

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

ADRIANA LIMA GOMES

**COMPLEXIDADES DO SIMPLES NACIONAL:
CONSTITUCIONALIDADE E A NATUREZA JURÍDICA.**

**SÃO PAULO
2015**

ADRIANA LIMA GOMES

**COMPLEXIDADES DO SIMPLES NACIONAL:
CONSTITUCIONALIDADE E A NATUREZA JURÍDICA.**

Monografia apresentada ao Programa de Especialização em Direito Tributário da PUC-COGAE, como parte dos requisitos para obtenção do título de pós-graduação em Direito Tributário sob orientação da Professora Roberta Bordini Prado Landi.

**São Paulo
2015**

Gomes, Adriana Lima
Complexidades do Simples Nacional:
Constitucionalidade e a Natureza Jurídica.
Adriana Lima Gomes; Orientadora Roberta Bordini
Prado Landi: - São Paulo: PUC-COGEAE, 2015.
fs.:60.

Monografia (Especialização em Direito
Tributário).
Programa de pós-graduação em Direito Tributário.
Área de concentração: Direito Tributário, Direito
Constitucional.

1. Complexidades do Simples Nacional
2. Constitucionalidade. 3. Natureza jurídica.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Adriana Lima Gomes

Complexidades do Simples Nacional: Constitucionalidade e a Natureza Jurídica

Ao Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica – PUC-COGAE, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Área de concentração: Direito Constitucional, Direito Empresarial e Direito Tributário.

Aprovada em: _____/2015

Prof. Roberta Bordini Prado Landi.
Orientadora
Instituição: PUC

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha mãe e ao meu pai (*in memoriam*), por serem essenciais em minha vida e ao Carlos Alberto Santana, meu companheiro, por toda compreensão, dedicação e apoio para a realização dos meus sonhos.

À Professora Roberta Bordini Prado Landi, minha orientadora, que me acompanhou por dois módulos neste período de graduação. E a todos os Professores do Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC - COGEAE pelas valiosas lições ministradas em sala de aula.

RESUMO

A presente pesquisa desenvolve-se no sentido de esclarecer a relevância dos princípios em nosso ordenamento jurídico visando analisar o sistema e as normas a partir de sua estrutura, onde analisaremos o sistema fiscal simplificado nacional conhecido como "Simples Nacional" relacionado a algumas de suas complexidades e sua natureza jurídica. Com foco nas seguintes questões: a) Se a Emenda Constitucional nº 42/2003 é tendente ou não à abolição da forma federativa de Estado ou se a LC nº 123, de 14 de dezembro de 2006, extrapola os limites de competência; b) Se houve ofensa ao princípio da isonomia, devido ao seu tratamento favorecido e diferenciado e c) A natureza jurídica, onde vamos analisar se houve ou não criação de um novo tributo.

Palavra-chave: Simples nacional; natureza jurídica; princípio da igualdade; forma federativa de estado.

ABSTRACT

This research is developed to clarify the relevance of the principles in Brazilian legal system in order to analyze the system itself and the tax rules from its structure, which will analyze the national simplified tax system known as “Simples Nacional” in relation to some of its complexities and its legal nature. Focusing on the following issues: a) If the Constitutional Amendment No. 42/2003 is aimed or not to abolish the federative form of State or the Complementary Law No. 123, of December 14th, 2006, surpasses the limits of competence; b) If there has been breach of the principle of equality because of its favored and differential treatment c) the legal nature, where we analyze whether or not creating a new tax.

Keyword: Simple Nacional; legal nature; principle of equality; State Federative form.

SUMÁRIO

Resumo	06
Abstract	07
Introdução	09
1. Ordenamento Jurídico: sistema, norma e princípio	11
1.1. Sistema	11
1.2. Norma	15
1.3. Princípio	16
2. Breve histórico do Simples Nacional e a Constituição de 1988	19
2.1. A EC nº 42/2003 é tendente à abolição da forma federativa de Estado?.....	22
2.2. Tratamento Diferenciado e Favorecido	27
2.2.1. O Tratamento diferenciado e favorecido fere algum princípio?	30
3. Simples Nacional: definição e natureza jurídica	38
3.1. Conceito de tributo	39
3.1.1. Espécies de tributo	42
3.1.1.a. Impostos	44
3.1.1.b. Taxas	45
3.1.1.c. Contribuições de Melhoria	46
3.1.1.d. Empréstimos Compulsórios	47
3.1.1.e. Contribuições	48
3.2. Análise da Natureza Jurídica verificando se houve ou não um novo tributo	49
Conclusão	54
Bibliografia	56

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o objetivo de analisar o Simples Nacional que substituiu o Simples Federal apontando suas algumas discussões com relação à sua constitucionalidade.

O instituto do Simples Nacional não passa de uma sistemática simplificada de recolhimento de tributos, que tem como desafio conciliar a estrutura das normas de incidência tributária dos tributos com a observância dos princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, e a vinculação do ICMS e do ISS ao simples nacional e o princípio federativo.

Para que possamos analisar o Simples Nacional e suas complexidades e sua natureza jurídica será necessário fazermos um estudo sobre os conceitos de sistema, princípio e norma, objetivando maior compreensão da norma no ordenamento jurídico.

Após a análise das normas, passamos então para o estudo do Simples Nacional e para tanto será necessário desenvolver todos os temas de forma pontual da seguinte forma.

Primeiro iremos verificar a legalidade dos institutos da Emenda Constitucional nº 42/2003 e a Lei Complementar nº 123/2006, onde faremos uma análise quanto à determinação da validade de seus diplomas normativos fundamentais. A EC nº 42/2003 foi o instrumento normativo que incluiu a alínea “d” no inciso III e parágrafo único do artigo 146 da Constituição Federal, possibilitando, assim a instituição do Simples Nacional e atribuindo competência para que a LC nº 123/2006 criasse o regime unificado de arrecadação de impostos e contribuições e tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte. Assim, ocorre que esta atribuição de competência gerou o seguinte questionamento: a EC nº 42/2003 é tendente à abolição da forma federativa de Estado?

O segundo ponto a ser estudado será baseado no tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, instituído pela LC nº 123/2006 e que estão positivados no artigo 170, inciso IX e o artigo 179 da Constituição Federal, aqui a análise será feita nas teorias do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, pois o artigo 17 da LC nº 123/2006, trouxe um rol elencado categorias, atividades ou impedimentos que excluíssem estes dos benefícios e privilégios trazidos pela lei. Daí surge a seguinte pergunta: O tratamento diferenciado fere o princípio da igualdade?

Devido à extensão da matéria envolvendo o princípio da igualdade, pontualmente em nosso trabalho faremos apenas a análise do inciso V do artigo 17 da LC nº 123/2006, que trata do impedimento em optar pelo regime, devido possuir débito com o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) ou com as Fazendas Públicas, Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.

A terceira e última análise será em face da natureza jurídica do Simples Nacional, que segundo o artigo 12 da LC nº 123/2006 é definido como um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, que tem unificado em uma única guia o recolhimento de oito impostos e contribuições. Aqui faremos um estudo para verificar se houve ou não a criação de um novo tributo.

Com foco nos fundamentos constitucionais iremos utilizar pesquisas bibliográficas e análise da doutrina em geral.

1. Ordenamento Jurídico: sistema, norma e princípio.

Para que possamos analisar a natureza jurídica do Simples Nacional e suas complexidades será necessário fazermos um estudo sobre os conceitos de sistema, princípio e norma, com o objetivo de verificarmos a introdução da norma no ordenamento jurídico, o que será feito a seguir.

1.1. Sistema

Dentre os diversos significados da palavra sistema em nosso dicionário, talvez o mais adequado para o nosso trabalho seja o de que seria *um conjunto de princípios verdadeiros ou falsos reunidos de modo que formem um corpo de doutrina*¹.

Quando falamos em “mais adequado” é devido a definição de Aurora Tomazini² ao ensinar que, “(...) “Sistema” é uma palavra que, como a maioria das outras, apresenta o vício da ambiguidade, havendo várias acepções em que o termo pode ser empregado e nossa função, ao definir seu conceito, é enunciar a forma de uso com o qual trabalhamos”.

A palavra sistema, etimologicamente do *grego systema*, provém de *syn-istemi* e significa o composto, o construído.³ Para Tárek Moysés Moussallen⁴, “(...) a palavra “sistema”, como todos os demais símbolos, é dotada de uma pluralidade de sentidos, o que requer de antemão a precisão de seu conceito”.

Já para Ricardo Lobo Torres “(...) em qualquer ramo do saber a ideia de sistema deve estar ligada à visão pluralista, segundo o autor haverá sempre um *pluralismo de sistemas*”⁵.

Tárek Moysés Moussallen, “(...) destarte, já resta claro que só há como falar em “sistema” no plano da linguagem, uma vez que dita a construção é realizada pela linguagem”⁶. Segundo Maria do Rosário Esteves⁷ “(...) a linguagem se compõe de signos (símbolos,

¹MICHAELIS, Aurélio. **Dicionário de Português**: <<http://www.dicionariodoaurelio.com/sistema>> Acesso em: 22/09/2015.

²CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 126.

³Cf. Alois von der Stein, “Der Systembegriff in seiner geschichtlichen Entwicklung”, in *System und Klassifikation in*. Apud FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio, **Conceito de Sistema no direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**. São Paulo. Ed. Revistas dos Tribunais, Ed. Da Universidade de São Paulo, 1976. P. 09.

⁴MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 44-45.

⁵TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de direito financeiro e tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 359.

⁶MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 44-45.

⁷ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. Ed. Max Limonad, 1997, p. 20.

índices ou ícones) ordenados em uma estrutura mais ou menos orgânica, tendo determinada função, e que servem à comunicação”.

Como podemos verificar sistema é de difícil definição. Segundo os doutrinadores, a palavra apresenta vício de ambiguidade, várias acepções, pluralidade de sentidos, no entanto, a maioria entende ser um composto ordenado em uma estrutura realizada pela linguagem.

Diversos autores tratam o tema com um entendimento mais amplo, dentre eles, temos o autor Heleno Tórres⁸ que define sistema:

(...) a forma global do sistema é, antes de tudo, uma forma sintática que o direito adquire, porque independe dos conteúdos empíricos que o perfazem, com seus correlatos referenciais, não obstante ser um sistema empírico, que trata de uma região material, e não um sistema meramente formal-lógico, porque o que ele tem de formal é a estrutura de linguagem, sua composição sintática interior, que só pode ser observada em um plano de meta-linguagem (ciência do direito).

Segundo Aurora Tomazini “(...) uns utilizam-na num sentido mais amplo, de modo que, direito positivo e Ciência do Direito enquadram-se em seu conceito, outros empregam-na de forma à Ciência do Direito”⁹.

Desta forma, temos o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁰:

(...) Sistema jurídico é expressão ambígua que, em alguns contextos, pode provocar a falácia do equívoco, com esse nome encontramos designados tanto o sistema da Ciência do Direito quanto o do Direito Positivo, instaurando-se certa instabilidade semântica que prejudica a fluência do discurso, de tal modo que, mesmo nas circunstâncias de incoerência de erro lógico, a compreensão do texto ficará comprometida, perdendo o melhor teor de sua consistência.

No mesmo sentido entende Geraldo Ataliba¹¹:

(...) as expressões, “sistema jurídico” e “sistema normativo” são dotadas de alto grau de ambiguidade, ora se referindo ao sistema de direito positivo, ora aludindo ao sistema da Ciência do Direito. Segundo o autor sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária, sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica.

Já Aurora Tomazini¹² trabalha com acepção moderada:

⁸TÓRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**, Autonomia privada: Simulação / Elusão tributária. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2003, p. 41.

⁹CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito**: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2013, p. 126.

¹⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 67.

¹¹ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo, RT, 1968, p. 8.

(...) Na sua significação mais extensa, o conceito de “sistema” alude a ideia de uma totalidade construída, composta de várias partes – um conglomerado. A esta concepção conjugamos o sentido de organização, de ordem interna, para entendermos como “sistema” o conjunto de elementos que se relacionam entre si e se aglutinam perante um referencial comum. Assim, onde houver a possibilidade de reunirmos, de forma estruturada, elementos que se conectam sob um princípio unificador, está presente a noção de sistema.

Maria do Rosário Esteves¹³, por sua vez, entende que:

(...) sistema do direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo (normativo), uma vez que desempenha a função de regular a conduta humana, direcionando-a. É formado por normas jurídicas que estão dispostas em uma estrutura hierarquizada e sistemática, desenhando cada uma, função coordenada como um todo.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁴ entende “(...) sistema como um conjunto de normas redutíveis a uma unidade. Só pode haver, por isso, uma única norma fundamental, sob pena de não termos um sistema”.

Lourival Vilanova¹⁵, “(...) pondera que todo sistema implica ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos”. Mas adiciona Paulo Ayres Barreto¹⁶ “(...) Saber o que pertence a essa ordem, e o que está fora dela, é o primeiro exercício de controle, uma inicial noção de limite”. No mesmo sentido André Ramos Tavares¹⁷, “(...) considera-se que o conjunto de normas constitucionais formam um sistema, que nesse caso é, necessariamente harmônico, ordenado, coeso, por força da supremacia constitucional, que impede o intérprete de admitir qualquer contradição interna.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁸ leciona que:

(...) Ordenamento como sistema, contém um repertório, contém também uma estrutura. Elementos normativos e não normativos (repertório) guardam relações entre si. Por exemplo, quando dizemos que as normas estão dispostas hierarquicamente, umas são superiores, outras um conjunto de relações, estabelecidas conforme regras de subordinação e de coordenação. Essas regras não são normas

¹²CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 126.

