



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB

FACULDADE DE DIREITO – FD

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD

FABIANO FERREIRA LOPES

A efetividade do princípio da capacidade contributiva no Simples Nacional: uma análise
à luz da Análise Econômica do Direito e dos Direitos Fundamentais.

BRASÍLIA

2025

FABIANO FERREIRA LOPES

A efetividade do princípio da capacidade contributiva no Simples Nacional: uma análise
à luz da Análise Econômica do Direito e dos Direitos Fundamentais.

Tese apresentada como requisito para a obtenção do título de Doutor em Direito pelo programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília, na área Direito, Estado e Constituição.

Linha de Pesquisa: Transformação na Ordem Social e Econômica e Regulação.

Orientadora: Profa. Dra. Amanda Flávio de Oliveira.

BRASÍLIA

2025

Lopes, Fabiano Ferreira.

LL864e

A efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva no Simples Nacional: uma análise à luz da análise econômica do direito e dos direitos fundamentais / Fabiano Ferreira Lopes. – Brasília, 2025.

142 f.; il.

Orientador (a): Amanda Flávio de Oliveira.

Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, 2025.

1. Princípio da capacidade contributiva. 2. Simples Nacional. 3. Direito fundamental tributário. 4. Direito – Análise econômica. I. Oliveira, Amanda Flávio de. II. Título.

CDD 343.04
CDU 34:336.221.24

FABIANO FERREIRA LOPES

A efetividade do princípio da capacidade contributiva no Simples Nacional: uma análise
à luz da Análise Econômica do Direito e dos Direitos Fundamentais.

Tese apresentada como requisito para a
obtenção do título de Doutor em Direito pelo
programa de Pós-Graduação em Direito da
Universidade de Brasília, na área Direito,
Estado e Constituição.

Linha de Pesquisa: Transformação na Ordem
Social e Econômica e Regulação.

Orientadora: Profa. Dra. Amanda Flávio de
Oliveira.

Brasília, 19 de maio de 2025

Banca Examinadora:

Dra. Amanda Flávio de Oliveira
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – FD/UnB
(Orientadora)

Dr. Antonio de Moura Borges
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – FD/UnB

Dr. Leonardo Albuquerque Marques
Universidade CEUMA – UniCEUMA

Dr. César Costa Alves de Matos
Câmara dos Deputados – CD

Dr. Alonso Reis Siqueira Freire
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho, primeiramente, a Deus, por ser o alicerce de minha vida, concedendo-me saúde, força e cercando-me de pessoas de boa fé que foram luz em meu caminho durante esta jornada.

In memoriam, à minha querida avó Maria Santos Ferreira (Vovó Maria) e à minha tia Rosidete Santos Ferreira (Tia Rosinha), que com amor infinito me alfabetizaram, ensinaram o valor da família e mostraram que prosperar exige nunca esquecer nossas raízes. Ao meu pai, Bernardo Torres Lopes, cuja sabedoria e exemplo de boa fé me inspiraram a estar sempre preparado para não falhar com aqueles que de mim dependem.

À minha mãe, Antonia Ferreira Lopes, que com sua força e dedicação me ensinou a enfrentar situações adversas sem perder o foco, sempre motivando-me a seguir em frente com coragem e determinação.

Às minhas irmãs, Flávia Lopes Carvalho e Fernanda Ferreira Lopes, pelo apoio incondicional e pelo amor fraterno que sempre me sustentaram.

Aos meus filhos, Luiz Antonio Pereira Lopes e Bernardo Pereira Lopes, e às minhas sobrinhas-filhas, Gabriela Lopes Carvalho Marques, Graziela Lopes Carvalho e Maria Fernanda Lopes da Silva, e aos meus sobrinhos-netos, Giovana Carvalho Marques e Heitor Carvalho Marques, por serem o motivo do meu orgulho e inspiração diária.

À minha esposa, Helayne do Nascimento Pereira, por sua parceria, amor e compreensão ao longo desta caminhada.

AGRADECIMENTOS

Aos meus cunhados, Hélio Araújo de Carvalho Filho e Maurício Alves da Silva, e aos meus sobrinho-genros, Rodrigo Campos Marques e Clidenor Teixeira Luz Júnior, pela amizade, apoio e companheirismo, que sempre trouxeram leveza e alegria ao meu caminho.

À minha orientadora, Amanda Flávio de Oliveira, pelo suporte acadêmico e por acreditar em meu potencial, e aos meus professores do programa, em especial aos professores Antônio de Moura Borges e Hadassa Laís de Souza Santana, pela dedicação e ensinamentos.

Às imprescindíveis Caroline Bezerra Viegas de Lima e Euzilene Rodrigues Moraes, da secretaria do programa, por seu comprometimento exemplar, cuja atenção e presteza fizeram a diferença em cada etapa do curso.

Aos colegas de sala André Santos Ferraz, Caroline Bezerra Viegas de Lima, Frederico Batista dos Santos Medeiros e Guilherme Soares Batista Malta, pela amizade e parceria em momentos produtivos e inspiradores.

Aos meus amigos, especialmente Albertino Leal de Barros Filho, Alexsandro José Rabelo França, Alexsandro Rahbani Aragão Feijó, Carlos Rafael Fernandes Bulhão, Eriko José Domingues da Silva Ribeiro, Gustavo Aníbal Macedo Coelho, Gustavo Costa de Oliveira Itapary, Ítalo Fábio Gomes de Azevedo, José Nilo Ribeiro Filho, Júlio César Matos Costa, Romildo Martins Sampaio, Tadeu Cantuária de Azevedo e Walber Lins Pontes, pelo companheirismo e pelas conversas que enriqueceram minha jornada.

Aos meus alunos, especialmente Beatriz Cardoso Gomes, Erick Marques Vieira, Frank Leonardo Gomes Ferreira Junior, Layanne Francisca Godois Arouche, Nathaly Silva Carvalho, Pedro Antunes Rego Ferreira, Thyelle Rayanne Oliveira Mendes e Vinicius Vieira, que me motivam a continuar comprometido com o magistério e a buscar sempre o melhor.

Por fim, não menos importante, ao meu fiel companheiro de todas as horas, Cheetos, meu cachorro amigo, cuja presença trouxe conforto e alegria nos momentos de batalha.

Dedico esta tese a todos vocês, que, de diferentes formas, moldaram e enriqueceram minha vida e contribuíram para que eu pudesse alcançar mais este objetivo.

*"Ideias e trabalho. Olhos no céu e pés no
chão. Eis o binômio necessário para se viver
com paz e alegria."*

— MARTINS, Ives Gandra da Silva.
Reflexões sobre a vida, p. 101.

RESUMO

A tributação é fundamental ao funcionamento do Estado, devendo observar princípios constitucionais, sobretudo o da capacidade contributiva. Esta tese analisa a efetividade desse princípio no Simples Nacional, com base na Análise Econômica do Direito e nos direitos fundamentais, destacando a tensão entre simplificação fiscal e justiça tributária para micro e pequenas empresas. O estudo adota abordagem interdisciplinar, unindo pesquisa bibliográfica, análise documental e interpretação sistemática de legislação, jurisprudência e dados empíricos, incluindo levantamentos do SEBRAE que mostram a insatisfação de 82% dos empreendedores quanto ao impacto da carga tributária à medida que a empresa cresce, evidenciando a necessidade de aprimorar o regime. Conclui-se que, embora o Simples Nacional represente avanço na unificação do recolhimento do pagamento dos tributos, a exigência tributária sobre receitas não recebidas, a complexidade de sua operacionalização e a progressividade insuficiente podem onerar desproporcionalmente os pagadores de tributos, sobretudo em períodos de baixa liquidez. Verifica-se ainda que o regime não respeita plenamente o mínimo existencial e pode gerar efeitos confiscatórios, evidenciando desalinhamento entre a capacidade financeira dos pagadores de tributos e as alíquotas praticadas. A pesquisa propõe um redesenho institucional, com adoção prioritária do regime de caixa para exigibilidade tributária, mecanismos de transição graduais e a Análise de Impacto Tributário (AIT) antes de novas normas, alinhando o Simples Nacional aos fundamentos constitucionais da justiça fiscal, da livre iniciativa e do incentivo às micro e pequenas empresas.

