falnatal.com.br/downloads/agora_04_2008 .pdf#page=9](http://www.falnatal.com.br/downloads/agora_04_2008.pdf#page=9)>. Acesso em 05 set 2011.

COSTA, Eder Dion de Paula. **Revista da faculdade de direito da universidade federal do paraná** Vol. 37, No 0 (2002). Considerações sobre o sistema jurídico. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1772/1469>>. Acesso em 28 jul 2011.

COSTA, José Ivandir da Silva. **Simples Nacional: novo modelo de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/8021/1420834.pdf?sequence=1x>>. Acesso em 20 set 2011.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária – Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CUNHA, Carlos Renato. **O simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária**. Dissertação(mestrado) –Universidade Federal do Paraná, 2010. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080/dspace/bitstream/handle/1884/23459/Microsoft%20Word%20%20trabalho%20total%20com%20correcoes%20texto.pdf?sequence=1>>. Acesso em 05 jul 2011.

_____. **O Simples Nacional: reflexões sobre a tensão entre o argumento do fomento econ mico, o interesse arrecadat rio e a necessidade de respeito   Constituição Federal**. Londrina, 2007. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/226.pdf> > Acessado em: 20/09/2011.

DUPAS, Gilberto. **A lógica econ mica global e a revisão do Welfare State: a urgência de um novo pacto**. Estud. av. vol.12 no.33 São Paulo May/Aug. 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40141998000200013&script=sci_arttext>. Acesso em 23 dez 2011.

ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 36 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FLORES, Felipe de Pelegrini. **Substituição tributária progressiva do ICMS e o Simples Nacional**. Florianópolis, 2009. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33800-44181-1-PB.pdf>> Acesso em 27 jul 2011.

FREITAS, Riany Alves de. Revista MP/MG, Ano II, n. 8, 2007. **Visão crítica sobre o direito**. Disponível em: <<https://aplicacao.mp.mg.gov.br/xmlui/bitstream/handle/>

123456789/770/4.3.1%20A%20insufici%C3%Aancia%20da%20dogm%C3%A1tica%20jur%C3%ADdica.pdf?sequence=1>. Acesso em 27 set 2011.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13 ed., 3 reimpr. 3 ed. São Paulo: Atlas 2007.

GONZÁLES, Leonardo dos Santos. **Microempresa e empresa de pequeno porte no Brasil**. Franca: SP. Unesp, 2007. Disponível em: http://www.franca.unesp.br/Leonardo_dos_Santos_Gonzales.pdf. Acesso em 12 set 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Coordenador. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: 2001.

GUERRA, Luiz Antonio. **Lei geral da microempresa e da empresa de pequeno porte: desoneração da produção – sistema supersimples (sistema único de recolhimento de tributos)**: Acessos diferenciados ao mercado e ao crédito. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/9839/Lei_Geral_Microempresa.pdf?sequence=2>. Acesso em 17 jul 2011.

HORTA, Raul Machado. REVISTA DO LEGISLATIVO jan-mar/99. **As novas tendências do federalismo e seus reflexos na Constituição brasileira de 1988** Disponível em: <http://www.almg.gov.br/opencms/export/sites/default/consulte/publicacoes_assembleia/periodicas/revistas/arquivos/pdfs/25/raul25.pdf>. Acesso em 25 set 2011.

INDRIUNAS, Luís. **Como funciona a lei geral para micros e pequenas empresas**. São Paulo: maio 2007. Disponível em: <<http://empresasefinancas.hsw.uol.com.br/lei-geral-para-micro-e-pequenas-empresas.htm>>. Acesso em 15 set 2011.

ISMAEL, Ricardo. **Os Contornos do Federalismo Cooperativo Brasileiro na Constituição de 1988**. 2010. Disponível em: <http://www.encontro2010.rj.anpuh.org/resources/anais/8/1276614209_ARQUIVO_ANPUHRio.ArtigoCompletoRicardoIsmaelJUNHORioRJ2010.1.pdf>. Acesso em 25 set 2011.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho/coordenadores. **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Revista Jus Vigilantibus, Quarta-feira, 25 de março de 2009. **Jurisdição constitucional e federalismo**. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/38872>>. Acesso em 27 set 2011.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: forense, 2010.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas**. 11 ed., 3 reimpr. São Paulo: 2010.

MEIRA, Liziane Angelotti. **PRINCÍPIO DO FEDERALISMO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**. 2010. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20100919180216.pdf>. Acesso em 27 set 2011.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24 ed., 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

NAYLOR, Carlos Mauro. **Fundamentos constitucionais do Simples Nacional**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1848, 23 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11529>>. Acesso em 14 set 2011.

PASQUALINI, Alexandre. Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região, v. 7, n. 4, PP. 95 a 109, out./dez. 1995. **Sobre a interpretação sistemática do direito**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/22178/interpretacao_sistematica_direito.pdf?sequence=1>. Acesso em 07 ago 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

PAVANI, Otávio; VINHA, Thiago Degelo. **Justiça Social e Igualdade: tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte**. Hórus – Revista de Humanidades e Ciências Sociais Aplicadas, Ourinhos/SP, Nº 05, 2007. Disponível em <http://www.faes0.edu.br/horusjr/atigos/ano2/Artigo05.pdf>. Acesso em 15 set 2011.