¹³ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. Ed. Max Limonad, 1997, p. 121.

¹⁴FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito**. Ed. Atlas, 2003, p.182.

¹⁵VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. Prefácio Geraldo Ataliba; apresentação de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2005, p. 162.

¹⁶BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p.6.

¹⁷TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª ed. Ver. Ed: atual. São Paulo: Saraiva, 2014, p.204.

¹⁸FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito**, Ed. Atlas, 2003, p.171.

jurídicas nem são elementos não normativos, isto é, não fazem parte do repertório, mas da estrutura do ordenamento.

Temos ainda, a teoria dos sistemas, por Heleno Taveira Torres a qual a presente obra assume “(...) a “Teoria da Constituição” como paradigma metodológico dirigido a construir um modelo unificador dos conteúdos do direito financeiro a partir da Constituição, para delimitar a unidade do direito financeiro, segundo os fundamentos da teoria dos sistemas”¹⁹.

Temos o entendimento de Marcelo Caron Baptista²⁰ para quem “(...) entender a Constituição como um sistema próprio ou como um subsistema do sistema do Direito Positivo implica reconhecer normas constitucionais somente são conhecidas pela análise do conjunto de todas as disposições nela contidas”. Segundo o autor “(...) o sistema constitucional é o primeiro e mais importante ponto de referencia para o fundamento de qualquer norma jurídica”²¹.

Já para Luís Cesar Souza de Queiroz²², “(...) *as normas jurídicas compõem apenas um dos subsistemas (o jurídico) que integra o sistema normativo*”.

Para Paulo Ayres Barreto²³, norma jurídica “(...) é a significação construída a partir do direito positivo, de cunho coercitivo, e que se destina a regulação de condutas intersubjetivas”.

Quanto ao sistema jurídico positivo na concepção de Paulo de Barros Carvalho²⁴, “(...) é formado de regras de conduta e de regras de estrutura, que assumem extraordinária importância para a configuração do direito posto, e entre elas é que vamos encontrar os preceitos de imunidade”.

Conforme o que foi visto podemos resumir o direito como um sistema, o qual é formado por um conjunto de elementos ligados entre si por uma unidade. Estes elementos dão forma, ao chamado sistema jurídico, e, estes são denominados normas jurídicas.

Conforme ensina Pontes de Miranda²⁵, “O sistema jurídico contém regras jurídicas; e essas se formulam com os conceitos jurídicos”.

¹⁹TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014, p. 36.

²⁰BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto a norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 76.

²¹BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto a norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 77-78.

²²QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**, prefácio de Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 13.

²³BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p.7.

²⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 131.

²⁵MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de, 1892-1979. **Direito das obrigações**: direito das obrigações, títulos ao portador, títulos nominativos.../Pontes de Miranda; atualizado por Alcides Tomasetti Jr., Rafael Domingos Faiardo Vanzella – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p.15.

Assim estudaremos o conceito de norma jurídica, pois segundo observa Luís Cesar Souza de Queiroz²⁶ “(...) o conceito de norma jurídica é um conceito fundamental, tanto para o Direito Positivo quanto para a Ciência do Direito”. Ademais segundo a conclusão de Humberto Ávila²⁷ “(...) é de que o Poder Judiciário e a Ciência do Direito constroem significados, mas enfrentam limites cuja desconsideração cria um descompasso entre a previsão constitucional e o direito constitucional concretizado”.

Para concluirmos sistema ficamos com o que diz Lourival Vilanova “(...) o que chamamos de ordenamento jurídico, sintaticamente é o sistema²⁸”.

Enfim sistema por si só é um composto de ideias ou conteúdos que estão relacionados entre si que formam uma estrutura que servirá de base e referência tornando-se um método a ser utilizado para determinados casos e que deverão ser expressos através de uma linguagem. Já o sistema jurídico é o composto de normas jurídicas o qual deverá estar presentes o direito positivo e a ciência do direito. O primeiro é um conjunto de princípios e regras que descreve a conduta de indivíduos, a segunda, por outro lado, é a ciência que estuda as regras, normas e princípios utilizando linguagem científica.

1.2. Norma

Segundo orientação de Tércio Sampaio Ferraz Júnior²⁹, “(...) as normas, como esquemas doadores de significado, podem manifestar uma objetividade relativa: o que é norma para um ou para um grupo pode não ser norma para outro. O significado objetivo geral é obtido por normas jurídicas”.

Desta forma, Luís Cesar Souza Queiroz³⁰ define norma jurídica como, “(...) uma mensagem prescritiva (significação), construída a partir de enunciados prescritivos (suporte físico), reguladora de condutas intersubjetivas e dotada de exterioridade, bilateralidade e coercitividade”.

No mesmo sentido há juristas que costumam conceber normas como prescrições, isto é, como atos de vontade impositiva que estabelecem disciplina a conduta, abstração feita de

²⁶QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**, prefácio de Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 21.

²⁷ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 34.

²⁸VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. Prefácio Geraldo Ataliba; apresentação de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2005, p. 161.

²⁹FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio, **Introdução ao Estudo de Direito**, técnica, decisão e dominação, 6ª ed. 2ª Reimpr: São Paulo: Ed. Atlas, 2010, pp.73-75.

³⁰QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**, prefácio de Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 21.

qualquer resistência, assim, Tércio Sampaio Ferraz Júnior conclui que “(...) a norma como prescrição também se expressa pelo dever-ser, que significa então impositivo ou impositivo de vontade³¹”.

Entretanto, Humberto Ávila, entende que “(...) normas **não** são textos nem conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos³²”. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho³³, “(...) As normas não se confundem com as expressões linguísticas que as veiculam”.

Nas lições Norberto Bobbio³⁴ “(...) Norma jurídica é aquela que pertence a um ordenamento jurídico, remetendo manifestamente o problema de determinar o que significa “jurídico” da norma para o ordenamento”. Alinhando-se com a conclusão de Maria do Rosário Esteves, “(...) a norma jurídica não se confunde com a lei. A primeira é a significação que a leitura do texto incita em nossa mente. Já a lei tem a função de introduzir norma no ordenamento jurídico positivo³⁵”.

Na conclusão feita por Norberto Bobbio “(...) enquanto para a teoria tradicional um ordenamento jurídico se compõe de normas jurídicas, para a nova perspectiva normas jurídicas são aquelas que passam a integrar um ordenamento jurídico³⁶”.

Assim finalizaremos com o entendimento de José Afonso da Silva³⁷, “(...) Daí a ênfase que imprimi à afirmação de que são normas jurídicas os princípios, elementos internos ao sistema, isto é, estão nele integrados e inseridos. Por isso a interpretação da Constituição é denominada pela força dos princípios”.

Desta forma, concluímos que norma é uma regra ou um procedimento a ser seguido. Já as normas jurídicas são regras a serem seguidas independentemente da nossa vontade, e estas devemos respeitar, utilizando como base um sistema. As normas jurídicas poderão ser usadas como fontes de direito, assim como os princípios.

1.3.Princípios

³¹FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio, **Introdução ao Estudo de Direito**, técnica, decisão e dominação, 6ª ed-2ª Reimpr: São Paulo: Ed. Atlas, 2010, pp.73-75.

³²ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

³³COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp.16-17.

³⁴BOBBIO, Norberto. 1909-2004. **Teoria geral do direito**; tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite – 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p.193.

³⁵ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. Ed. Max Limonad, 1997, pp. 121-122.

³⁶BOBBIO, Norberto. 1909-2004. **Teoria geral do direito**; tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, pp.195-196.

³⁷SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**, 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 165.

O conceito de princípios por Maria do Rosário Esteves³⁸, “(...) são valores injetados em normas jurídicas que devem ser prestigiados pelo legislador e intérprete do direito”. Enquanto que, para Paulo Ayres Barreto³⁹, “(...) são enunciados prescritivos, dotados de elevada carga axiológica, que informam a produção legislativa (normas de estrutura) e a compostura das normas jurídicas reguladoras de conduta intersubjetivas (normas de conduta)”.

Princípio é por definição segundo o autor Celso Ribeiro Bastos⁴⁰:

(...) mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Paulo de Barros Carvalho⁴¹ em seus ensinamentos fala em “sobreprincípios” no sistema jurídico, segundo o autor:

(...) toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma “N” conduz vector axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de seguimentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um “princípio”. Quer isto significar, por outros torneios, que o “princípio” é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento.

Temos os princípios jurídicos e princípios constitucionais, Marcelo Caron Baptista⁴², explica que:

(...) princípios jurídicos, assim, são normas, porem com funções diversas das demais, eis que veiculam os valores positivados de maior expressão normativa. Mais do que regras voltadas ao legislador, também devem pautar todo o processo de conhecimento da norma jurídica, pois orientam, em todas as suas etapas, a interpretação e a aplicação do Direito Positivo.

³⁸ESTEVEES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. Ed. Max Limonad, 1997, p. 122.

³⁹BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 16.

⁴⁰BASTOS, Celso Ribeiro et al. **Curso de Direito Constitucional**, São Paulo: Ed. Malheiros, 2010, p. 93.

⁴¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 274-275.

⁴²BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto a norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.79.

Celso Ribeiro Bastos resume os princípios constitucionais como “(...) aqueles valores albergados pelo Texto Maior a fim de dar sistematização ao documento constitucional, de servir como critério de interpretação e finalmente, o que é mais importante espriar os seus valores, pulverizá-los sobre todo o mundo jurídico.⁴³”. Nota-se que o autor agrega “valor” aos princípios no sentido de grau de importância.

Entretanto, adverte Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ que:

(...) ao aludirmos a “valores” estamos indicando somente aqueles que julgamos depositados pelo legislador (consciente ou inconscientemente) na linguagem do direito posto. Não cremos existir uma “região de valores”, existentes em si, como o topos uranos de Platão ou qualquer tipo de sistema suprapositivo de valores, ao modo de algumas vertentes jusnaturalistas.

(...) Aqueles de que nos ocupamos são os postos, centros significativos abstratos, mas positivados no ordenamento e que ficam ao sabor de nossa intuição emocional. Se tais observações forem procedentes, cabe cogitar de uma hierarquia de valores jurídicos ou, outra maneira, de uma classificação hierárquica das normas do direito positivo, elegendo-se como critério a intensidade axiológica nelas presente. Todavia, plantadas essas premissas, aquilo que se não pode admitir, consoante assentamos linhas atrás, é a coalescência de “normas” e “princípios”, como se fossem entidades diferentes, convivendo pacificamente no sistema das proposições prescritivas do direito.

O autor encerra dizendo, “(...) os princípios são normas, com todas as implicações que esta proposição apodítica venha a suscitar, mas são também valores, na medida em que lhes adjudicamos um vencedor semântico axiologicamente determinado”.

Assim temos a afirmação de Paulo Ayres Barreto no sentido de que “(...) a colidência entre as normas de nível inferior em relação às de um plano superior tem, como solução natural, a prevalência da norma de mais alto nível, seja ela um princípio ou uma regra⁴⁵”.

Na realidade o que temos, é uma norma superior (Constituição), que é regrada por seus princípios que, são da maior importância, pois fazem parte do conteúdo desta norma superior.

Ocorre que para alguns autores e dentre eles Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁴⁶ “(...) a invalidade das normas, por burla à regra da estrutura hierárquica do sistema, na hipótese de funcionar a Constituição como norma superior, possibilita a deflagração de um mecanismo: o controle de constitucionalidade das leis”.

⁴³BASTOS, Celso Ribeiro et al. Curso de Direito Constitucional, São Paulo: Ed. Malheiros, 2010.p. 221.

⁴⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 274-275.

⁴⁵BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 18-19.

⁴⁶PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O controle difuso de constitucionalidade das leis no ordenamento brasileiro: Aspectos constitucionais e processuais**. São Paulo, Ed: Malheiros, 2010, p.17.

Se verificarmos cuidadosamente veremos que a Constituição apesar de sua supremacia, tem a função de atender os seus princípios de acordo com as demais normas de todo o ordenamento jurídico, conforme, ensina o professor Geraldo Ataliba⁴⁷:

(...) as normas constitucionais não têm igual eficácia, estruturando-se também de forma piramidal, ao exemplo do que ocorre com todo ordenamento jurídico. Uma norma constitucional não pode ser entendida corretamente sem atenção aos princípios consagrados na Constituição, e a desatenção a um único princípio implica em ofensa a todo um sistema de comandos. Um princípio não pode ser contrariado ou esvaziado por força de simples regra; assim, o interprete deve dar às regras jurídicas uma interpretação harmoniosa e coerente com as exigências do princípio, de que aparentemente divirja.

Encerramos este capítulo dando destaque ao entendimento de Carlos Mauro Naylor⁴⁸ que resumiu de forma simples e abrangente o mais próximo da realidade do que vem acontecendo com o nosso ordenamento jurídico, assim, segundo o autor o que existe em nosso ordenamento é um:

(...) Subsistema jurídico especial é causada em função da necessidade de se dar eficácia a alguns princípios que se opõem a outros num mesmo sistema normativo, todos eles relacionados a valores de importância fundamental para a sociedade a que se aplica aquele sistema de normas, mas que, eventualmente, são contrários entre si.

O entendimento do autor condiz com o que veremos mais adiante, quando tratarmos das complexidades da Emenda Constitucional nº 42 de 2003 e a Lei Complementar nº 123 de 2006, onde os princípios passam a ter maior relevância para o fundamento de leis, e, que ao mesmo tempo há contradições dos mesmos entre si.