Palavras-chave: Princípio da capacidade contributiva. Simples Nacional. Direito fundamental tributário. Direito – Análise econômica.

ABSTRACT

Taxation is fundamental to the functioning of the State and must observe constitutional principles, especially the ability-to-pay principle. This thesis analyzes the effectiveness of that principle within the Simples Nacional regime, drawing on Law and Economics and fundamental rights, and highlighting the tension between fiscal simplification and tax justice for micro and small businesses. The study adopts an interdisciplinary approach, combining bibliographic research, document analysis, and systematic interpretation of legislation, case law, and empirical data, including SEBRAE surveys indicating that 82% of entrepreneurs are dissatisfied with the tax burden's impact as companies grow, underscoring the need to improve the regime. It concludes that, although Simples Nacional represents progress in unifying tax payments, taxation on unreceived revenues, the complexity of its operation, and insufficient progressivity can disproportionately burden taxpayers, particularly during periods of low liquidity. Moreover, the regime does not fully respect the essential minimum and may produce confiscatory effects, revealing a misalignment between taxpayers' financial capacity and the applied rates. The research proposes an institutional redesign, giving priority to the cash-accounting method for tax liability, introducing gradual transition mechanisms, and conducting Tax Impact Analysis (TIA) before implementing new regulations, thus aligning Simples Nacional with the constitutional foundations of tax justice, free enterprise, and the promotion of micro and small businesses.

Keywords: Ability to pay principle. Simples Nacional. Fundamental rights in tax law. Law and Economics.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Imagem 1 – Representação da capacidade contributiva e os efeitos confiscatórios da tributação	35
Figura 1 – Impacto com a extinção do Simples Nacional	78
Figura 2 – Proporção da população ocupada em micro e pequenas empresas em relação ao total	79
Figura 3 – Inadimplência tributária no Simples Nacional	84
Figura 4 – Soluções adotadas para reverter a inadimplência tributária no Simples Nacional..	85

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação da competência tributária	54
Tabela 2 – Atividade Econômica x Alíquotas Aplicáveis no Simples Nacional.....	64
Tabela 3 – Alíquotas do Simples Nacional – Comércio (Anexo I)	65
Tabela 4 – Apuração pelo Simples Nacional – Comércio (Anexo I) – Progressividade gradual	66
Tabela 5 – Apuração pelo Simples Nacional – Comércio (Anexo I) – Progressividade simples	66
Tabela 6 – Distribuição tributária do Simples Nacional – Comércio (Anexo I)	66
Tabela 7 – Distribuição tributária do Simples Nacional – Comércio (Anexo I) – Progressividade gradual	67
Tabela 8 – Distribuição tributária do Simples Nacional – Comércio (Anexo I) – Progressividade simples	67

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADIMC	Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADE	Atos Declaratório Executivo
AED	Análise Econômica do Direito
CAE	Comissão de Assuntos Econômicos
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CGIBS	Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNAE/Fiscal	Código Nacional de Atividades Econômicas
CNPJ	Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONCLA	Comissão Nacional de Classificação
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil
COVID-19	Corona Virus Disease 2019
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CR88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto sobre Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IS	Imposto Seletivo
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor Individual
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	16
2	CONSIDERAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	21
2.1	Capacidade Contributiva	21
2.1.1	<i>Capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira.....</i>	24
2.1.2	<i>Atributos da capacidade contributiva.....</i>	25
2.1.3	<i>Técnicas tributárias para viabilizar a aplicação da capacidade contributiva</i>	26
2.2	Princípio da Capacidade Contributiva	29
2.2.1	<i>Aplicação e eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva.....</i>	31
2.2.2	<i>Princípio da Vedação ao Confisco</i>	32
2.2.3	<i>A vedação ao confisco, as espécies tributárias e a multa tributária</i>	35
3	DIREITO FUNDAMENTAL TRIBUTÁRIO.....	41
3.1	Capacidade Contributiva como Direito Fundamental Tributário.....	46
4	CONSIDERAÇÕES SOBRE O SIMPLES NACIONAL	52
4.1	Simple Nacional e o Sistema Tributário Nacional	53
4.2	Microempresa e Empresas de Pequeno Porte.....	57
4.3	O Comitê Gestor do Simples Nacional.....	58
4.4	Opção pelo Simples Nacional.....	61
4.5	Sistemática do regime simplificado de tributação	63
4.5.1	<i>As alíquotas aplicáveis ao Simples Nacional.....</i>	63
4.5.2	<i>Regras do regime de reconhecimento da receita</i>	67
4.5.3	<i>Apuração pelo regime de caixa: observações pertinentes.....</i>	69
4.5.4	<i>Imposto de renda sobre Serviços Prestados</i>	70
4.5.5	<i>Obrigações acessórias.....</i>	71
4.5.5.1	<i>Declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais</i>	72
4.5.5.2	<i>Declarações</i>	72
4.5.5.3	<i>Contabilidade simplificada.....</i>	72
4.5.6	<i>Exclusão do Simples Nacional.....</i>	75
4.5.7	<i>Compensação de tributos recolhidos por meio do Simples Nacional</i>	76
5	A TRIBUTAÇÃO DOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	77

5.1	A Pesquisa do SEBRAE e o Perfil do Contribuinte do Simples Nacional.....	77
5.2	Regime de Competência, Capacidade Contributiva e Eficiência Tributária.....	87
5.3	Propostas de Redesenho Institucional	90
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	95
	REFERÊNCIAS.....	100
	ANEXO A – ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006	116
	ANEXO B – ANEXO II DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006	121
	ANEXO C – ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006	126
	ANEXO D – ANEXO IV DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006	132
	ANEXO E – ANEXO V DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006	138

1 INTRODUÇÃO

A tributação é um instrumento essencial para a manutenção das atividades estatais, viabilizando políticas públicas e o funcionamento do Estado. No Brasil, a Constituição da República de 1988 (CR88) estabelece princípios fundamentais que orientam o sistema tributário, entre eles, o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, que determina a proporcionalidade da carga tributária em relação à aptidão econômica do pagador de tributo. Esse princípio visa assegurar justiça fiscal, garantindo que os tributos sejam cobrados de forma equitativa e compatível com a realidade financeira dos pagadores de tributos.

Nesse contexto, o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, representa um regime tributário diferenciado, destinado às microempresas e empresas de pequeno porte, com o propósito de simplificar o cumprimento de obrigações fiscais e reduzir a carga burocrática sobre esses pagadores de tributos, promovendo a formalização desses empreendimentos e estimulando o desenvolvimento econômico, sendo constitucionalmente reconhecido pelo art. 146, III, d da CR88.

A relevância do Simples Nacional decorre de sua intenção de reduzir a burocracia e os custos de transação, criando um ambiente de negócios mais acessível e menos oneroso para as micro e pequenas empresas. Além disso, esse regime deveria viabilizar a aplicação do princípio constitucional que assegura tratamento favorecido a essas empresas, conforme o artigo 170, inciso IX, da Constituição da República de 1988. Ele também deveria concretizar a obrigação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de dispensar um tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, garantindo a simplificação, eliminação ou redução das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, nos termos do artigo 179 da CR88.