PORTAL TRIBUTÁRIO EDITORA, 2009, Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em 18 dez 2011.

RAMOS, Adriano Maia Gomes de Almeida, **A inconstitucionalidade do impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional de microempresas ou empresas de pequeno porte com pendências**

tributárias previdenciárias. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://bdm.bce.unb.br/bitstream/10483/1894/1/2011AdrianoMaiaGomesdeAlmeidaRamos.pdf>> Acesso em 20 set 2011.

Rezende, Cordocet. **Pandemônio Tributário.** 2006. Disponível em: <http://www.marcoscintra.org/2010/download/Cordocet_Pandemônio_Tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em 15 jul 2011.

RODDEN, Jonathan. Rev. Sociol. Polít., Curitiba, 24, p. 9-27, jun. 2005. **Federalismo e descentralização em perspectiva comparada: sobre significados e medidas.** Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n24/a03n24.pdf>>. Acessado em 27 set 2011.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Cláudio. Informativo Jurídico Biblioteca Min. Oscar Saraiva, v. 4, p.1-67. **O Código Tributário Nacional como elemento de estabilização do direito tributário.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/publicacao seriada/index.php/informativo/article/view/122/118>> Acessado em 27 ago 2011

SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. **O federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões.** 1999. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/229987/Serra%20e%20Afonso.pdf>>. Acessado em 27 ago 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 24 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado: novos paradigmas em face da globalização.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOLDATI, Manoelle. **A reforma do sistema tributário e o pacto federativo brasileiro.** Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 640, 9 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6557>>. Acessado em 12 set 2011.

SOUZA, Celina. Rev. Sociol. Polít., Curitiba, 24, p. 105-121, jun. 2005. **Federalismo, desenhos constitucionais e instituições no Brasil pós 1988.** Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n24/a08n24.pdf>>. Acessado em 27 set 2011.

_____. **Redemocratização, federalismo e gasto social no Brasil tendências recentes.** XXIV Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação em Ciências Sociais (ANPOCS). GT03: Estrutura social e desigualdade, Petrópolis, RJ 23-27 outubro de 1999. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/232522/SouzaRedemocratizacao.pdf>> Acesso em: 26 set 2011.

SOUZA, Maria Lúcia Gomes de. **O princípio da legalidade tributária e os direitos fundamentais**. Circulus Revista da Justiça Federal do Amazonas. v.1, n. 1 maio/agosto.2003). Editora da Universidade Federal do Amazonas- EDUA, 2003. Disponível em:

<http://www.am.trf1.gov.br/publicacoes/revistas/circulus/v3_n5_janeiro_junho_2005/miolo_Circulus.pdf#page=77>. Acesso em 28 jul 2011.

TONATTO, Tomas. **Análise comparativa entre as sistemáticas federais de tributação**. Porto Alegre, 2009. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/26263000748806.pdf?sequence=1>>. Acessado em 18 ago 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar**. Revista Eletrônica de Direito do Estado, n. 4 out/nov/dez, 2005. Disponível em: <<http://ebookbrowse.com/gdoc.php?id=27869500&url=4a9752b8213afc667b06cc5ff11df7d8>>. Acesso em 05 ago 2011.

_____. **É possível a criação do IVA no Brasil?** Revista Diálogo Jurídico. Salvador, jan./fev./mar. 2007. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf/possivel_criacao_iva_brasil.pdf>. Acesso em 12 set 2011.

VALENTIM, Marilena Simões. **A guerra fiscal no Brasil: impactos econômicos**. 2002. Disponível em: <http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena_v_14.htm>. Acesso em 12 out 2011.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**, 1998. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0405.pdf>>. Acesso em 05 ago 2011.

VIEIRA, Gabriel Antonio de Abreu. **O federalismo brasileiro na perspectiva da evolução do sistema constitucional tributário**. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2857.pdf>. Acesso em 17 set 2011.

VIEIRA, José Roberto. **A Noção de Sistema no Direito**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR. N. 33, jul. 2000. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1844/1540>>. Acesso em 25 set 2011.

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais**. Derecho & Cambio Social. pp. 1 a17. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1304373366.pdf>>. Acesso em 17 set 2011.

VITTE, Claudete de Castro Silva, **A crise do federalismo brasileiro**. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/raega/article/view/18229/11830>>. Acesso em 23 out 2011.

VIZZOTO, Bianca de Paula. **A defesa das microempresas e empresas de pequeno porte: incentivo ao progresso**. Unesp. Franca – SP, jun. 2006. Disponível em: <http://www.franca.unesp.br/Bianca_de_Paula_Souza_Vizoto.pdf> Acesso em: 17 nov 2011.

ZILVET, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.