2. Breve histórico do Simples Nacional e a Constituição de 1988

O Simples Nacional está previsto na LC nº 123, e, foi criado com a finalidade de unificação e arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, estabelecendo a estas normas gerais relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido.

⁴⁷ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª ed. atual. por Rosalea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 41.

⁴⁸NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos Constitucionais do Simples Nacional <<http://jus.com.br/948810-carlos-mauro-naylor/publicacoes#ixzz3i3KfuhHV>> Acesso em 06 de Agosto de 2015.

O objetivo da LC nº 123/2006 era de regulamentar o parágrafo único do artigo 146 e inciso IX do artigo 170 da Constituição Federal.

A LC nº 123 foi sancionada pelo presidente da República no dia 13 de dezembro de 2006 e publicada no dia 14 de dezembro de 2006 e entrou em vigor na da sua publicação, ressaltando o regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, que entra em vigor em 1º de julho de 2007⁴⁹.

Antes da LC nº 123/2006 entrar em vigor, as matérias relacionadas a microempresas eram reguladas por duas Leis: a Lei nº 9.317/96 e a Lei nº 9.841/99. A Lei nº 9.317/96 instituiu SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte) e a Lei 9.841/99 instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal.

A primeira lei que previa tratamento favorecido e diferenciado para as microempresas era de 1984, ou seja, era a Lei nº 7.256/84 que estabelecia Normas Integrantes do Estatuto da Microempresa, Relativas ao Tratamento Diferenciado, Simplificado e Favorecido, nos Campos: Administrativo, Tributário, Previdenciário, Trabalhista, Creditício e de Desenvolvimento Empresarial.

Mas foi em 1988, com o advento da Constituição Federal que as microempresas e empresa de pequeno porte tiveram na redação do artigo 179⁵⁰ o tratamento diferenciado.

Posteriormente, em 1995, tivemos a EC nº6, que alterou o artigo 170⁵¹ da CF, e garantiu o tratamento diferenciado e favorecido as empresas de pequeno porte.

E, por fim, no ano de 2003, com a aprovação da EC nº 42, que incluiu a alínea “d”, no inciso III, do artigo 146⁵² da Constituição Federal.

Não obstante todas as alterações, dentre outras, tivemos a LC nº 127/2007 e LC nº 128/2008 que revogou alguns artigos da LC nº 123/2006, e posteriormente, tivemos a LC

⁴⁹Art. 88 da LC 123/2006.

⁵⁰Art. 179 da CF. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

⁵¹Art. 170 da CF. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IX- tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

⁵²Art. 146 da CF. 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.

nº139/2011 com modificações mais profundas e por último a LC nº 147/2014, esta ampliou o rol dos optantes pelo Simples.

Convém lembrar que o sistema da legislação anterior também estabelecia divisão semelhante, porém em leis diferentes. O sistema tributário (denominado Simples Federal) era regulado pela Lei nº 9.317/96, enquanto que os demais incentivos (como nos campos trabalhista, creditício, administrativo, desenvolvimento empresarial e outros), embora modestos, foram tratados na Lei nº 9.841/98 (Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte). Ambas revogadas em 1º de julho de 2007 pela Lei Geral que consolidou todas as normas pertinentes às pequenas empresas⁵³.

De acordo com o artigo 13 da LC nº 123/2006, os fatos jurídicos tributários abrangidos pelo simples nacional são oito impostos e contribuições. Ocorre que Lei nº 9.317/96 regulava no campo tributário inicialmente a unificação de seis tributos federais dentre os quais: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CPP.

A observação que se faz, é que a Lei nº 9.317/96, já unificava o pagamento de seis tributos, porém, estes tributos eram todos de competência federal, de maneira que não tínhamos o que discutir.

No entanto, com o advento da LC nº 123/2006, tivemos a inclusão ISS e ICMS, completando os oito impostos, com recolhimento unificado de que trata o artigo 13 e a partir desta inclusão, surge a pergunta se a LC nº 123/2006 extrapola seus limites de competência?

Na concepção de Leonardo Loubet⁵⁴:

(...) a previsão constitucional anterior era, apenas, para que se desse um tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte. Não havia previsão de unificação de tributos ou atuação integrada entre os Fiscos Federal, Estaduais e Municipais. Assim, cada entidade federativa, dentro do seu plexo de competências, era responsável por dispensar um regramento jurídico benéfico às pequenas empresas, especialmente em relação aos seus tributos.

Segundo o autor, com a inserção dos dispositivos pela EC nº 42/2003, possibilitou a unificação de apuração e arrecadação tributária, caso contrário seria inconstitucional por afronta às competências das entidades federativas.

⁵³Lei Geral das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, Edição revisada e atualizada pela lei complementar 127/2007 e lei complementar 128/2008. Projeto e desenvolvimento - SEBRAE-SP, Autor Paulo Melchor. p. 7-8.

⁵⁴ LOUBET, Leonardo Furtado. Comentários aos artigos 1º e 2º da LC 123/2006. In: HENARES NETO, Halley (coord.). **Comentários à Lei do Supersimples**. LC 123/2006. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 21.

2.1. A EC nº 42/2003 é tendente à abolição da forma federativa de Estado?

Passamos a analisar a constitucionalidade do Simples Nacional, inicialmente em face do princípio federativo.

A EC nº 42/2003, foi o instrumento normativo responsável pela inclusão da alínea “d” no inciso III e parágrafo único do artigo 146 da Constituição Federal, e foi através destes dispositivos que possibilitou a criação do Simples Nacional, o qual atribuiu competência a LC nº 123/2006 para à instituição do regime unificado de arrecadação de impostos e contribuições, e também do tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Segundo a Lei Geral a mudança da Constituição Federal pela EC nº 42/2003, teve por objetivo dificultar mudanças no sistema tributário das Micro e Pequenas Empresas por leis ordinárias ou por medidas provisórias, conferindo, com isso, maior segurança jurídica aos empresários do segmento⁵⁵.

Ocorre que, o fato da EC nº 42/2003 atribuir competência à LC nº 123/2006 é o que tem gerado discussões envolvendo o pacto federativo, no qual levantamos a seguinte questão: a EC nº 42/2003 é tendente à abolição da forma federativa de Estado?

Segundo Roque Antonio Carrazza, “(...) olvidam-se de que Federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo”⁵⁶. Maria do Rosário Esteves define, “(...) a Federação é um verdadeiro princípio que assegura a autonomia estadual e que implica a rígida repartição de competência”⁵⁷.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, “(...) definem competência tributária como atribuição ou poder, diretamente haurido da Constituição, para editar leis que abstratamente instituem tributos”⁵⁸.

Quem tem competência tributária em nosso ordenamento é a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e segundo Paulo Barros Carvalho “(...) o princípio federativo está endereçado, inequivocamente, aos legisladores da União, Estados e do Distrito Federal”⁵⁹.

⁵⁵Lei Geral das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, Edição revisada e atualizada pela lei complementar 127/2007 e lei complementar 128/2008. Projeto e desenvolvimento - SEBRAE-SP, p. 9.

⁵⁶CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 133.

⁵⁷ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. Ed: Max Limonad, 1997, p. 122.

⁵⁸ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência** – 11ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2006, p. 02.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo no Brasil assinalam que “(...) nenhum outro instrumento pode, estabelecer, limitar ou extinguir competências tributárias, salvo as emendas constitucionais, porém, encontram-se fortes limitações no artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal, as denominadas cláusulas pétreas”⁶⁰.

Conforme artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal, a forma federativa de Estado não poderá ser abolida.

De acordo com o entendimento de Ricardo Alexandre, o artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal não limita que as denominadas cláusulas pétreas sejam passíveis de alterações surgindo então, EC nº42/2003. Segundo o autor:

*(...) não haverá inconstitucionalidade, quando ampliar garantias ao contribuinte, em suma, as Emendas Constitucionais que ampliarem garantias individuais do contribuinte são válidas, já aquelas que diminuïrem, criarem exceções ou de qualquer forma enfraquecerem tais garantias são inconstitucionais por tenderem a abolï-las*⁶¹.

Os entes da federação não são soberanos, mas autônomos, nos termos constitucionais. O que justamente caracteriza a forma federativa de governo é a possibilidade de a autonomia dos entes federados sofrer limitações com a finalidade de garantir a efetividade de objetivos constitucionais.

Conforme entendimento do autor Luciano Amaro⁶²:

(...) A Constituição pode ser modificada por emenda (art. 60 da CF), as emendas constitucionais, uma vez observado o processo previsto para sua elaboração e promulgação, incorporam-se à Constituição, com igual hierarquia. O § 4º do citado art. 60 arrola matérias sobre as quais não admite modificação; trata-se do cerne fixo da Constituição, ou “cláusula pétrea”. O dispositivo afronta, a nosso ver, o princípio democrático, na medida em que pretende subtrair do povo o poder de mudar justamente sua lei fundamental, como se a Assembleia Constituinte tivesse o dom não só de ditar as melhores regras para o presente, mas também de determinar a única disciplina adequada para o futuro.

O professor Paulo de Barros Carvalho ensina que:

(...) Não há de se negar que enquanto expresse a autonomia recíproca das unidades federadas, sob o manto da Lei Fundamental, representará fonte inesgotável de direitos e garantias individuais. Contudo

⁵⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 291.

⁶⁰ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência** – 11ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2006, p. 03.

⁶¹ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2010, p. 108.

⁶²AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 190.

*de vezes a União tem invadido as províncias de competência estadual, a pretexto de legislar sobre seus impostos privativos ou tirando proveito da atribuição, em claro detrimento dos outros entes federativos e, em muitas oportunidades, arranhando o patrimônio jurídico dos próprios contribuintes. (...) importa firmar, a infringência de direitos e garantias individuais do contribuinte ou de terceiros, ligados à relação jurídico-tributária, sempre que desrespeitado for o princípio da Federação, salvaguarda intangível da autonomia dos Estados*⁶³.

Para Tácio Lacerda Gama⁶⁴, “(...) competência tributária é a aptidão jurídica, modalizada em obrigatório ou em permitido, para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. Segundo explica o autor:

*(...) a Federação é uma técnica específica de repartição de competências estatais, que consiste na formação de entes autônomos que participam da formação da vontade central. Para que exista uma Federação é necessário que esses entes federativos tenham autonomia política, administrativa, legislativa e financeira. O conceito de Federação, e com ele o de autonomia, sofre sensível modificação. De modo que, hoje, pensamos ser possível aos entes federativos preservar sua autonomia sem dispor, por exemplo, de competência para legislar em matéria tributária*⁶⁵.

Assim eis que surge um regime tributário, único e de âmbito nacional, que substitui regimes individualmente concedidos por estados e municípios, após a publicação da LC nº123/2006 e que fora instituída pela EC nº 42/2003, iniciando-se diversos questionamentos e levantando hipótese de inconstitucionalidade, inclusive no que diz respeito ao pacto federativo.

Mas há quem diga que o regime único de tributação, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, está longe de representar uma tendência à abolição da federação brasileira.

Desta forma, vejamos a conclusão de Débora Sotto que:

*(...) as normas constitucionais constantes do inciso III, alínea "d" e parágrafo único do artigo 146, introduzidas pelo poder constituinte derivado por intermédio da Emenda Constitucional n. 42/2003, vieram, na verdade, apenas explicitar o que de certa forma já se encontrava contido implicitamente no texto constitucional. Desse modo, não se vislumbra nenhuma inconstitucionalidade material nas previsões abstratas contidas nesses novos dispositivos*⁶⁶.

⁶³CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 291-292.

⁶⁴GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria de nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 359.

⁶⁵GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria de nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 361.

⁶⁶SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa e da Empresa de pequeno porte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 72.

Na concepção de Carlos Mauro Naylor ⁶⁷ “(...) novas regras não implicam redução de competência tributária dos entes políticos, mas apenas uma limitação de seu poder de tributar as pequenas empresas”. Observa ainda o autor que esta limitação, devido ter sido estabelecida pela Constituição e assim atinjam objetivos constitucionais “(...) não deve ser vista como tendente à abolição do federalismo e sim como uma reafirmação do pacto federativo”.

O regime único de tributação para pequenos contribuintes previsto pela EC nº 42/2003 no entendimento de James Marins e Marcelo Bertoldi:

(...) está longe de representar tendência à extinção da federação, e, portanto, encontra-se distante de resvalar em impedimento do art. 60, § 4º, da Constituição. Do mesmo modo, excetuando-se aspectos pontuais que não maculam o todo, a Lei Complementar 123/2006, que institui o Simples Nacional, atende não apenas aos preceitos do art. 146 da CF, mas também aos desígnios principiológicos da ordem econômica, notadamente aqueles dos arts. 170 e 179, referentes às pequenas empresas. Por isso, não há que se falar em inconstitucionalidade geral, formal ou material do Simples Nacional⁶⁸.

Carlos Renato Cunha⁶⁹, concluiu que o art. 146, III, “d” e seu parágrafo único, incluídos pela EC nº 42/03, são constitucionais, “(...) desde que interpretadas de forma a não conflitar com o princípio federativo”.

Debora Sotto ⁷⁰ finaliza afirmando que não vislumbra nenhuma inconstitucionalidade material nas previsões abstratas contidas nesses novos dispositivos, pois:

(...) o estabelecimento de condições diferenciadas de enquadramento no regime único de arrecadação por Estado é, assim, uma faculdade – nunca um dever – do legislador complementar, a ser exercida, tão somente, em casos excepcionais, devidamente lastreados no texto da Constituição Federal. Assim, as normas constitucionais constantes do inciso III, alínea “d” e parágrafo único do artigo 146, introduzidas pelo poder constituinte derivado por intermédio da EC nº42/2003, vieram, na verdade, apenas explicitar o que de certa forma já se encontrava contido implicitamente no texto constitucional.