Um fator que reforça a importância desse regime é a significativa participação das micro e pequenas empresas no mercado de trabalho brasileiro. Entre 2010 e 2021, esses empreendimentos foram responsáveis, em média, por cerca de 50% da população ocupada no país (SEBRAE, 2024, p. 2). Esse dado evidencia a relevância do segmento para a economia nacional, especialmente no que diz respeito à geração de empregos formais e ao fomento da atividade produtiva.

Apesar dos motivos ensejadores da instituição do Simples Nacional, sua efetividade na concretização do princípio da capacidade contributiva levanta questionamentos que demandam uma análise mais aprofundada. A estrutura do regime, embora voltada à simplificação e ao incentivo às micro e pequenas empresas, não está isenta de críticas no que se refere à equidade

tributária. Conforme apontado por Afonso et al. (2020), a complexidade do sistema tributário brasileiro e a segmentação das alíquotas aplicadas dentro do Simples Nacional geram distorções que podem comprometer sua função distributiva, especialmente quando se observa a carga tributária suportada por diferentes faixas de faturamento.

A progressividade do regime, embora prevista em sua estrutura, apresenta limitações que podem afetar a justiça fiscal. O estudo de Afonso (2019) destaca que, enquanto pequenas empresas se beneficiam da unificação de tributos, empresas que se aproximam do teto do regime enfrentam um aumento abrupto da carga tributária ao ultrapassarem o limite de faturamento, o que pode desestimular seu crescimento.

Assim, o debate sobre a adequação do Simples Nacional ao princípio da capacidade contributiva deve considerar não apenas os aspectos formais da legislação, mas também os impactos práticos da tributação.

Diante desse cenário, esta pesquisa tem como questão central: como o regime do Simples Nacional, apesar de sua proposta de simplificação tributária, impacta a efetividade do princípio da capacidade contributiva, especialmente à luz da Análise Econômica do Direito e dos direitos fundamentais?

Adota-se uma abordagem interdisciplinar, combinando elementos da Análise Econômica do Direito (AED) com a teoria do direito tributário e dos direitos fundamentais. A AED possibilita a avaliação dos impactos econômicos das normas tributárias, especialmente em relação à eficiência e aos custos de transação, enquanto a teoria dos direitos fundamentais assegura que o sistema tributário esteja alinhado com os princípios de justiça fiscal, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Conforme exposto, o objetivo geral desta pesquisa é avaliar a efetividade do princípio da capacidade contributiva no regime do Simples Nacional, à luz da Análise Econômica do Direito (AED) e dos direitos fundamentais tributários, de modo a identificar distorções que comprometam a justiça fiscal e propor alternativas normativas que aprimorem o sistema. Para alcançar esse propósito, a pesquisa se desdobra em objetivos específicos que estruturam a análise.

Inicialmente, busca-se examinar o princípio da capacidade contributiva como elemento essencial para a justiça fiscal, explorando sua aplicação, seus limites constitucionais e sua relação com o princípio da vedação ao confisco. Em seguida, pretende-se investigar a relação entre os direitos fundamentais e a tributação, analisando como a capacidade contributiva se insere no contexto das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Além disso, a pesquisa visa examinar a interação entre Direito e Economia na tributação, sob a ótica da Análise Econômica do Direito, considerando abordagens teóricas como a Teoria dos Custos de Transação e os fundamentos da tributação eficiente. Outro ponto de destaque é o estudo da dinâmica do regime diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, analisando suas características e impactos no ambiente de negócios.

Por fim, busca-se avaliar o Simples Nacional à luz da Análise Econômica do Direito, investigando em que medida esse regime tributário contribui para a eficiência econômica, a redução da burocracia e a formalização de empresas.

Para atingir os objetivos propostos, a presente tese utiliza uma abordagem metodológica que combina a pesquisa bibliográfica, a análise documental e a interpretação sistemática da legislação e da jurisprudência. A pesquisa bibliográfica envolve a revisão de livros, artigos científicos, teses e dissertações que tratam do Simples Nacional, do princípio da capacidade contributiva, da Análise Econômica do Direito e dos direitos fundamentais. A análise documental compreende o exame da Constituição da República de 1988, das leis complementares, das resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), das decisões dos tribunais superiores e das Atas da Assembleia Nacional Constituinte de 1987.

A pesquisa se classifica como aplicada, uma vez que seu objetivo principal é examinar a efetividade do princípio da capacidade contributiva na estrutura tributária brasileira, especialmente no regime diferenciado das micro e pequenas empresas, e propor soluções para eventuais distorções encontradas. Diferente da pesquisa puramente teórica, que se ocupa de abstrações conceituais, a pesquisa aplicada busca oferecer contribuições concretas que possam subsidiar melhorias no sistema tributário nacional (RODRIGUES; GRUBBA, 2023, p. 159).

No que tange à abordagem do problema, adota-se um método qualitativo, uma vez que a pesquisa não se limita à quantificação de dados ou mensuração estatística, mas também à análise interpretativa de normas jurídicas, doutrinas, jurisprudência e fundamentos teóricos que sustentam a tributação justa e equitativa. Esse enfoque permite compreender as implicações jurídicas e econômicas do Simples Nacional e sua relação com os direitos fundamentais tributários, contribuindo para uma reflexão crítica sobre sua adequação aos princípios constitucionais (RODRIGUES; GRUBBA, 2023, p. 163).

A presente tese combina características exploratórias, descritivas e explicativas. Inicialmente, explora a fundamentação teórica do princípio da capacidade contributiva e sua evolução no ordenamento jurídico nacional e internacional. Em seguida, adota um caráter descritivo ao analisar a sistemática do Simples Nacional, suas normas de regência e os impactos fiscais para os contribuintes enquadrados nesse regime. Por fim, a pesquisa assume um viés

explicativo ao avaliar criticamente as distorções tributárias que podem comprometer a justiça fiscal e a eficiência econômica do modelo, articulando argumentos da Análise Econômica do Direito (AED) para elucidar os efeitos práticos do regime tributário diferenciado das micro e pequenas empresas (RODRIGUES; GRUBBA, 2023, p. 166-168).

A análise sistemática das normas e dos fundamentos jurídicos permite compreender a coerência entre os princípios constitucionais e a tributação diferenciada das micro e pequenas empresas, verificando se o Simples Nacional efetivamente respeita o princípio da capacidade contributiva ou se gera distorções incompatíveis com a justiça fiscal. Dessa forma, a pesquisa se insere no campo da dogmática jurídica, combinando o estudo do direito positivo com uma abordagem crítica pautada na interdisciplinaridade entre o Direito e a Economia (RODRIGUES; GRUBBA, 2023, p. 190-192).

A relevância desta pesquisa se justifica tanto do ponto de vista acadêmico quanto prático. Do ponto de vista acadêmico, o estudo contribui para o debate sobre a efetividade da justiça fiscal e a eficiência dos regimes tributários diferenciados, analisando criticamente os impactos do Simples Nacional sob uma ótica constitucional e econômica. No âmbito prático, os resultados podem subsidiar propostas de aprimoramento do regime, orientando políticas públicas e reformas legislativas que visem a uma tributação mais justa e eficiente.

Além desta introdução, a tese está estruturada em quatro seções, conforme descrito a seguir:

A primeira seção trata do Princípio da Capacidade Contributiva, analisando seu papel fundamental na justiça fiscal e sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Explora os fundamentos axiológicos desse princípio, sua classificação e atributos, bem como seus limites constitucionais, estabelecendo sua relação com a tributação e os impactos sobre os contribuintes.

A segunda seção examina a relação entre os direitos fundamentais e a tributação, destacando como a capacidade contributiva se insere no contexto dos direitos humanos e das limitações constitucionais ao poder de tributar. O estudo aborda a interdependência entre tributação e justiça social, analisando os princípios da isonomia, vedação ao confisco e proteção ao mínimo existencial. Além disso, debruça-se sobre como o direito de propriedade e a dignidade da pessoa humana influenciam a estrutura do sistema tributário.

A terceira seção dedica-se a uma análise descritiva do Simples Nacional, examinando o regime diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte. Discute-se a progressividade das alíquotas, a simplificação das obrigações acessórias, sua sistemática e

peculiaridades. A seção também aborda os desafios enfrentados pelas empresas ao saírem desse regime, analisando os efeitos tributários da transição para sistemas mais complexos.

A quarta seção aprofunda a análise sobre o Simples Nacional sob a ótica da Análise Econômica do Direito (AED), examinando se esse regime efetivamente respeita a capacidade contributiva e promove a justiça fiscal para as microempresas e empresas de pequeno porte. Avalia-se o impacto do modelo tributário sobre a eficiência econômica e sugere-se uma proposta de redesenho institucional para esse regime diferenciado.

Por fim, na última seção são apresentadas as considerações finais, sintetizando os principais achados da pesquisa, reforçando as recomendações para aprimoramento do Simples Nacional para garantir maior alinhamento da tributação com a capacidade contributiva.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Nesta seção busca-se estudar o Princípio da Capacidade Contributiva como elemento essencial para a justiça fiscal, bem como sua aplicação, com ênfase em seus limites constitucionais. Para tanto, aborda-se o tema da capacidade contributiva quanto a seus fundamentos axiológicos, sua classificação e seus atributos. Em seguida, busca-se enfrentar o próprio Princípio da Capacidade Contributiva, observando a sua eficácia e aplicação e sua relação com a tributação.

2.1 Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva constitui a aptidão de cada indivíduo para arcar com os gastos públicos em proporção à própria riqueza. Tal princípio assegura uma tributação proporcional e isonômica, orientada por fundamentos axiológicos¹ que visam promover a justiça fiscal.

Conforme expõe Conti (1997, p. 24), o conceito de capacidade contributiva pode ser analisado sob duas perspectivas distintas: a estrutural e a funcional. No aspecto estrutural, esse princípio refere-se à aptidão do indivíduo para suportar a carga tributária, ou seja, sua capacidade de arcar com os encargos financeiros decorrentes do pagamento de tributos. Já sob a ótica funcional, a capacidade contributiva funciona como um critério para diferenciar os

¹ A axiologia, entendida como teoria dos valores, insere-se no mesmo plano da filosofia moral, propondo uma reação às limitações do subjetivismo kantiano e ao relativismo sociológico positivista. Conforme exposto por Sousa e Carvalho (1998, p.57), a ética, ao se separar da metafísica, foi gradualmente reduzida a uma abordagem formalista, que privilegia aspectos subjetivos e sociológicos, afastando-se de fundamentos ontológicos. Essa dissociação influenciou também a política, que passou a ser concebida de forma autônoma, sem dependência ética, como observado nas obras de Maquiavel (1469-1527) e Hobbes (1588-1679).

Nos tempos modernos, a axiologia busca restabelecer os alicerces éticos, políticos e jurídicos a partir da noção de valor (axia), o que representa uma crítica tanto ao formalismo moral kantiano quanto ao empirismo positivista. Há, nesse contexto, uma corrente axiológica que, inspirada na fenomenologia de Windelband (1848-1915) e Rickert (1863-1936), procura conferir à ordem moral um fundamento objetivo. Essa abordagem rejeita o empirismo relativista, baseado em uma ética sensível, e o idealismo formalista, por meio da busca de um conteúdo real que integre valor e ser.

Entretanto, como apontam Sousa e Carvalho (1998, p.57), a axiologia enfrenta desafios teóricos fundamentais. O valor ou é compreendido com base ontológica, reduzindo-se ao conceito de bem, ou é visto como uma essência ideal desvinculada do ser, o que perpetua os dilemas do idealismo e do positivismo.

Na ética tradicional, a axiologia é plenamente compreendida quando integrada à agatologia, isto é, à teoria do bem (agathon). Sousa e Carvalho (1998, p.58) destacam que, nas concepções axiológicas modernas, ocorre frequentemente uma confusão entre os conceitos de bem e valor. Nesse sentido, o bem, ou objeto positivamente valioso, relaciona-se com o valor da mesma forma que o bonum se relaciona com a ratio boni, ou seja, o relacionamento entre o bem objetivo e o sujeito. O valor, portanto, corresponde à estimativa subjetiva, enquanto o bem é a própria coisa estimada, o ser enquanto apetecível.

Assim, a axiologia contemporânea busca superar as limitações impostas por abordagens filosóficas anteriores, integrando a noção de valor a uma perspectiva que considera tanto a subjetividade quanto a objetividade.

contribuintes no âmbito do Direito Tributário, permitindo identificar aqueles que se encontram em condições equivalentes, bem como aqueles que apresentam desigualdades, de modo a viabilizar a aplicação do princípio da igualdade de forma justa e equitativa.

Observa-se que a justiça e a igualdade são valores norteadores para a compreensão da capacidade contributiva e, por isso, passa-se à abordagem desses valores.

A justiça² pode ser compreendida como um princípio fundamental que orienta a organização social e a atuação do Estado³, servindo de base para a formação do Estado Moderno e do Estado de Direito. Longe de ser um conceito meramente abstrato, a justiça se manifesta como um ideal passível de concretização, influenciando tanto a estrutura normativa quanto as interações sociais⁴. Sua efetivação ocorre por meio de normas e instituições que buscam garantir a equidade, assegurando direitos e deveres de maneira isonômica.

No âmbito tributário, Oliveira (1998, p. 13) ressalta que o princípio da igualdade se desdobra em diferentes dimensões, sendo a primeira delas a generalidade. Esse princípio determina que todos os cidadãos são iguais perante a lei e, conseqüentemente, devem ser

² Conforme Del Vecchio (2006, p. 25-26), Aristóteles diferenciava a justiça em diferentes modalidades. A primeira delas, denominada justiça distributiva, consiste na distribuição de bens e encargos de modo proporcional aos méritos e deméritos de cada indivíduo. Já a segunda, chamada justiça corretiva, busca restabelecer o equilíbrio em situações de desigualdade causadas por danos injustos, envolvendo tanto trocas como interferências ou delitos. Essa forma corretiva objetiva alcançar a paridade entre as partes, o que exige atenção à aplicação das leis em casos concretos. Por essa razão, Aristóteles propôs a equidade como critério de adaptação da norma a cada situação particular.

Na perspectiva dos juristas romanos, Del Vecchio (2006, p. 34-40) informa que esses operadores do Direito reconheciam a existência de um justo natural, tido como imutável e necessário, percebido pela consciência humana e considerado expressão da razão universal. Tal concepção foi amplamente defendida pelos estoicos, em contraposição ao ceticismo de pensadores como Carnéades. No mesmo contexto, Marco Túlio Cícero, destacado representante dessa corrente, sustentava que o Direito não decorria do arbítrio humano, mas encontrava fundamento na própria natureza, de modo que nem toda lei, sobretudo aquelas impostas por governantes tiranos, refletiria a verdadeira justiça.

³ Silva (1999, p. 75) esclarece que “a necessidade de justiça ou proporcionar o bem estar social é um dos elementos que constituem o tripé sobre o qual fundamenta-se o Estado Moderno e, mais modernamente, o Estado de Direito”.