Porém, há juristas, questionando a constitucionalidade da referida emenda constitucional a exemplo de Robinson Sakiyama Barreirinhas⁷¹, que entende que:

⁶⁷NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos Constitucionais do Simples Nacional <<http://jus.com.br/948810-carlos-mauro-naylor/publicacoes#ixzz3i3KfuhHV>> Acesso em 06 de Agosto de 2015.

⁶⁸MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte** comentada: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2007, p. 26.

⁶⁹CUNHA, Carlos Renato. **O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 405.

⁷⁰SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa e da Empresa de pequeno porte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 72.

⁷¹BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Inconstitucionalidade do "Super Simples"**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, SP, n.126, 2006, p.87-98.

(...) emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa é qualquer emenda que fira algum dos elementos característicos da Federação Brasileira. Não é necessário que tal emenda fira de morte a Federação, basta que tal medida legislativa prejudique o pacto federativo, mesmo que, simplesmente, reduzindo o alcance de algum de seus princípios norteadores.

No mesmo sentido Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo⁷² observam que:

(...) essa interpretação – de que o artigo 146, III, “d” da Constituição Federal, esteja determinando a instituição, pela União, de um regime tributário diferenciado de abrangência nacional, obrigatório para todos os entes federados – implica uma evidente restrição à autonomia dos estados, do Distrito Federal e dos Municípios e assim estabelecido, neste ponto será passível de inconstitucionalidade, por afrontar a cláusula pétrea prevista no artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal, ou seja, por ferir o princípio federativo.

Robinson Sakiyama Barreirinhas fundamenta sua tese de que a EC nº 42/2003 “(...) teria propiciado a redução de competências tributárias e de recursos financeiros dos entes políticos, transferindo parte dessas competências e desses recursos para a União, o que representaria uma ameaça ao pacto federativo⁷³”.

Conforme entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

(...) Sendo a federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão, ainda que velada, a estes dogmas, constitui inconstitucionalidade. Entre nós, a federação é pétrea e indissolúvel, a não ser pela força bruta de uma revolução cessionista ou de outro Estado, vencedor de uma guerra inimaginável⁷⁴.

Nas lições de Roque Antonio Carrazza⁷⁵:

(...) a indissolubilidade da Federação, afirmada no artigo 1º da Carta Suprema, vem roborada no artigo 60, §4º, I, do mesmo Diploma Normativo. Neste último versículo proíbe-se, de modo expresso, proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado. Esta “cláusula pétrea” não pode ser violada, nem por via oblíqua, o que ocorreria, por hipótese, se pretendêssemos retirar, mediante emenda constitucional, competência tributária dos Estados.

⁷²ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência** – 11ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2006, pp. 41-42.

⁷³BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Inconstitucionalidade do "Super Simples"**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, SP, n.126, 2006, p.87-98.

⁷⁴COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 65-66.

⁷⁵CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. nenhum outro instrumento pode, estabelecer, limitar ou extinguir competências tributárias, salvo as emendas constitucionais, porém, encontram-se fortes limitações no artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal, as denominadas cláusulas pétreas” 151.

É evidente que diante de um regime de tributação e arrecadação tão complexo que é o Simples Nacional, surgem muitas dúvidas, até mesmo para os contribuintes do Simples Nacional, que no caso teve uma simplificação satisfatória do que de fato estamos acostumados devido à burocracia.

Ocorre que, com o regime do Simples Nacional, a complexidade inverteu-se, ficou simples para o contribuinte a arrecadação de oito tributos numa única guia, diante de um ordenamento tão complicado como é o do Brasil.

Ademais, segundo a OAB em defesa a ADI 3910:

(...) Não há qualquer violação à competência tributária de Estados e Municípios, pois estes continuam competentes para legislar e administrar, ordinariamente, seus respectivos tributos – em especial ISS e ICMS. O que o SIMPLES prevê é apenas a transferência da capacidade tributária ativa para cobrança dos tributos de competência estadual e municipal, o que não se confunde – e nem poderia – com delegação da competência tributária⁷⁶.

Finalizamos concluindo que a EC nº 42/2003 não é tendente a abolir a forma federativa de Estado, pois o fato de a forma federativa de Estado ser cláusula pétrea não significa que a mesma fora violada, mesmo porque o artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal é expresso ao dizer que a forma federativa de Estado não poderá ser ABOLIDA, o que não acontece com a EC nº 42/2003, haja vista que a mesma sofreu alterações de algumas regras não implicando em redução de competências tributárias, mesmo porquê os Estados e Municípios continuam aptos no que se refere a administração e legislação de seus tributos, o que ocorreu foi apenas a transferência da capacidade tributária para cobrá-las e arrecadá-las.

2.2. O Tratamento diferenciado e favorecido

A LC nº 123/2006 ao instituir o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte veio regulamentar o disposto na Constituição, prevendo o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Para tanto, a lei se fez valer de princípios consagrados em nossa Constituição, conforme observam James Marins e Marcelo Bertoldi:

(...) Entre os princípios consagrados à atividade econômica, como os da soberania nacional, propriedade privada e sua função social, livre concorrência, defesa do consumidor e do meio ambiente,

⁷⁶STF: ADI 3910. Ação Direta de Inconstitucionalidade < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2532603> > Acesso em 18/10/2015.

*redução das desigualdades regionais e a busca do pleno emprego, figura o princípio do tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte*⁷⁷.

Os contribuintes optantes pelo simples nacional terão a facilidade ou forma simplificada quanto ao pagamento de vários impostos, reunidos todos em um único documento, inclusive no que se refere às obrigações acessórias, conforme artigo 1º, I, da LC nº 123/2006.

A simplificação e benefícios se estendem ainda, ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias; o acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão; e, ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, da Constituição Federal⁷⁸.

A Lei Geral, também conhecida como Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, ao prever o tratamento favorecido, simplificado e diferenciado a esse setor e seu objetivo basilar é o de fomentar o desenvolvimento e a competitividade dos pequenos negócios, como estratégia de geração de emprego, distribuição de renda, inclusão social, redução da informalidade e fortalecimento da economia⁷⁹.

Os artigos 170, IX e 179, ambos da Constituição Federal, trouxe status⁸⁰ de valor prestigiado pela ordem econômica brasileira.

Segundo Renaldo Limiro e Alexandre Limiro:

*(...) os dispositivos revelam a vontade do legislador de colocar os seguimentos beneficiados numa posição privilegiada quanto a este requisito de estímulo à inovação. (...) o legislador procura identificar quem é quem e qual responsabilidade pertence a quem, incentivando, por outro lado, as entidades que representam as microempresas e empresas de pequeno porte para interagirem junto aos órgãos que menciona na busca do exato e profundo cumprimento das normas*⁸¹.

⁷⁷MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simple Nacional**: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte comentada: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2007, p. 76.

⁷⁸Art. 1º da LC 123/2006.

⁷⁹Portal Lei Geral, Observatório Geral da MICRO E PEQUENA EMPRESA, <WWW.leigeral.com.br> Acessado em 08/08/15.

⁸⁰SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa e da Empresa de pequeno porte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 51.

⁸¹SILVA, Renaldo Limiro da, Alexandre. **Manual do Supersimples Comentários à Lei Complementar 123/2006**. Ed: Juruá, 2007, pp. 205-206.

O tratamento diferenciado e favorecido tem fundamento na Constituição Federal, no artigo 170, inciso IX.

Mencionam James Marins e Marcelo Bertoldi que o artigo 170 da Constituição Federal “(...) estabelece base principiológica para a ordem econômica no Estado brasileiro, assentando-se em valores de grande alcance e generalidade, como a valorização do trabalho humano, a garantia da livre iniciativa, a existência digna e a justiça social⁸²”.

Os autores adicionam ainda, a noção de “tratamento jurídico diferenciado” ao postulado de favorecimento contido no artigo 170 da CF:

(...) a ideia de favorecimento contém sentido material, relativo a vantagens econômicas, tributárias, competitivas ou de mercado que possam ser concedidas, enquanto o tratamento diferenciado dirige-se literalmente em incentivos formais relativos a simplificação ou eliminação de barreiras burocráticas, administrativas, previdenciárias ou creditícias⁸³.

Conforme dispõe o artigo 179 da Constituição Federal, tais alterações da LC 123/2006 visam incentivar as micro e pequenas empresas pela simplificação de suas obrigações ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A respeito do artigo Alexandre de Moraes comenta que “(...) pretende a presente norma, desnecessariamente constitucionalizada, incentivar a criação de microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias”⁸⁴.

A medida foi necessária para que o legislador atendesse compromissos assumidos com empresários e entidades representativas do segmento no sentido de reunir, em uma única lei, não só os benefícios já conquistados, mas também novas e importantes medidas de incentivo, simplificação e desburocratização aos negócios de pequeno porte⁸⁵.

Nas palavras de Renaldo Limiro e Alexandre Limiro “(...) a LC 123/2006 é mais benéfica e está com a redação mais abrangente e de alcance extraordinariamente maior,

⁸²MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simples Nacional**: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte comentada: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2007, pp. 75-76.

⁸³MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simples Nacional**: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte comentada: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2007, p. 77.

⁸⁴MORES, Alexandre. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 2035.

⁸⁵Lei Geral das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, Edição revisada e atualizada pela lei complementar 127/2007 e lei complementar 128/2008. Projeto e desenvolvimento - SEBRAE-SP, Autor Paulo Melchor. pp. 8-9.

devido a não se restringir no âmbito federal, como a Lei 9.841/99, mas alcançado também pelo Distrito Federal, Estados e Municípios”⁸⁶.

Na observação de Debora Sotto⁸⁷:

(...) A uniformização do tratamento tributário diferenciado do micro e do pequeno empresário em todo território nacional, por meio da eliminação dos inúmeros regimes especiais regionais e locais hoje existentes, é condição sine qua non para o cumprimento do desiderato constitucional da simplificação das obrigações tributárias, principais do desiderato constitucional da simplificação das obrigações tributárias, principais e acessórias, tão claramente veiculado pelo artigo 179 da Constituição Federal.

No mesmo sentido, conforme enfatiza Alexandre de Moraes, os tributos federais, estaduais, distritais e municipais “(...) deverão ser uniformes em toda circunscrição de sua incidência, apresentando idêntica base de cálculo, vedando-se que contribuintes na mesma situação recebam tratamento diferenciado por parte do Estado”⁸⁸.

Evidente que a LC nº 123/2006, foi criada para beneficiar as microempresas e empresas de pequeno porte, porém, eis que surgem discussões relacionadas ao tratamento diferenciado e favorecido, inclusive verificaremos que há entendimentos de que este tratamento feriria o princípio da igualdade.

2.2.1 O Tratamento diferenciado fere o princípio da igualdade?

O artigo 170, inciso IX e o artigo 179 estão positivados na Constitucional Federal, prevendo a concessão de tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, no qual estão amparados por dois princípios constitucionais que são: o princípio da “livre iniciativa” e o princípio da “igualdade”.

O princípio da livre iniciativa está previsto no artigo 170, IV da Constituição Federal, e segundo as lições de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo:

(...) O artigo consiste em estabelecer a possibilidade de, por meio de política tributária, inibir desequilíbrios na concorrência, tributando-se segundo os critérios especiais definidos em lei complementar certos seguimentos da atividade econômica, ou, se for o caso, desonerando outros.

⁸⁶SILVA, Renaldo Limiro da, Alexandre. **Manual do Supersimples Comentários à Lei Complementar 123/2006**. Ed: Juruá, 2007, pp. 205-206.

⁸⁷SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa e da Empresa de pequeno porte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 72.

⁸⁸MORES, Alexandre. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 1857.

Já o princípio da igualdade está previsto no inciso II, do artigo 150, da Constituição Federal, no qual, é vedado a todos os entes federativos instituir tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente, inclusive proibindo qualquer distinção por conta de ocupação profissional ou função.

A LC n° 123/2006 ao prever o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte teve como finalidade beneficiar estas empresas visando estimular o crescimento econômico, bem como a manutenção da concorrência e promovendo a igualdade de condições. Assim, o Simples Nacional foi instituído e amparado pelos princípios da igualdade e da livre iniciativa extraídos dos artigos 170, inciso IX; 179 e 146, “d”, todos da Constituição Federal.

Conforme, muito bem colocado por André de Souza Dantas Elali⁸⁹:

(...) O que visa o princípio em tela é à própria manutenção do equilíbrio concorrencial, como objetivo da ordem econômica. Num mercado em que grandes e pequenos concorrentes se sujeitam à mesma regra, a concorrência nunca será aquela proposta pela Constituição, isto é, os pequenos serão sempre prejudicados. E isso é contrário à própria noção de livre concorrência, isonomia, pois o tratamento igual se dá entre iguais.

No mesmo sentido corrobora Debora Sotto:

(...) o princípio contido no artigo 179 da CF funda-se no princípio maior da igualdade, visto que o tratamento favorecido, a ser conferido às micro e pequenas empresas, decorre logicamente da necessidade de lhes proporcionar condições igualitárias de competição, em prestígio a outros valores constitucionalmente consagrados. Devido à sua menor capacidade econômica, em face dos demais agentes econômicos, micro e pequenas empresas são mais vulneráveis a sofrer abusos de poder na disputa por mercados.