⁴ Sanches (1998, p. 118) conceitua a justiça como a ordenação das relações humanas voltada à harmonia social, fundamentada em valores essenciais como igualdade, liberdade e fraternidade. Além disso, o autor destaca que a justiça não se encontra em um plano abstrato inalcançável, mas se revela próxima à realidade social e passível de concretização. No entanto, sua efetivação exige um processo contínuo de amadurecimento racional, no qual a conciliação equilibrada entre necessidades, interesses e impulsos humanos se apresenta como condição indispensável (SANCHES, 1998, p. 120).

Rawls (2000, p. 8-13) insere-se nesse debate ao conceber a justiça como o princípio estruturante da sociedade, englobando suas instituições políticas, econômicas e jurídicas. Em sua formulação teórica, propõe a justiça como equidade, fundamentada em um contrato hipotético celebrado entre indivíduos livres e racionais, posicionados em uma “posição original”, condição essa que lhes garante imparcialidade na definição dos princípios de justiça. A concepção rawlsiana evidencia a necessidade de um ordenamento normativo que regule a cooperação social e assegure uma distribuição equitativa de direitos e deveres. Seu modelo teórico ressalta a relevância de mecanismos que mitiguem a influência de circunstâncias contingenciais e de interesses particulares, de modo a preservar a equidade na estruturação da sociedade.

submetidos à tributação de maneira uniforme, garantindo que a carga tributária incida amplamente sobre a coletividade, sem favorecimentos ou exclusões indevidas.

Além disso, conforme destaca Oliveira (1998, p. 13), a materialização da igualdade no direito tributário requer que a tributação seja proporcional à capacidade econômica de cada indivíduo. Nesse sentido, o tributo, ao desempenhar sua função de arrecadação de recursos para a manutenção das finanças públicas, deve assegurar que pagadores de tributos em situações equivalentes sejam tratados de forma igualitária, aplicando-se uma tributação proporcional e isonômica, em conformidade com os preceitos da justiça fiscal.

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR88), tal como presente na maioria das Cartas Constitucionais existentes em outros países⁵, o princípio da isonomia encontra-se positivado genericamente no art. 5º, inciso II, e de forma específica, quanto à tributação, no art. 150, inciso II.

Pode-se inferir que os valores da justiça e da isonomia estão interligados como elementos imprescindíveis para que a capacidade contributiva⁶ seja observada. Eles fornecem instrumentais para que a tributação seja humanizada e não se atenha, tão somente, em uma técnica injusta de exação do patrimônio dos indivíduos.

⁵O princípio da isonomia encontra-se presente em diversas constituições, como nos Estados Unidos, onde a 14ª Emenda, seção 1, assegura a proteção igualitária das leis a todas as pessoas sob a jurisdição do país (*Equal Protection Clause*). Na França, o artigo 1º da Constituição de 1958 garante a igualdade perante a lei sem distinção de origem, raça ou religião. Na Alemanha, o artigo 3º da Lei Fundamental estabelece que todos são iguais perante a lei, vedando discriminações baseadas em sexo, origem, raça, idioma, entre outros critérios. Por fim, na África do Sul, a Constituição de 1996, no artigo 3º, reconhece que todos os cidadãos têm direitos e deveres iguais, promovendo a igualdade entre os cidadãos em direitos, privilégios e responsabilidades.

⁶Derzi (1991, p. 163) sustenta que a capacidade contributiva, seja em sua aplicação proporcional ou regressiva, constitui um desdobramento do princípio da igualdade, reforçando sua centralidade na estrutura do direito tributário. Complementando essa perspectiva, Machado (2009) defende que a capacidade contributiva se configura como um critério essencial para concretizar a justiça fiscal, permitindo a aplicação do princípio da isonomia de maneira efetiva, ao considerar as diferenças econômicas entre os contribuintes na definição da carga tributária.

Oliveira (1998, p. 13) destaca, ainda, que a capacidade contributiva desempenha um papel fundamental na contenção de excessos tributários, assegurando que a tributação não se torne excessiva, confiscatória ou impeditiva. Dessa forma, a imposição fiscal deve observar princípios constitucionais como o direito ao trabalho, a livre iniciativa e a proteção da propriedade, garantindo um equilíbrio na carga tributária. Esse equilíbrio é essencial para que o exercício de atividades profissionais ou empresariais lícitas não seja inviabilizado e para que o contribuinte não seja privado de parcela substancial de seu patrimônio.

Gandra (1998, p.129-130) ensina que o “o tributo é, por excelência, veiculado por norma de rejeição social. Dada a complexidade inerente ao crescimento da vida em sociedade, dificilmente a obrigação de recolher o tributo seria cumprida sem sanção” e que “é evidente que a formulação implica a questão de saber se o diagnóstico de ser norma de rejeição social veiculadora da imposição tributária demonstraria o retorno às teses, pelo menos em doutrinas consideradas superadas, do caráter odioso de tal exigência”. Neste contexto, Gandra (1998) explica que a inobservância da capacidade contributiva do pagador de tributos é uma característica comum de governos totalitários que, por meio do uso do Estado, se apropria do patrimônio privado, sem suscitar preocupação sobre a possibilidade de excessos ou falta de escrúpulos com nessa ação. Contudo, “A tendência em todos os países – principalmente nos democráticos – sempre foi a rejeição ao exercício de tal expediente, sendo que os estados de direito o proibem, constitucionalmente” (GANDRA, 1998, p. 238).

Diante desse contexto, a análise sobre as expressões capacidade econômica, capacidade contributiva e capacidade financeira, de modo a delimitar com precisão seus significados e implicações no Direito Tributário. Além disso, a efetivação da capacidade contributiva exige a identificação de seus atributos e das técnicas que visam a sua concretização.

2.1.1 Capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira

A capacidade econômica refere-se à aptidão do indivíduo para gerar riqueza, sendo um conceito mais amplo, relacionado ao potencial de produção e acumulação de bens e rendimentos. A capacidade contributiva, por sua vez, consiste na possibilidade de um sujeito suportar a carga tributária sem comprometer seu mínimo existencial ou sem ter seu patrimônio confiscado.

Por outro lado, a capacidade financeira distingue-se das demais ao se referir à disponibilidade efetiva de recursos para a quitação de obrigações dentro dos prazos e formas estabelecidos, seja por força de contrato ou imposição legal. Essa diferenciação conceitual é fundamental para delimitar os critérios que orientam a tributação e assegurar sua adequação aos princípios da justiça fiscal e da isonomia, evitando distorções que possam comprometer a equidade do sistema tributário.

Um indivíduo pode ter capacidade econômica, apresentando exteriorização de riqueza, uma potencialidade econômica, mas não ter capacidade financeira, liquidez para cumprir obrigações ou, ainda, capacidade contributiva para suportar ônus tributários que, conforme classificação sugerida por Costa (2003, p.26), pode ser: i) absoluta ou objetiva, tendo por referência a manifestação da riqueza, como fundamento jurídico do tributo ou como diretriz para definição da hipótese de incidência dos tributos; ou, ii) relativa ou subjetiva, tendo por referência o indivíduo, seja para determinação dos critérios de graduação do tributo ou para fixar limites à tributação.

Para Conti (1997), o conceito de capacidade econômica está voltado às ciências econômica e financeira, enquanto o conceito de capacidade contributiva estaria vinculado à ciência jurídica. No entanto, o posicionamento do autor, ao não reconhecer a interdisciplinaridade entre as ciências econômica e financeira e a ciência jurídica no tocante ao Direito Tributário, acaba por vilipendiar a justiça fiscal e a isonomia.