Não temos dúvida de que as microempresas e empresas de pequeno porte não possuem a mesma capacidade contributiva das grandes empresas, e assim como tratado anteriormente pelo autor André de Souza Dantas Elali, para que haja manutenção no mercado assegurando equilíbrio para a competitividade verifica-se necessário a estas empresas um tratamento tributário diferenciado e favorecido.

⁸⁹ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e Regulação Econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora. 2007, p. 92.

Em se tratando da inconstitucionalidade referente ao artigo 179 da CF, o STF⁹⁰ já se posicionou em Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, dizendo que as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei e que não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.

A Constituição estabelece em seu artigo 3º, inciso IV⁹¹, como regra geral a proibição discriminatória com relação a, raça, sexo, idade, religião, origem, etc.. Já o inciso II do artigo 150, já menciona na própria redação a proibição e qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida.

Debora Sotto comenta que os objetivos fundamentais, postos no art. 3º, são: “(...) a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária, a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, pela redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de qualquer natureza⁹²”.

O princípio da igualdade ou da isonomia é o princípio geral de direito. Sua formulação genérica mais conhecida afirma que a lei deve tratar igualmente os que se encontram em situação (juridicamente) equivalente e tratar de forma desigual os (juridicamente) desiguais, na medida de suas desigualdades. O princípio da isonomia tributária, fundamentada no artigo 150, II⁹³ da Constituição Federal.

Nos ensinamentos de José Afonso da Silva⁹⁴ “(...) o princípio da *igualdade*, como *igualdade perante a lei*, enunciado que, na sua literalidade, se confunde com a mera isonomia formal, no sentido de que a lei e sua aplicação tratam todos igualmente sem levar em conta as distinções de grupos”. Aqui o autor tratou apenas da isonomia formal, pois, conforme

⁹⁰STF - ADI 1643, Relator (a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, DJ 14-03-2003 PP-00027 EMENT VOL-02102-01 PP-00032.

⁹¹Art. 3º. Da CF. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: IV- promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁹²SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa e da Empresa de pequeno porte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 31.

⁹³Art. 150 da CF. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁹⁴SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 216-218.

menciona Hans Kelsen⁹⁵, “(...) cada indivíduo é diferente de qualquer outro, a cada indivíduo é lícito pretender um tratamento especial”, segundo Kelsen, daí surge o princípio de justiça.

Para José Maurício Conti⁹⁶, “(...) o princípio da igualdade ultrapassa as fronteiras de um simples princípio constitucional”. “(...) A ideia de igualdade está vinculada à de justiça”.

Celso Antônio Bandeira de Mello⁹⁷ observa que “(...) sem agravo a isonomia a lei pode atingir uma categoria de pessoas ou então voltar-se para um só indivíduo, se, em tal caso, visar a um sujeito indeterminado e indeterminável no presente”.

No campo da tributação se levarmos ao pé da letra o entendimento de Roque Antonio Carrazza⁹⁸, esta assertiva há de ser bem entendida:

(...) Significa, não que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser gravados com todos os tributos, mas, sim, apenas, que todos os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo. Assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que acham na mesma situação jurídica.

No entanto, para Celso Ribeiro Bastos⁹⁹:

(...) no atual Texto Constitucional, não há necessidade de invocar o princípio genérico do art. 5º, posto que há um dispositivo expresso, que é o § 1º do art. 145, que diz que, sempre que possível, os impostos serão de caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte; facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e a capacidade econômica do contribuinte.

No mesmo sentido, Regina Helena Costa¹⁰⁰ acredita “(...) que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela”. Deste modo a autora destaca que:

⁹⁵KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. trad. e prefácio de João Baptista Machado. Ed. Almedina, 2009, p. 85.

⁹⁶CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo, Ed. Dialética, 1996, p. 25.

⁹⁷MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 25.

⁹⁸CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 85-86.

⁹⁹BASTOS, Celso Ribeiro et al. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: ed. Malheiros, 2010, p. 611.

¹⁰⁰COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.42.

(...) desde sempre, extraímos a noção de capacidade contributiva do princípio da isonomia, em sua formulação geral (art. 5º, caput, da CF) e não do princípio da igualdade tributária, que já constitui desdobramento daquele. Isso significa reconhecer que a diretriz da capacidade contributiva ostenta nível de relevância semelhante ao de outras concepções de igualdade aplicáveis ao campo tributário.

Para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo o princípio da isonomia tributária “(...) caracteriza-se por ser um comando voltado tanto para o legislador ordinário (igualdade na lei), como para o intérprete, ao aplicar a norma ao caso concreto (igualdade perante a lei)”¹⁰¹.

James Marins e Marcelo Bertoldi orientam que, para compreendermos o princípio do favorecimento das microempresas e empresas de pequeno porte será necessário ser compreendida “(...) no contexto dos valores...explicado na exata medida de sua conciliação com princípios ainda mais gerais, como o sobre-princípio da isonomia, vetor de todos os demais”. Assim leciona Paulo de Barros Carvalho¹⁰²:

(...) não deverá haver qualquer discrimen com base na ocupação profissional ou função exercida. O intuito é garantir a tributação justa (sobrevalor). Isto não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhe forem próprias.

Na concepção de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo “(...) A lei não poderá estabelecer diferenças entre os contribuintes com base em critérios arbitrários, ou relativos a condições inerentes às pessoas ou a seu *status*”¹⁰³.

Enquanto que nas concepções de James Marins e Marcelo Bertoldi “(...) Afigura-se axiomático que a garantia da isonomia se mede não pela igualdade, mas no exato dimensionamento das desigualdades comparativas capazes de gerar consequências jurídicas, de modo que cumpre à lei criar critérios suficientemente aptos a essa distinção¹⁰⁴”.

Ocorre que, como verificou Ricardo Alexandre¹⁰⁵, a isonomia possui, portanto, uma acepção horizontal e uma vertical, que segundo o autor é:

¹⁰¹ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência** – 11ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2006, p. 93.

¹⁰²CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 283.

¹⁰³ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência** – 11ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2006, p. 93.

¹⁰⁴MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte comentada: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007**. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2007, pp. 76-77.

¹⁰⁵ALEXANDRE, Ricardo, **Direito tributário esquematizado**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2010, p. 119-120.

(...) A acepção horizontal refere-se às pessoas que estão niveladas (daí a nomenclatura), na mesma situação e que, portanto, devem ser tratadas da mesma forma. Mas deixou implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontram em situações relevantemente distintas (sentido vertical).

Verifica-se que a lei não se utiliza arbitrariamente de critérios para definir as diferenças, mas sim caberá a ela estabelecer estes critérios.

E por falar em critérios, vejamos o exemplo de André Ramos Tavares:

(...) em impedir a discriminação em função do porte da empresa, para fins de conceder maiores privilégios àqueles de grande porte, em relação às pequenas e médias empresas, sob o argumento de que as primeiras é que estão carreando maiores fluxos aos cofres públicos e gerando maior número de empregos.

Nota-se que o critério utilizado, no qual o argumento é o de angariar maiores fluxos aos cofres públicos não são no mínimo adequados.

Para tanto temos as lições de Humberto Ávila¹⁰⁶:

(...) vale dizer que a aplicação da igualdade depende de um critério diferenciador e de um fim a ser alcançado.

(...) fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros, não. Mais do que isso: fins diversos conduzem a medida diferentes de controle.

Desta maneira concluímos que o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte por si só, conforme os dispositivos da lei, até aqui, não feriram o princípio da igualdade.

Porém, com a LC nº 123/2006 prevendo tratamento jurídico diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte, no qual estes se beneficiam de alguns privilégios, em contrapartida esta mesma lei prevê em seu artigo 17 e incisos, a exclusão de algumas categorias, atividades ou impedimentos de optarem por tal tratamento diferenciado e benéfico, o que levou alguns autores a entenderem que a por conta desta exclusão o princípio da igualdade ou isonomia estaria sendo violado.

A exemplo do que foi dito, temos o inciso V do artigo 17¹⁰⁷ da LC nº 123/2006 que, exclui os que possuem débito com o INSS ou com as Fazendas Públicas.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.102.

O STF se posicionou e mantém a exigência de regularidade fiscal para inclusão de empresa no Simples Nacional, conforme julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 627.543¹⁰⁸. Segundo o entendimento do relator, Ministro Dias Toffoli, a exigência de regularidade fiscal, prevista no inciso V, artigo 17, da Lei Complementar 123/2006, não fere os princípios da isonomia e do livre exercício da atividade econômica, como alegava o contribuinte, pelo contrário, acaba por confirmar o valor da igualdade, uma vez que o inadimplente não fica na mesma situação daquele que suportou seus encargos.

Em contrapartida, temos o entendimento do ministro Marco Aurélio que votou a favor do contribuinte, afirmando que “(...) a regra questionada “estabelece um fator de discriminação socialmente inaceitável e contrário à Carta da República”. Com a regra, sustentou o ministro, a micro e pequena empresa, já atravessando uma dificuldade, ao invés de ser socorrida, vira alvo de exclusão do regime mais benéfico”.

Ocorre que, o disposto no inciso V do artigo 17 da LC nº 123/2006, acreditamos ser uma das maiores dificuldades do assunto relacionado à igualdade, pois, o legislador cria critérios de diferenciação, que poderão ser entendida como discriminatórias por uns, e não discriminatórias por outros.

Neste sentido, explica Hugo de Brito Machado¹⁰⁹:

(...) Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza. As dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discríme que pode validamente utilizar. Na verdade a lei sempre discrimina.

¹⁰⁷ Art. 17 da CF. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: V- que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

¹⁰⁸ STF (RE) 627543. O Supremo Tribunal Federal (STF) negou provimento ao recurso de um contribuinte do Rio Grande do Sul que questionava a exigência de regularidade fiscal para recolhimento de tributos pelo regime especial de tributação para micro e pequenas empresas, o Simples. No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 627543, com repercussão geral reconhecida, o Plenário acompanhou por maioria o voto do relator, ministro Dias Toffoli, favorável ao fisco. Segundo o entendimento do relator, a exigência de regularidade fiscal com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS ou com as Fazendas Públicas federal, estadual ou municipal para o recolhimento de tributos pelo Simples, prevista no inciso V, artigo 17, da Lei Complementar 123/2006, não fere os princípios da isonomia e do livre exercício da atividade econômica, como alegava o contribuinte. Pelo contrário, o dispositivo ainda permite o cumprimento das previsões constitucionais de tratamento diferenciado e mais favorável às micro e pequenas empresas, fixadas nos artigos 170, inciso IX, e 179 da Constituição Federal. A adesão ao Simples, destacou o ministro, é optativa para o contribuinte, e o próprio regime tributário do Simples prevê a possibilidade de parcelamento dos débitos pendentes. “A exigência de regularidade fiscal não é requisito que se faz presente apenas para adesão ao Simples Nacional. Admitir ingresso no programa daquele que não possui regularidade fiscal é incurrir no contribuinte que se sacrificou para honrar as suas obrigações e compromissos a sensação de que o dever de pagar os seus tributos é débil e inconveniente, na medida em que adimplentes e inadimplentes acabam por se igualar e receber o mesmo tratamento” afirmou o relator. Para o ministro Dias Toffoli, o dispositivo questionado não viola o princípio da isonomia, pelo contrário, acaba por confirmar o valor da igualdade, uma vez que o inadimplente não fica na mesma situação daquele que suportou seus encargos.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, ed. 32ª São Paulo: Malheiros, 2014, p.38.

Nota-se que se levarmos em conta que as microempresas e empresas de pequeno porte possuem menor capacidade econômica cabe ao legislador estabelecer um critério de discriminação compatível com os princípios da igualdade e capacidade tributária, porém, não é tarefa fácil, de forma que Hans Kelsen¹¹⁰ nos ensina que:

(...) A norma de justiça segundo o qual todos os homens devem ser tratados por forma igual nada diz sobre a questão de saber qual deva ser o conteúdo deste igual tratamento e, portanto para poder de todo em todo ser aplicada, pressupõe uma norma que determine este conteúdo.

Verificamos que a LC nº 123/2006, instituiu, tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, no qual estas podem optar em utilizar os benefícios que a lei proporciona, para tanto, a lei teve como base os princípios da igualdade e da livre iniciativa, ambos princípios consagrados da Constituição Federal.

No entanto, há questionamentos no que se refere à violação do princípio da igualdade, pelo fato da lei beneficiar as microempresas, que no caso, verificamos não violar o princípio da igualdade devido ao fato de que, ao nosso entender, foi observado o princípio da igualdade em conformidade com o princípio da capacidade contributiva.

Outro questionamento ocorreu também em relação à violação princípio da igualdade no que diz respeito aos excluídos da opção dos benefícios do Simples Nacional, neste caso, verificamos que a lei não trata de forma explícita como estabelecer critérios para que não haja discriminação, portanto, se a discriminação não for evidente como, por exemplo: o que descreve o artigo 3º, inciso IV da CF, na qual estabelece a proibição discriminatória referente a sexo, raça, idade, religião, origem etc...que entendemos como sendo “discriminação entre as pessoas”. Caso não fique claro a distinção, ou seja, quando não tiver relacionado a nenhum dos critérios mencionados pelo artigo 3º, ficará muito difícil entender quando houve ou não discriminação por parte do legislador. E neste caso concordamos com o entendimento do STF quando menciona que o inadimplente não poderá se beneficiar do Simples Nacional exatamente porque o inadimplente não fica na mesma situação daquele que suportou seus encargos.

¹¹⁰KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. trad. e prefácio de João Baptista Machado. Ed. Almedina, 2009, p. 85.