A tributação, por sua própria essência, resulta da subsunção do fato à hipótese de incidência definida em lei, e esse fato jurídico possui, invariavelmente, aspectos econômicos e financeiros que não podem ser ignorados na análise da capacidade contributiva.

A ausência de uma abordagem interdisciplinar na tributação impede que se alcance uma tributação justa e equitativa, pois a incidência tributária não ocorre no vácuo normativo, mas sobre eventos concretos da realidade econômica e financeira dos pagadores de tributos. Assim, a efetiva materialização da capacidade contributiva exige não apenas a análise da norma jurídica, mas também a consideração do fenômeno econômico e da repercussão real da tributação sobre a geração de riqueza.

2.1.2 Atributos da capacidade contributiva

Costa (2003, p. 84) ressalta que a capacidade contributiva considerada na hipótese de incidência deve ser real e efetiva, afastando qualquer possibilidade de presunção ou abstração. Para a autora, admitir uma capacidade econômica apenas aparente resultaria em uma concepção esvaziada do princípio, sem a devida correspondência com a realidade financeira do pagador de tributos. Essa perspectiva é corroborada pela jurisprudência⁷, que tem enfatizado a necessidade de que a capacidade contributiva seja concreta e atual, evitando interpretações que permitam sua aplicação de forma meramente presumida.

Moschetti (1980, p. 259) complementa que a capacidade econômica só se revela adequada para suportar os encargos públicos quando não ultrapassa um determinado limite mínimo⁸, reforçando a importância de critérios que assegurem uma tributação justa e equilibrada.

A adequada aferição da capacidade contributiva exige uma análise integrada dos fenômenos econômico e financeiro, pois sua ausência compromete a delimitação dos limites do mínimo existencial e da vedação ao confisco, tornando imprecisos os critérios para sua efetivação. Como observa Costa (2003, p. 34-36), um indivíduo pode apresentar capacidade

⁷ O Tema Repetitivo 397 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou a tese de que a indenização decorrente de desapropriação não caracteriza ganho de capital, pois a transferência da propriedade ao poder público ocorre mediante valor justo, estabelecido judicialmente, a título de reposição do bem expropriado. Assim, tal indenização não enseja lucro ou acréscimo patrimonial, configurando-se como mera recomposição do patrimônio. A decisão está em consonância com precedentes que consolidaram a não-incidência de tributos sobre tais valores indenizatórios, incluindo os julgados nos REsp 1.111.189/SP e REsp 1.116.460/SP, que enfatizaram o caráter compensatório da indenização e afastaram sua qualificação como rendimento tributável. Esse entendimento reforça a aplicação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, previstos nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição da República, assegurando que os valores percebidos em decorrência de desapropriações para fins de necessidade ou utilidade pública ou interesse social não sejam onerados indevidamente.

⁸ “Así, pues, “capacidad contributiva” debía entenderse como la capacidad económica (superior a un cierto umbral mínimo) considerada idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de los principios constitucionales”.

econômica suficiente para adquirir bens essenciais à sua subsistência, sem, contudo, possuir os atributos necessários da capacidade contributiva.

De igual modo, a existência de capacidade econômica decorrente do exercício de atividades produtivas não implica, necessariamente, na presença de capacidade contributiva, pois a ausência de capacidade financeira pode inviabilizar a quitação da obrigação tributária sem que haja confisco. Assim, para que a tributação seja efetivamente justa, a capacidade financeira deve ser considerada na aferição da capacidade contributiva, especialmente nos tributos incidentes sobre a circulação de mercadorias, a prestação de serviços e a aferição de renda. Nessas situações, a falta de liquidez, seja por inadimplência, força maior ou caso fortuito, impede o cumprimento da obrigação tributária, afastando a possibilidade real de suportar o ônus fiscal decorrente da subsunção do fato à hipótese de incidência.

A capacidade contributiva somente se verifica quando os aspectos objetivos e subjetivos estejam presentes, devendo ser consideradas as capacidades econômica e financeira do pagador de tributos para que seja assegurado que a tributação observe a isonomia e a justiça fiscal, evitando excessos que comprometam a equidade na tributação⁹.

Para tornar viável a aplicação da capacidade contributiva, há técnicas tributárias específicas que buscam assegurar com que a tributação ocorra de maneira proporcional e adequada.

2.1.3 Técnicas tributárias para viabilizar a aplicação da capacidade contributiva

Destaca-se 4 (quatro) técnicas¹⁰ de tributação que visam com que a capacidade contributiva do pagador de tributos seja respeitada: a pessoalidade, a seletividade, a proporcionalidade e a progressividade.

A técnica da pessoalidade é aquela que direciona a tributação conforme as características subjetivas do pagador de tributos, sendo esta muito utilizada na tributação sobre a renda. Por meio desta técnica, torna-se mais efetivo o alcance da capacidade contributiva do

⁹ Torres (2014, p.304) esclarece que “O conceito de capacidade contributiva, a nosso ver, só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva à procura de uma saída procedimentalista e discursiva. Supera-se, deste modo, a busca infrutífera do conteúdo da capacidade contributiva, na qual se perderam as teorias do fundamento e da causa, preocupadas com a legitimidade da tributação. Procura-se agora a legitimação do ordenamento tributário e dos seus princípios de justiça e de liberdade”.

¹⁰ Ao abordar as técnicas para viabilizar a aplicação da capacidade contributiva, Torres (2014, p. 324-355) opta por utilizar a expressão “subprincípios”.

pagador de tributos, uma vez que a aferição do mínimo existencial e dos efeitos confiscatórios podem ser identificados de forma mais eficaz quando da análise da subsunção do fato à hipótese de incidência.

A seletividade¹¹ é técnica de aplicação da capacidade contributiva que privilegia a utilidade social do bem em razão de sua superficialidade, ou seja, os bens considerados mais essenciais¹² terão tributação menos onerosa e a tributação será onerada conforme for se afastando da característica de essencialidade e se aproxime da superficialidade.

A proporcionalidade tributária consiste em um método de tributação que estabelece uma relação direta entre a base de cálculo e o montante do imposto devido, de forma que o encargo tributário varie proporcionalmente ao valor da riqueza evidenciada. Esse princípio busca garantir uma tributação justa, evitando distorções que possam comprometer a equidade do sistema fiscal.

A técnica da proporcionalidade distingue-se da técnica da progressividade, pois, enquanto a primeira mantém uma alíquota fixa independentemente da variação da base de

¹¹ A seletividade, conforme expõe Baleeiro (2007, p. 346), está relacionada à essencialidade dos bens e serviços, devendo os produtos indispensáveis à vida da maioria da população ser tributados de forma mais branda, enquanto aqueles de consumo supérfluo e acessíveis às classes de maior poder aquisitivo devem estar sujeitos a alíquotas mais elevadas.

No mesmo sentido, Costa (2003, p. 95) destaca que a seletividade, ao vincular a tributação à essencialidade dos bens, reflete com maior nitidez o princípio da capacidade contributiva, na medida em que a Constituição estabelece uma correlação direta entre a essencialidade do bem e a carga tributária aplicável: quanto mais essencial o produto, menor a alíquota incidente e, conseqüentemente, menor o imposto devido.

Amaro (2019, p. 206) complementa essa visão ao afirmar que a aplicação da seletividade implica a adoção de um critério inversamente proporcional entre a tributação e a essencialidade do bem, garantindo que bens de maior necessidade social sejam menos onerados tributariamente.

Costa (2003, p. 94) ressalta que a técnica da seletividade se apresenta como um mecanismo de aplicação do princípio da capacidade contributiva tanto no ICMS quanto no IPI, uma vez que ambos os tributos possuem, como características, a não-cumulatividade e a variação de alíquotas com base na essencialidade dos bens e serviços. No entanto, a autora faz uma distinção relevante: enquanto a seletividade é obrigatória no IPI, sua aplicação no ICMS é facultativa, conforme disposição constitucional. Dessa forma, quando adotada, a seletividade possibilita uma tributação mais alinhada ao princípio da capacidade contributiva.

Insta salientar que, com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 132/2023, de 20 de dezembro de 2023, que promoveu alterações no Sistema Tributário Nacional, prevê-se que a seletividade deixará de ser aplicável ao ICMS e ao IPI, uma vez que esses tributos devem ser extintos até 2033, afastando, assim, a aplicação desse mecanismo nesses impostos.

¹² Carrazza (2009, p.440) sustenta que a seletividade no ICMS não deve ser interpretada como uma mera faculdade do legislador estadual, mas como uma norma cogente, de aplicação obrigatória. Esse entendimento diverge da posição de Costa (2003), que considera a seletividade no ICMS uma escolha discricionária dos Estados.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 714.139/SC, com repercussão geral reconhecida (Tema 745), o Supremo Tribunal Federal (STF) estabeleceu que, uma vez adotada a técnica da seletividade pelo legislador estadual no ICMS, a fixação de alíquotas mais elevadas para operações envolvendo energia elétrica e serviços de telecomunicação, em comparação com aquelas aplicadas a operações em geral, configura uma afronta ao figurino constitucional, considerando a essencialidade desses bens e serviços.

Diante desse entendimento, conclui-se que a aplicação da seletividade no IPI é obrigatória, enquanto no ICMS é facultativa. No entanto, caso os Estados optem por adotá-la, o ente tributante deve respeitar a essencialidade dos bens e serviços tributados, conforme orientação firmada pelo STF.

cálculo¹³, a segunda aplica alíquotas crescentes à medida que a capacidade econômica do contribuinte aumenta. Dessa forma, a proporcionalidade representa um modelo tributário baseado na neutralidade da alíquota¹⁴, sendo amplamente adotado em diversos tributos.

A proporcionalidade tributária, ao se basear na variação da carga tributária conforme a base de cálculo, tem sua fundamentação histórica na teoria do benefício, proposta por Smith (1996), que pressupõe que os indivíduos usufruem dos serviços estatais na mesma medida de sua riqueza¹⁵.

Embora a proporcionalidade estabeleça que riquezas maiores resultam em impostos proporcionalmente maiores, seu caráter se distingue da progressividade pelo fato de que, na última, as alíquotas aplicáveis às faixas mais elevadas de riqueza são progressivamente superiores¹⁶, garantindo uma tributação diferenciada que busca atender ao princípio da justiça fiscal.

Em síntese, as técnicas de tributação analisadas – pessoalidade, seletividade, proporcionalidade e progressividade – apresentam-se como mecanismos fundamentais para a concretização da capacidade contributiva, cada uma desempenhando um papel específico no sistema tributário. Enquanto a pessoalidade foca no sujeito tributado, ajustando a exação às condições individuais, a seletividade privilegia a essencialidade dos bens e serviços, assegurando que produtos indispensáveis sejam tributados de forma menos onerosa. A proporcionalidade estabelece uma relação direta e uniforme entre a base de cálculo e a carga

¹³ Amaro (2019, p. 206) explica que a proporcionalidade fiscal exige que a carga tributária incida de maneira diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva. No entanto, o autor ressalta que essa técnica, em sua concepção mais simples, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o correspondente aumento do tributo.

¹⁴ Costa (2003, p. 73) esclarece que a proporcionalidade tributária é caracterizada pela aplicação de uma alíquota uniforme e invariável, independentemente do montante da base tributável, mantendo uma relação fixa entre o imposto devido e a matéria tributável.

¹⁵ De acordo com Ribeiro (2011, p.11), a proporcionalidade na tributação implica a variação da carga tributária conforme a base de cálculo, sempre utilizando a mesma alíquota. Esse modelo fundamenta-se na teoria do benefício, defendida por Adam Smith, segundo a qual os indivíduos usufruem das prestações estatais na medida de sua riqueza. No entanto, essa concepção foi criticada por Stuart Mill, que propôs a teoria do igual sacrifício, base para a progressividade tributária e elemento central na estruturação do Estado de Bem-Estar Social.

¹⁶ Becker (2013, p. 534-535) explica que a progressividade tributária consiste na variação das alíquotas, ajustando seu ritmo conforme a maior ou menor riqueza presumida do contribuinte. O autor ressalta que o legislador está impedido de graduar a alíquota de maneira incompatível com essa relação de proporcionalidade, garantindo, assim, a coerência com o princípio da capacidade contributiva. No mesmo sentido, Ribeiro (2011, p.12) destaca que a progressividade se revela como o instrumento mais adequado para a aplicação desse princípio, pois decorre dos valores da igualdade, ao correlacionar a variação da alíquota com a variação da riqueza do contribuinte, definindo de forma equitativa a carga tributária incidente. Complementando essa perspectiva, Amaro (2019, p. 207) diferencia a proporcionalidade da progressividade, esclarecendo que, enquanto a proporcionalidade estabelece que riquezas maiores geram impostos proporcionalmente maiores, a progressividade impõe alíquotas progressivamente superiores às faixas mais elevadas de riqueza, refletindo uma maior capacidade contributiva e promovendo uma redistribuição mais justa da carga tributária.

tributária, ao passo que a progressividade, considerada o instrumento mais eficaz para aplicar a capacidade contributiva, promove a justiça fiscal ao aumentar a alíquota conforme a riqueza presumida do pagador de tributos. Juntas, essas técnicas refletem a busca por um sistema tributário equilibrado, alinhado aos valores de igualdade e justiça fiscal.

2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva oscilou entre períodos de destaque e supressão nos textos constitucionais, evidenciando as transformações políticas e econômicas que marcaram a história legislativa do Brasil.

Na Constituição Imperial de 1824, por meio do art. 179, XV, observava que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres”¹⁷, mas, na Constituição da República de 1891 a capacidade contributiva foi suprimida, vindo a retornar na Carta Magna de 1934¹⁸.

A capacidade contributiva foi suprimida na Constituição de 1937 e retorna na Constituição de 1946 por meio do seu art. 202 que determinava que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, com o advento da reforma constitucional tributária, o art. 202 da Constituição de 1946 foi suprimido e a capacidade contributiva permaneceu excluída dos textos constitucionais até o advento da Constituição da República de 1988 por meio do §1º do art. 145.

O texto constante na Constituição da República de 1988 mantém similaridade com o da Constituição de 1946, diferenciando-se pela substituição do termo “tributos” por “impostos”, conforme se observa:

¹⁷ A Constituição do Império de 1824 demonstra alicerce na compreensão de Adam Smith (1996, v. 2, p. 282 e 284) de que “os indivíduos devem contribuir proporcionalmente com suas capacidades de pagamento para a receita do estado”.

Segundo Oliveira (1998, p.20), a primeira Constituição a acolher o princípio da capacidade contributiva de forma explícita foi a francesa de 03/09/1791, influenciando a implantação destes princípios em outras constituições no mundo, tais como a da República Romana (1798), a da Espanha (1812), do Piemonte (1820) e de Portugal (1822).