A Constituição estabelece em seu artigo 3º, inciso IV¹¹¹, como regra geral a proibição discriminatória com relação a, raça, sexo, idade, religião, origem, etc.. Já o inciso II do artigo 150, já menciona na própria redação a proibição e qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida.

3. Simples Nacional: definição e natureza jurídica

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na LC nº 123/2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007¹¹². O artigo 12 da referida Lei Complementar define o Simples Nacional como um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Segundo Ricardo Alexandre:

(...) Ao contrário do que afirmam os mais apressados, o Simples Nacional não é um sistema de imposto único nem uma etapa de migração para tal sistema. Trata-se, conforme analisado, de um regime de tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios¹¹³.

James Marins e Marcelo Bertoldi definem o Simples Nacional como:

(...) regime especial de tributação por estimativa objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados e Distrito Federal e Municípios, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório¹¹⁴.

¹¹¹Art. 3º. Da CF. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: IV- promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹¹²Receita Federal Simples Nacional < <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/> > Acesso em 13/07/15.

¹¹³ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p. 658.

¹¹⁴MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte comentada**: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2007, p. 68.

Na concepção de Carlos Mauro Naylor que “(...) a lei apresenta aquele regime como um subsistema tributário especial e opcional, com princípios específicos, parcialmente substitutivo do sistema geral obrigatório”¹¹⁵.

Entendemos que o Simples Nacional é apenas um regime simplificado em que a microempresa e empresa de pequeno porte irão pagar através de uma única guia o valor referente a oito impostos e contribuições.

Mas ainda assim o Simples Nacional tem sido objeto de diversas discussões sobre sua natureza, dentre as quais estão: isenção tributária parcial, benefício fiscal, renúncia fiscal, incentivo extrafiscal, e, ainda, há quem entenda que se trata de um **novo tributo**. Este último faz-se necessário especial atenção¹¹⁶.

Antes que comecemos a falar da natureza jurídica do Simples Nacional é importante fazermos um estudo com o conceito de tributo, pois assim entenderemos se o Simples Nacional poderá ser tratado como um novo tributo.

3.1. Conceito de Tributo

Para verificarmos se o Simples Nacional prescreve a incidência de um novo tributo é necessário estudarmos o conceito de tributo.

Tributo, conforme preceitua o artigo 3º do Código Tributário Nacional é “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, instituído por lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹¹⁷.

O Código Tributário Nacional envolve vários dispositivos conceituais, que definem institutos fundamentais para a definição de tributo, segundo Fabio Artigas Grillo¹¹⁸:

(...) Com essas limitações, o conceito é razoavelmente bem feito e autoexplicativo. Sua função inicial seria permitir identificar se determinada cobrança é ou não tributo e, a partir dessa caracterização, saber se o regime jurídico tributário lhe é aplicável ou não. Se a prestação for pecuniária, se for compulsória, se não for decorrência do cometimento de ato ilícito, estar-se-á diante de tributo e, então, o regime jurídico tributário será exigível.

¹¹⁵NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos Constitucionais do Simples Nacional <<http://jus.com.br/948810-carlos-mauro-naylor/publicacoes#ixzz3i3KfuhHV>> Acesso em 06 de Agosto de 2015.

¹¹⁶MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simples Nacional**: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte comentada: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2007, p. 65.

¹¹⁷Art. 3º, do CTN.

¹¹⁸GRILLO, Fabio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da. Código Tributário Nacional. Anotado. OAB. Esa: Paraná, 2014, p. 27.

Desta forma, é possível verificarmos a definição de tributo por diversos autores em conformidade com a redação do artigo 3º do CTN, sendo assim, temos a definição de tributo por Sacha Calmon Navarro Coêlho que diz:

(...) Juridicamente se define tributo como obrigação jurídica pecuniária ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei. Acolhemos o conceito formulado da disposição do artigo 3º do CTN, que tem o notável mérito de, pela cláusula excludente das obrigações que configurem sanção de ato ilícito, evitar a abrangência também das multas, as quais, doutra forma, ver-se iam nele compreendidas¹¹⁹.

Zelmo Denari¹²⁰, defini tributo como “(...) prestações pecuniárias impostas (prestação pecuniária compulsória) *legalmente* (instituídas em lei) *pelo Estado* (mediante atividade administrativa), *para obtenção de recursos financeiros* (que não constitua sanção de ato ilícito)”. No mesmo sentido Luciano Amaro¹²¹ conceitua “(...) tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”. Ainda na mesma linha temos o entendimento de Ricardo Alexandre¹²² que define “(...) o tributo é receita derivada, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império. O dever de pagá-lo, é, portanto, imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor e devedor)”.

O conceito de tributo para Geraldo Ataliba¹²³ é constitucional:

(...) obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)¹²⁴.

No mesmo sentido Regina Helena Costa também entende que o conceito é extraído da Constituição. E definido pelo artigo 3º do CTN, sendo assim, segundo a autora:

¹¹⁹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.374.

¹²⁰DENARI, Zelmo. **Curso de Direito tributário**. Ver. E atual, nos termos da Constituição de 1988. São Paulo, Forense, 2000, p. 49.

¹²¹AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ªed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 47.

¹²²ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, p. 45.

¹²³ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 32-33.

¹²⁴ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.34.

(...) A definição legal, conquanto algo redundante, pela ênfase dada ao caráter pecuniário da prestação, explicita a essência do tributo. Afinando-se ao conceito constitucional, estatui que se trata de uma relação jurídica mediante a qual o credor ou sujeito ativo – no caso, o Fisco – pode exigir do devedor – o sujeito passivo ou contribuinte – uma prestação em dinheiro, exigível mediante lei e inconfundível com uma sanção¹²⁵.

Tributo para Fernando Gomes Favacho, “(...) em uma definição de conceito, é uma norma que tem como antecedente uma hipótese não vedada por outra norma, e que implica por imposição legal uma relação jurídica modalizada como obrigatória, qual seja, o dever do Contribuinte de levar dinheiro ao Fisco”¹²⁶.

Na lição de Ricardo Lobo Torres:

(...) Podemos sintetizar assim a definição de tributo: Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para as atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tem realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela constituição¹²⁷.

Como podemos verificar todas as definições são no mesmo sentido, onde verificamos que os autores definem o tributo fazendo uma interpretação do que está previsto no artigo 3º do CTN.

Entretanto, Hugo de Brito Machado enfatiza que “(...) não podemos esquecer que todos os conceitos são relativos¹²⁸”. Segundo o autor “(...) O “tributo”, definido pelo artigo 3º do CTN, é apenas um dos possíveis¹²⁹”.

O Professor Paulo de Barros Carvalho em seus ensinamentos na definição de tributo utiliza nada menos que seis significações diversas, quais sejam:

(...) a) “tributo” como quantia em dinheiro; b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) “tributo” como sinônimo de relação jurídico tributária; e) “tributo” como norma jurídica tributária; f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica¹³⁰.

¹²⁵COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014. p.125.

¹²⁶FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do Conceito de Tributo**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2011, p.150.

¹²⁷TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de direito financeiro e tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, P.375.

¹²⁸MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: São Paulo, 2014, p. 64.

¹²⁹MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: São Paulo, 2014, p. 64.

¹³⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 15.

O artigo 4º do CTN¹³¹ descreve a natureza jurídica do tributo e Fabio Artigas Grillo comenta que:

(...) Por “natureza jurídica específica”, a doutrina tem compreendido “espécie tributária”. A natureza jurídica genérica dos tributos, por assim dizer, seria dada pelo artigo 3.º: prestação pecuniária compulsória, de origem ex lege, que não constitui, em princípio, sanção por ato ilícito. Já a natureza jurídica específica, isto é, de que espécie de tributo se trata, seria dada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

(...) Esse dispositivo concretiza uma tomada de decisão a respeito de qual deveria ser o critério utilizado para distinguir espécies no gênero tributo. O gênero próximo está prescrito no artigo 3.º, e a diferença específica seria atribuída pelo exame do fato gerador: tributos com fatos geradores diferentes seriam espécies diferentes de tributo¹³².

Para concluirmos, encerramos com o entendimento de Hugo de Brito Machado:

(...) o tributo enquanto relação dinâmica que vai do plano da abstração, e ingressa no plano da concreção jurídica com a ocorrência do denominado fato gerador do tributo. O tributo, como conceituado no artigo 3º do CTN, é um gênero, do qual o artigo 5º do mesmo código indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria¹³³.

Para finalizar chegamos a conclusão de que o Simples Nacional é apenas um regime simplificado em que a microempresa e empresa de pequeno porte irão pagar através de uma única guia o valor referente a oito impostos e contribuições e que de forma alguma poderá ser considerado um tributo, primeiro porque o tributo é um gênero e não uma espécie de imposto, contribuição e taxa; segundo porque no conceito de tributo já nos remete a que tem caráter obrigacional, o que não acontece com o Simples nacional e terceiro porque o Simples Nacional se trata apenas de uma forma diferenciada de arrecadação de tributo de impostos já existentes.

3.1.1. Espécies de tributos

¹³¹Art. 4º do CTN. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

¹³²GRILLO, Fabio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da. **Código Tributário Nacional**. Anotado. OAB. Esa: Paraná, 2014, pp. 30-31.

¹³³MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: São Paulo, 2014, p. 64.

O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 5º três espécies de tributo, que são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, cada uma delas previstas nos respectivos artigos 16, 77 e 81 todos do Código Tributário Nacional.

José Afonso da Silva observa que “(...) o *sistema tributário nacional* compõe-se de *tributos*, que, de acordo com a Constituição, compreendem os *impostos, taxas e contribuições de melhoria*, (art. 145). Disso se conclui que ele cuida de três espécies tributárias, das quais o termo tributo é um gênero”¹³⁴.

A nossa Constituição prevê mais duas espécies de tributos, ou seja, são cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. Os três primeiros estão fundamentados no artigo 145 da Constituição Federal e os dois últimos constam respectivamente, nos artigos 148 e 149 ambos da constituição.

Segundo Ricardo Alexandre a controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécies fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto:

(...) a primeira, dualista, bipartida ou bipartite, que afirma serem espécies tributárias somente os impostos e as taxas; a segunda, a tripartida, tricotômica ou tripartite, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria; a terceira, a pentapartida ou quinquipartida, que a estes acrescenta os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite, que simplesmente junta todas as contribuições num só grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Em resumo temos quatro correntes relacionadas às espécies tributárias que são: a) bipartite ou dualista ou bipartida; b) tripartite, tripartida ou tricotômica; c) quadripartite, tetrapartida ou tetrapartite e d) pentapartite, pentapartida ou quinquipartida.

Ricardo Alexandre¹³⁵ ensina que a teoria da bipartição das espécies tributárias, baseada na classificação dos tributos como vinculados ou não vinculados, entende que somente existem duas espécies de tributos: os que possuem natureza de impostos (não vinculados) e os que possuem natureza de taxas (vinculados).

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³⁶ diz que “(...) Certamente a teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal é uma excelente ferramenta para a análise jurídica do

¹³⁴SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.718.

¹³⁵ALEXANDRE, Ricardo, **Direito tributário esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013, p. 18.

¹³⁶COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 471.

tributo e de suas espécies. O fato gerador e a base de cálculo, por outro lado, são decisivos para elucidar a natureza jurídica específica do tributo”.

O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 5º três espécies, ou seja, impostos, taxas e contribuição de melhoria, evidenciando que é adepto a corrente tripartida.

Já o autor Luciano Amaro¹³⁷ é adepto a teoria quadripartite, entendendo que o tributo é composto por quatro grupos que são:

(...) quatro grupos de espécies tributárias, que permitem, por sua vez, variadas subdivisões, conforme o nível de análise ou o critério de discriminação que seja eleito: 1º) impostos; 2º) taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria); 3º) contribuições; 4º) empréstimos compulsórios.

E por fim temos os adeptos da corrente quinquipartida que integram as espécies de tributos são cinco: os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. (RREE 138.284-8, Rel. Min. Carlos Velloso; 146.733; ADC-1/DF).

Concluimos por optar pela corrente quinquipartida, no qual os tributos são abrangidos por impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições, haja vista que cada um tem específicas particularidades.

Vejamos então a definição de cada espécie:

3.1.1.a. Impostos

Os impostos estão previstos no artigo 145 da CF e artigo 16 do CTN que o define como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Para José Afonso da Silva isto significa dizer que “(...) imposto é uma prestação pecuniária que incide sobre os fatos descritos em lei só pela atuação do contribuinte”¹³⁸. Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, complementam dizendo que “(...) os impostos são tributos ditos não-vinculados, o que significa que os seus fatos geradores (hipóteses de incidência) não se relacionam a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte”¹³⁹.

¹³⁷AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 68.

¹³⁸SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.718.

¹³⁹ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência** – 7ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 6.

Luciano Amaro leciona que os impostos atendem “(...) aos requisitos genéricos integrantes do conceito de tributo”¹⁴⁰. Segundo Ricardo Alexandre, “(...) é importante perceber que os impostos não incorporam, no seu conceito, a destinação de sua arrecadação a esta ou àquela atividade estatal”¹⁴¹.

Pelo exposto, o imposto é o tributo não vinculado, não havendo relação entre o fato gerador e atividade estatal, é um tributo que não goza de referibilidade e tem caráter contributivo¹⁴².

Resumindo o imposto é um tributo previsto em lei, que independe de atuação do estado, não é vinculado.

3.1.1.b. Taxas

As taxas estão previstas no artigo 145 da CF e artigo 77 do CTN que diz: Art.77 “ as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Na concepção José Afonso da Silva¹⁴³ taxa “(...) tem como fato gerador uma situação dependente da atividade estatal: o exercício do poder de polícia ou a oferta do serviço público ao contribuinte”. Welington Luiz Paulo reitera dizendo que Taxa “(...) é um tributo vinculado, de modo que só é devido pelo contribuinte se houver uma contraprestação por parte do ente estatal que a houver instituído”¹⁴⁴.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo dispõem que a taxa além de ter caráter retributivo (contraprestacional)¹⁴⁵ pode ser definida como “(...) *um tributo que tem como fato gerador ou hipótese de incidência uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte.*

¹⁴⁰ AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 68.

¹⁴¹ ALEXANDRE, Ricardo, **Direito tributário esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013, pp. 18-22.

¹⁴² ALEXANDRE, Ricardo, **Direito tributário esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013, pp. 18-22.

¹⁴³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.718.

¹⁴⁴ GRILLO, Fabio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da. **Código Tributário Nacional**. Anotado. OAB. Esa: Paraná, 2014, p. 207.

¹⁴⁵ ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência** – 7ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 22.

*Por ser a hipótese de incidência da taxa vinculada a um ato ou fato do Estado, diz-se ser ela um tributo vinculado*¹⁴⁶.

Vale ressaltar que o artigo 145, §2º da CF, proíbe que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos e o parágrafo único do artigo 77 do CTN é taxativa em dizer que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondem a imposto.

Em resumo as taxas são tributos vinculados, pois dependem da atuação estatal, as mesmas poderão ser cobradas conforme atribuições da cada ente (União, Estado, Distrito Federal e Município), e tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível.

3.1.1.c. Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria estão previstas no artigo 145 da CF e no artigo 81 do CTN que dispõe que a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

As contribuições de melhoria são definidas por José Afonso da Silva como sendo “(...) *o tributo* cuja obrigação tem por fato gerador a valorização de imóveis do contribuinte em decorrência da execução de obras públicas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios”¹⁴⁷. Ricardo Alexandre completa em dispor que “(...) tais contribuições são tributos vinculados, uma vez que sua cobrança depende de uma específica atuação estatal, qual seja a realização de uma obra pública que tenha como consequência um incremento do valor de imóveis pertencentes aos potenciais contribuintes”¹⁴⁸.

Conclui-se que contribuição de melhoria é um tributo vinculado, pois dependem da atuação estatal, que tem como fato gerador a valorização de imóveis do contribuinte em decorrência da execução de obras públicas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

¹⁴⁶ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência** – 7ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 9.

¹⁴⁷SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.718.

¹⁴⁸ALEXANDRE, Ricardo, **Direito tributário esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013, p. 38.

3.1.1.d. Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios estão previstos no artigo 148 da CF que dispõe que: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b"; Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

Empréstimos compulsórios conforme explica Ricardo Alexandre são empréstimos forçados, coativos, porém, restituíveis. A obrigação de pagá-los nasce de determinação legal. Verificada a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação de "emprestar" dinheiro ao Estado.

Em razão da restituição faz com que alguns juristas acreditem que os empréstimos compulsórios não integram como uma das espécies de tributos.

Mas Ricardo Alexandre diz entender que o entendimento destes juristas não merece prosperar, pois verifica o autor que:

(...) a exação se enquadra com perfeição na definição de tributo constante do art. 3º do CTN, que não contempla nenhum requisito relativo à definitividade do ingresso da receita tributária nos cofres públicos. Também confirma o entendimento o fato de o referido art. 148 da CF/1988, que é o fundamento constitucional para a existência de empréstimos compulsórios no ordenamento jurídico brasileiro, encontrar-se inserido na seção que trata dos princípios gerais do sistema tributário nacional. A obrigatoriedade de restituição dos recursos arrecadados serve para dar fisionomia própria ao tributo, de forma a caracterizá-lo como uma espécie tributária distinta, embora não sirva como argumento para descaracterizá-lo como tributo¹⁴⁹.

Já Luciano Amaro é adepto da teoria quadripartite remete os empréstimos compulsórios ao quarto grupo, que segundo ele “(...) é o dos tributos restituíveis (empréstimos compulsórios), cuja presença numa catalogação à parte se justifica mercê do regime jurídico que lhe é conferido”¹⁵⁰.

Desta forma o autor justifica seu posicionamento da seguinte maneira:

(...) Identificada, no fato gerador deste ou daquele empréstimo compulsório, uma dessas caracterizações, isso traduzirá apenas uma nota de semelhança entre as duas espécies, insuscetível,

¹⁴⁹ALEXANDRE, Ricardo, **Direito tributário esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013, p. 42.

¹⁵⁰AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 68-72.

porém, de reduzir as duas exações comparadas a uma única categoria. Se a União, obedecido o regime jurídico constitucional aplicável à espécie, instituir empréstimo compulsório sobre a venda de bens móveis e imóveis, não se dirá que foi criado um imposto de circulação de mercadorias (que é estadual), híbrido de imposto sobre a transmissão onerosa de imóveis (que é municipal). Ter-se-á criado um empréstimo compulsório, categoria específica de tributo, cuja legitimidade dependerá do respeito ao regime jurídico próprio dessa espécie (motivação, veiculação por lei complementar etc.) e ao regime jurídico geral dos tributos (legalidade, isonomia etc.). Do mesmo modo, se a União instituir empréstimo compulsório cujo fato gerador seja, por exemplo, a expedição de passaporte, não se tratará de taxa de polícia (não obstante a presença de uma nota de semelhança com essa espécie), devendo a exação obedecer ao regime jurídico constitucional aplicável aos empréstimos compulsórios, e não ao de taxa de polícia (que não requer lei complementar, nem motivação de calamidade etc.).

Conclui-se que os empréstimos compulsórios são tributos em que somente a União, mediante LC institui para atender a despesas extraordinárias previstas em lei, é vinculada à despesa que as instituiu e serão restituíveis.

3.1.1.e. Contribuições

As contribuições estão previstas no artigo 149¹⁵¹ da CF e determina que compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Para explicar as contribuições utilizaremos as lições de Celso Ribeiro Bastos¹⁵² que ensina que:

(...) Contribuições, denominadas habitualmente pela doutrina de “outras contribuições” para diferenciar-se da de melhoria, vêm reguladas no artigo 149 da CF. São três as hipóteses que ensejam a cobrança de contribuições. Temos as contribuições sociais, aquelas que são destinadas a custear a previdência social, feitas por empregados e empregadores. As contribuições que o Estado pode criar quando intervém no domínio econômico, para fazer face, portanto, aos custos específicos desta intervenção.

¹⁵¹ Art. 149 da CF. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); III - poderão ter alíquotas: a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. § 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

¹⁵² BASTOS, Celso Ribeiro et al. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: ed. Malheiros, 2010, p. 610.

Vale ressaltar o que explica Ricardo Alexandre:

(...) As contribuições sociais são a primeira das subespécies de contribuições especiais previstas no art. 149 da Constituição Federal. É terminologicamente incorreto utilizar a expressão "contribuições sociais" como gênero, pois elas são apenas a subespécie de contribuição especial utilizada pela União, quando esta quer conseguir recursos tributários para atuar na área social¹⁵³.

Assim, tais contribuições podem ser classificadas como: a) contribuições de seguridade social (quando destinadas a custear os serviços relacionados à saúde, à previdência e à assistência social- vide CF, art. 194); b) outras contribuições sociais (as residuais previstas na CF, art. 195, § 4º); ou c) contribuições sociais gerais (quando destinadas a algum outro tipo de atuação da União na área social). Apesar de soar estranha a utilização de dois subitens denominados de maneira tão genérica (gerais e outras), segue-se aqui tal classificação, por ser a terminologia adotada pelo STF.

Finalizando as espécies tributárias teremos as contribuições sociais que também são tributos de competência exclusiva da União de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

3.2. Análise da Natureza Jurídica verificando se houve criação de um novo tributo

Após verificarmos o conceito de tributo e suas espécies, podemos fazer uma análise da natureza jurídica do Simples Nacional e identificar se o Simples é um novo tributo inserido em nosso ordenamento pela LC nº 123/2006 ou apenas uma forma simplificada de recolhimento de vários tributos.

Carlos Renato Cunha descreve:

(...) Primeiro, o legislador infraconstitucional cria o tributo dentro de sua esfera de competência, por meio de norma geral e abstrata, que descreve um fato (hipótese tributária) que, se ocorrido (fato jurídico tributário), dará ensejo a incidência da norma, com a possível emissão da norma individual e concreta (lançamento), na qual se determina o cumprimento de obrigação tributária por parte do particular, quicá, com uma sanção administrativa estabelecida¹⁵⁴.

¹⁵³ALEXANDRE, Ricardo, **Direito tributário esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013, p. 52.

¹⁵⁴CUNHA, Carlos Renato. **O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Curitiba: Juruá, 2011, pp. 97-98.

Segundo Debora Sotto:

(...) Os entes políticos exercem suas competências tributárias, por meio dos seus respectivos procedimentos legislativos, editando as leis instituidoras dos tributos. É a partir desses textos de lei que o intérprete, ou operador do direito, constrói a norma jurídica geral e abstrata que define a incidência fiscal¹⁵⁵.

No que se refere à natureza jurídica do Simples Nacional, onde se pergunta se o regime é um novo tributo, segundo James Marins e Marcelo Bertoldi:

(...) o regime do Simples Nacional não é um novo tributo, vez que não institui qualquer imposto ou contribuição que já não esteja vigorando regularmente, nem, a toda evidencia, se fez instituir com base em qualquer competência constitucional ainda em aberto e também não extingue qualquer tributo já existente, tampouco se trata de nova espécie tributária, posto que não cria nenhuma modalidade de tributo que não seja conhecida¹⁵⁶.

Na visão de Carlos Renato Cunha, caso o Simples Nacional fosse definido como um novo tributo, “(...) teria então, a União instituído isenção para as microempresas e empresas de pequeno porte dos tributos de sua competência, incluídos no Simples, instituindo um novo tributo, incidente sobre a receita bruta mensal”¹⁵⁷.

No entanto Hugo de Brito Machado destaca:

(...) o tributo disfarçado ou oculto, que segundo ele é aquela prestação pecuniária que, não obstante albergue todos os elementos essenciais do conceito de tributo na Teoria Geral do Direito, é exigida pelo Estado sem a obediência às normas e princípios que compõem o regime jurídico do tributo. Para instituir e cobrar tributo oculto ou disfarçado o Estado se vale da sua soberania, impõe a prestação fazendo-a compulsória por via oblíqua¹⁵⁸.

Vale lembrar que, na lei aqui tratada o Estado não impõe ao contribuinte pagamento de tributo, pois o Simples Nacional não é obrigatório, mas sim opcional, conforme disposto no artigo 16 da LC nº 123/2006.

¹⁵⁵SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa e da Empresa de pequeno porte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 130-131.

¹⁵⁶MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte comentada**: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2007, p. 65.

¹⁵⁷CUNHA, Carlos Renato. **O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Curitiba: Juruá, 2011, p.274.

¹⁵⁸MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: São Paulo, 2014, p. 70.

No mesmo sentido a Receita Federal¹⁵⁹ diz:

(...) “A opção pelo Simples Nacional é irrevogável para todo o ano-calendário, podendo a optante solicitar sua exclusão, por opção, com efeitos para o ano-calendário subsequente. No entanto, é possível o cancelamento da solicitação da opção enquanto o pedido estiver “em análise”, ou seja, antes do seu deferimento, e desde que realizado no Portal do Simples Nacional dentro do prazo para a opção. Esta hipótese de cancelamento não se aplica às empresas em início de atividade. (Base legal: art. 6º da Resolução CGSN nº 94, de 2011.). Nota: Na hipótese de a ME ou a EPP solicitar a exclusão, por opção, do Simples Nacional no mês de janeiro, os efeitos dessa exclusão dar-se-ão nesse mesmo ano-calendário”.

Pelo exposto, e já fazendo um comparativo do tributo com o regime do Simples Nacional, o fato de o tributo ser prestação pecuniária compulsória já nos remete a diferenciá-lo do regime do Simples Nacional, isto porque prestação pecuniária compulsória significa dizer que prestação (pagamento) pecuniária (dinheiro, em regra) compulsória (obrigatório, ressaltando não ser possível a faculdade para o contribuinte).

Desta forma a palavra “obrigatório” é primeiro fator que diferencia tributo do regime do Simples Nacional, pois o regime do Simples diferentemente do tributo não é obrigatório, e sim opcional.

Se até aqui conseguimos chegar ao entendimento de que o Simples Nacional não se trata de um novo tributo, devido a este, ser gênero, assim quais seriam as alternativas?

Cláudio Gonçalves Pacheco¹⁶⁰ em sua dissertação de mestrado entende que “(...) é verdadeiro assegurar que o sistema simplificado de arrecadação denominado Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, é uma política pública, posto existirem titulares de direitos e destinatários da norma concretos e determinados”.

Ocorre que para chegarmos a um conceito do Simples Nacional precisamos fazer a análise de sua natureza jurídica, que segundo entendimento de Carlos Mauro Naylor¹⁶¹:

(...) tem natureza jurídica complexa e configura-se como subsistema tributário especial e opcional, parcialmente substitutivo do sistema tributário geral e obrigatório, sendo orientado por princípios específicos que conferem adequação valorativa e unidade às regras que o instituem.

Segundo os autores James Marins e Marcelo Bertoldi¹⁶²:

¹⁵⁹Receita Federal Simples Nacional < <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/> > Acesso em 13/07/15.

¹⁶⁰PACHECO, Cláudio Gonçalves. **O Simples Nacional e os Princípios Constitucionais**: Um estudo acerca da validade e da conveniência da LC n. 123/2006. Dissertação de Mestrado em Direito do Centro Universitário de Brasília – Uni-CEUB. Uni-EVANGÉLICA. Brasília, 2012, p. 40.

¹⁶¹NAYLOR, Carlos Mauro. **Fundamentos Constitucionais do Simples Nacional** <<http://jus.com.br/948810-carlos-mauro-naylor/publicacoes#ixzz3i3KfuhHV>> Acesso em 06 de Agosto de 2015.

(...) qualquer tentativa de excessiva redução da natureza jurídica do Simples Nacional estará condenada ao fracasso. Segundo os autores, "por ser instituto de caráter polifacetado, que abrange várias características, o Simples Nacional dificilmente poderá ser confinado em natureza jurídica singular, de forma que várias notas essenciais de sua conformação devem ser compreendidas e adequadamente aglutinadas para a construção de um conceito suficientemente abrangente e preciso".

Carlos Mauro Naylor¹⁶³ conclui que "(...) o Simples Nacional não é um novo tributo, visto que não gerou nenhuma nova obrigação tributária principal além daquelas já existentes, relativas aos impostos e contribuições que foram incluídos no novo regime".

Carlos Renato Cunha¹⁶⁴, optou em dizer que o Simples Nacional é:

(...) forma de aplicação da praticabilidade tributária, que já é requerida pela redação dos enunciados prescritivos dos artigos. 146, III, "d" e 179 da CR/88, dos quais se extrai norma de competência legislativa que permite ao legislador complementar nacional o estabelecimento de um regime tributário distinto no que tange a impostos e contribuições, em favor das micro e das pequenas empresas de cunho simplificado em relação ao regime normal dos demais contribuintes com arrecadação centralizada e unificada, vale dizer, norma de competência que permite a simplificação da execução de norma hierarquicamente superior. E isso é corroborado pela literalidade dos enunciados constantes da LC nº 123/2006, que instituiu regime que implica o recolhimento conjunto de oito tributos diferentes.

Em defesa à ação direta de inconstitucionalidade (ADI 3910) proposta pela Febrafite – Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais, a Ordem dos Advogados do Brasil¹⁶⁵ (OAB) relata que “*não houve criação de novo imposto. O que ocorre é a criação de um novo regime, com amparo na Constituição Federal, transformando em um único recolhimento a cobrança de tributos de todos os entes da federação*”.

Como já havíamos dito se tributo é gênero, que abrange cinco espécies, que são os impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, numa segunda comparação com o regime do Simples Nacional, poderíamos dizer que o Simples poderia integrar uma destas espécies.

Neste caso teríamos que fazer um comparativo do Simples Nacional com as espécies do tributo, mas ainda sim seria em vão, pois o regime integra oito tipos diferentes de tributos,

¹⁶²MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte comentada: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007**. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2007, p. 66.

¹⁶³NAYLOR, Carlos Mauro. **Fundamentos Constitucionais do Simples Nacional** <<http://jus.com.br/948810-carlos-mauro-naylor/publicacoes#ixzz3i3KfuhHV>> Acesso em 06 de Agosto de 2015.

¹⁶⁴CUNHA, Carlos Renato. **O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Curitiba: Juruá, 2011, p.402.

¹⁶⁵STF: ADI 3910. Ação Direta de Inconstitucionalidade <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2532603>> Acesso em 18/10/2015

nos quais estes se enquadram em duas das espécies existentes no sistema que são os impostos e contribuições.

Os impostos abrangidos pelo Simples Nacional estão previstos nos incisos I, II, III, VII e VIII do artigo 13 da LC n. 123/2006, que são: I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Quanto às contribuições que integram o sistema do Simples Nacional, estão dispostos nos incisos IV, V e VI da LC n. 123/2006, que são: IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo e VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

Concluimos que no Simples Nacional há incidência de diferentes impostos e contribuições sobre um único fato gerador. E como já havíamos concluído anteriormente, se o tributo é gênero não há a menor possibilidade de o Simples Nacional poder ser considerado um tributo, haja vista que o mesmo, além de comprovadamente ficar claro de que se trata apenas de um regime diferenciado de arrecadação não se enquadra no conceito de tributo começando pelo fato de que o tributo é obrigatório, enquanto que o Simples Nacional é facultativo, seguido pelo fato de que o tributo é gênero que abrange espécies de impostos, taxas, contribuições, enquanto que o Simples Nacional é um regime de arrecadação que abrange o pagamento em uma única guia de diversos impostos e contribuições já existentes em nosso sistema jurídico tributário, e sendo assim, se já são existentes não haveria o porquê da criação de uma nova espécie, quem dirá de um novo tributo.

CONCLUSÃO

Conforme o que foi visto podemos resumir o direito como um sistema, no qual é formado por um conjunto de elementos ligados entre si por uma unidade. Estes elementos dão forma, ao chamado sistema jurídico, e, estes são denominados normas jurídicas. Normas jurídicas são os princípios, elementos internos ao sistema, isto é, estão nele integrados e inseridos.

O conceito de princípios são valores injetados em normas jurídicas que devem ser prestigiados pelo legislador e intérprete do direito, assim os princípios constitucionais, são aqueles valores albergados pelo Texto Maior a fim de dar sistematização ao documento constitucional, de servir como critério de interpretação e finalmente, o que é mais importante espalhar os seus valores, pulverizá-los sobre todo o mundo jurídico.

Ao tratarmos das complexidades da EC nº 42 de 2003 e a LC nº 123 de 2006, vimos que os princípios tiveram maior relevância para o fundamento de leis, e, que ao mesmo tempo há contradições dos mesmos entre si.

A competência tributária é atribuída pela Constituição e quem tem competência tributária em nosso ordenamento é a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e somente por Emendas Constitucionais é que se pode estabelecer, limitar ou extinguir competências tributárias.

Desta forma a EC nº 42/2003, possibilitou a LC nº 123/2006 criar a unificação e arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, estabelecendo a estas normas gerais relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido. Isto significa dizer que, a LC nº 123/2006 só se tornou efetiva em razão da Emenda Constitucional, caso contrário seria inconstitucional por afronta às competências das entidades federativas.

Na conclusão do nosso primeiro tópico verificamos que, a federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo e que o Simples Nacional é um regime único de tributação que está longe de representar uma tendência à abolição da federação brasileira. Além do mais, observa-se que a forma federativa de estado não poderá ser abolida, mas não diz que ela poderá ser alterada.

Em nosso segundo tópico, analisamos que a LC nº 123/2006 que instituiu o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, teve amparo de dois princípios basilares, que são: o princípio da “livre iniciativa” e o princípio da

“igualdade”. No que diz respeito a violação do princípio da igualdade, pelo fato da lei beneficiar por si só as microempresas, concluímos que não houve violação, pois observamos que o princípio da igualdade está em conformidade com outro princípio que é o princípio da capacidade contributiva.

Ainda em relação ao princípio da igualdade no tocante aos excluídos da opção dos benefícios do Simples Nacional, neste caso, verificamos que a lei não trata de forma explícita como estabelecer critérios para que não haja discriminação, portanto, se a discriminação não for evidente ficará muito difícil entender quando houve ou não discriminação por parte do legislador.

Quanto ao último tópico referente à natureza jurídica do Simples Nacional, numa primeira análise fizemos uma pesquisa do conceito de tributo, onde resumidamente, concluímos que, pelo fato de o tributo ser prestação pecuniária compulsória já nos remete a diferenciá-lo do regime do Simples Nacional, isto porque prestação pecuniária compulsória significa que “pagamento em dinheiro e obrigatório” assim, a palavra “obrigatório” é primeiro fator que diferencia tributo do regime do Simples Nacional, pois o regime do Simples diferentemente do tributo não é obrigatório, e sim opcional.

Além do mais, tributo é gênero, que abrange cinco espécies, que são os impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. Assim, numa segunda tentativa poderíamos falar que o Simples poderia integrar uma destas espécies, porém, o regime do Simples integra oito tipos diferentes de tributos, nos quais estes se enquadram em duas das espécies existentes no sistema que são os impostos e contribuições. Neste caso, chegamos à conclusão de que não houve a criação de um novo tributo e que o Simples Nacional é um regime especial de arrecadação de duas espécies de tributos já existentes, possibilitando tratamento fiscal diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, caso estas optarem por tal regime.

BIBLIOGRAFIA

- ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.
- AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ALEXANDRE, Ricardo, **Direito tributário esquematizado**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2010.
- _____, **Direito tributário esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**, São Paulo, RT, 1968.
- _____, **Hipótese de Incidência Tributária**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____, **República e Constituição**. 3ª ed. atual. por Rosalea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____, **Teoria dos princípios**. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto a norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Inconstitucionalidade do "Super Simples"**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, SP, n.126, 2006.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.
- BASTOS, Celso Ribeiro et al. **Curso de Direito Constitucional**, São Paulo: Ed. Malheiros, 2010.
- BOBBIO, Norberto. 1909-2004. **Teoria geral do direito**; tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm > Acesso em 18/03/15.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____, **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____, **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CF. Alois von der Stein, “Der Systembegriff in seiner geschichtlichen Entwicklung”, in System und Klassifikation in. Apud FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio, **Conceito de Sistema no direito**: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo. Ed. Revistas dos Tribunais, Ed. Da Universidade de São Paulo, 1976.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____, **Curso de direito tributário brasileiro**, 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____, **Curso de direito tributário brasileiro**, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo, Ed. Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____, **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples nacional**, a norma tributária e o princípio federativo. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

DENARI, Zelmo, **Curso de Direito tributário**. Ver. E atual, nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: Forense, 2000.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e Regulação Econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora. 2007.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**, ed. Max Limonad, 1997.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do Conceito de Tributo**. São Paulo: ed. Quartier Latin, 2011.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito**, ed. Atlas, 2003.

_____, **Introdução ao Estudo de Direito**, técnica, decisão e dominação, 6ª ed. 2ª Reimpr: São Paulo: Ed. Atlas, 2010.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria de nulidade. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GRILLO, Fabio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da. **Código Tributário Nacional**. Anotado. OAB. Esa: Paraná, 2014.

KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. trad. e prefácio de João Baptista Machado. Ed. Almedina, 2009.

Lei Geral das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, Edição revisada e atualizada pela lei complementar 127/2007 e lei complementar 128/2008. Projeto e desenvolvimento - SEBRAE-SP, Autor Paulo Melchor.

Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984. <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L7256.htm > Acesso em 18/08/15.

Lei Simples nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm>: Acesso em: 08/08/15.

Lei nº 9.841, de 05 de outubro de 1999. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9841.htm> acesso em 18/08/15.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 <https://www.google.com.br/?gfe_rd=cr&ei=1aDoVeuaAqqX8QeD97XgDg&gws_rd=ssl#q=lc+123+de+2006+planalto> Acesso em 18/08/15.

Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm > Acesso em 08/08/15.

Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm > Acesso em 18/08/2015.

LOUBET, Leonardo Furtado. Comentários aos artigos 1º e 2º da LC 123/2006. In: HENARES NETO, Halley (coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, ed. 32ª São Paulo: Malheiros, 2014.

MARINS, James, Marcelo M. Bertoldi. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de pequeno porte comentada: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007**- São Paulo: ed: Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MICHAELIS, Aurélio. Dicionário de Português: <<http://www.dicionarioaurelio.com/sistema> >Acesso em: 22/09/2015.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de, 1892-1979. **Direito das obrigações: direito das obrigações, títulos ao portador, títulos nominativos...**/Pontes de Miranda; atualizado por Alcides Tomasetti Jr., Rafael Domingos Faiardo Vanzella. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MORES, Alexandre. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés, **Fontes no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos Constitucionais do Simples Nacional <<http://jus.com.br/948810-carlos-mauro-naylor/publicacoes#ixzz3i3KfuhHV>> Acesso em 06 de Agosto de 2015.

PACHECO, Cláudio Gonçalves. **O Simples Nacional e os Princípios Constitucionais**: Um estudo acerca da validade e da conveniência da LC n. 123/2006. Dissertação de Mestrado em Direito do Centro Universitário de Brasília – Uni-CEUB. Uni-EVANGÉLICA. Brasília, 2012.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O controle difuso de constitucionalidade das leis no ordenamento brasileiro**: Aspectos constitucionais e processuais. São Paulo, Ed: Malheiros, 2010.

Portal Lei Geral, Observatório Geral da MICRO E PEQUENA EMPRESA, <WWW.leigeral.com.br> Acessado em 08/08/15.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**, prefácio de Paulo de Barros Carvalho – Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Receita Federal Simples Nacional < <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/> > Acesso em 22/09/15.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVA, Renaldo Limiro da, Alexandre. **Manual do Supersimples Comentários à Lei Complementar 123/2006**. Ed. Juruá, 2007.

SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STF: RE 627543. Quarta-feira, 30 de outubro de 2013. < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=252363> > Acesso em 07/09/2015.

STF: ADI 3910. Ação Direta de Inconstitucionalidade < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2532603> > Acesso em 18/10/2015

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª ed. Ver. Ed: atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

TÔRRES, Heleno, **DIREITO Tributário e Direito Privado**, Autonomia privada: Simulação, Elusão tributária. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Ed: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de direito financeiro e tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. Prefácio Geraldo Ataliba; apresentação de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2005.