¹⁸ A Constituição de 1934 trouxe importantes avanços no campo tributário, incorporando dispositivos que evidenciavam a preocupação com a justiça fiscal, como: (i) a progressividade dos impostos incidentes sobre transmissões de bens por herança ou legado (art. 128); (ii) a limitação ao aumento de impostos, que não poderiam ser elevados além de 20% de seu valor vigente (art. 185); e (iii) a restrição de multas de mora, que não poderiam exceder 10% do valor do imposto ou taxa devidos, evitando ônus exorbitantes ao contribuinte (art. 184, parágrafo único).

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva, consolidado na Constituição da República de 1988, representa um importante vetor de justiça fiscal e equidade na tributação. Sua formulação no §1º do art. 145 reforça a ideia de que a imposição tributária deve observar a capacidade econômica do contribuinte, garantindo uma distribuição mais justa do ônus fiscal.

No âmbito jurídico, os princípios desempenham papel fundamental na estruturação e interpretação das normas, funcionando como diretrizes que orientam o ordenamento jurídico, representando eixos estruturantes do sistema jurídico, exercendo influência sobre diversas normas e balizando sua aplicação de forma coerente e sistemática.¹⁹

A distinção entre princípios²⁰ e regras é essencial para compreender a natureza da capacidade contributiva. Enquanto os princípios são dotados de generalidade e abstração, permitindo aplicação variável conforme as circunstâncias, as regras possuem caráter mais rígido, aplicando-se de forma binária, no modelo "tudo ou nada".²¹

¹⁹ “Os princípios são ‘as traves-mestras do sistema jurídico, irradiando seus efeitos sobre diferentes normas e servindo de balizamento para a interpretação e integração de todo o setor do ordenamento em que se radicam’.” (Sarmiento, 2003, p. 42)

²⁰ Grau (2010, p. 155) ensina que o direito é estruturado a partir de um sistema composto por três categorias de princípios: os explícitos, expressamente previstos no texto constitucional ou em leis; os implícitos, que podem ser inferidos da interpretação de um ou mais dispositivos constitucionais ou legais, como o princípio da motivação do ato administrativo e o princípio da imparcialidade do juiz; e os princípios gerais de direito, igualmente implícitos, extraídos do direito pressuposto, como o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa.

²¹ Alexy (2008, p. 87-91) explica que a diferenciação entre regras e princípios ocorre dentro do próprio universo normativo e apresenta três teses que buscam definir essa distinção. A primeira tese argumenta que qualquer tentativa de classificar normas como regras ou princípios seria infrutífera devido à diversidade e complexidade das normas jurídicas. Isso ocorre porque determinados critérios de diferenciação podem se combinar de diversas formas, resultando em normas que possuem características tanto de regras quanto de princípios.

A segunda tese sustenta que, embora seja possível dividir normas em regras e princípios, essa distinção seria apenas de grau. Nessa visão, a principal diferença entre ambas seria o grau de generalidade: os princípios seriam mais amplos e abstratos, enquanto as regras teriam um escopo mais restrito e aplicação direta. Essa posição é adotada por autores que veem no grau de generalidade o critério determinante da distinção.

Por fim, a terceira tese, defendida pelo próprio Alexy, estabelece que a distinção entre regras e princípios não é meramente gradual, mas qualitativa. Para o autor, a característica distintiva dos princípios está na sua função de otimização: eles ordenam a realização de algo na maior medida possível, dentro das limitações fáticas e jurídicas existentes. Essas limitações jurídicas são definidas pela colisão com outros princípios e regras, exigindo ponderação para determinar qual princípio terá primazia em determinada situação.

Já as regras, por sua vez, possuem uma aplicação binária: ou são cumpridas integralmente, ou não se aplicam ao caso concreto. Elas estabelecem comandos normativos que devem ser seguidos exatamente como descritos, sem possibilidade de graduação em sua aplicação. Quando há conflito entre regras, a solução se dá por meio da exclusão de uma delas, seja por critérios hierárquicos, temporais ou de especialidade.

Dessa forma, enquanto os princípios orientam a interpretação do ordenamento jurídico com base na ponderação e otimização, as regras são aplicadas de forma direta e excludente. Essa diferenciação qualitativa proposta por

No contexto tributário, a capacidade contributiva se insere como um princípio²², assegurando que a tributação se alinhe ao princípio da igualdade e aos ideais republicanos, por conter generalidade, abstração e carga axiológica fundada na justiça e equidade²³.

2.2.1 Aplicação e eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva

Para a compreensão da eficácia e aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, preliminarmente, precisa-se compreender quem seria o destinatário legal deste princípio.

Em uma relação jurídica tributária, percebe-se a figura de um sujeito ativo, aquele que será o destinatário da renda auferida com o tributo, e de um sujeito passivo, que é quem arca com o ônus do pagamento do tributo, bem como das demais obrigações decorrentes da relação tributária.

Torres (2011, p. 258) esclarece que o sujeito passivo é a "pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito". Esse sujeito pode ser classificado de duas formas.

A primeira é como contribuinte, quando possui relação direta com a prática do fato gerador. A segunda é como responsável, que, embora não tenha praticado o fato gerador da obrigação tributária, é compelido, por determinação legal expressa, a suportar o ônus do pagamento do tributo.

Em resumo, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa, física ou jurídica, obrigada a suportar o pagamento do tributo, seja por possuir relação direta com o fato impositivo, seja por expressa determinação legal. Assim, é ele o destinatário legal do Princípio da Capacidade Contributiva.

Alexy tem grande impacto na prática jurídica, pois influencia a maneira como juízes e operadores do direito interpretam e aplicam normas no caso concreto.

²² Sarmento (2003, p. 51-52) destaca que a doutrina brasileira, por vezes, utiliza o termo "princípio" para denominar normas que, na verdade, possuem natureza de regra, o que pode gerar confusão conceitual. O exemplo citado pelo autor refere-se ao chamado "Princípio da Anterioridade Tributária", que, na realidade, trata-se de uma regra constitucional prevista no art. 150, III, "b", da Constituição, sendo uma concretização do verdadeiro princípio da segurança jurídica.

²³ Nas palavras de Carrazza (2010, p.94), "o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos" e que este princípio "é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça fiscal".

Para Carrazza (2010), o princípio republicano destaca-se como um dos mais importantes no direito positivo brasileiro, orientando a interpretação de cada artigo da Constituição da República de 1988. O autor elenca, entre outros elementos essenciais da República, a igualdade formal, a eletividade, a representatividade, a temporariedade e a responsabilidade, evidenciando que tais características asseguram o respeito ao povo e a seus interesses. Além disso, salienta a importância da vedação de privilégios tributários e da destinação pública dos recursos, bem como a observância do princípio da capacidade contributiva, que reforça a exigência de tratamento equitativo na imposição de encargos tributários.

Insta salientar que, embora o texto da Constituição da República de 1988, em seu art. 145, §1º, pareça restringir a aplicação da capacidade contributiva aos impostos²⁴, essa interpretação não é absoluta. A melhor doutrina²⁵, à qual o Supremo Tribunal Federal tem se alinhado, sustenta, com base no princípio da razoabilidade, que o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado de forma extensiva a outros tributos, não se limitando exclusivamente aos impostos.²⁶

Dessa forma, a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva transcende a mera vinculação aos impostos, alcançando uma dimensão mais ampla dentro do ordenamento jurídico tributário e buscando a justiça fiscal ao estabelecer que a tributação deve garantir que a distribuição dos encargos tributários seja equitativa e proporcional entre a arrecadação estatal e a proteção dos pagadores de tributos, vedando excessos que resultem em confisco.

2.2.2 Princípio da Vedação ao Confisco

Torres (2011, p. 66) ensina que “no Estado Patrimonial admitia-se largamente o confisco, que em Portugal e no Brasil incidiu inúmeras vezes sobre os bens dos judeus e da Igreja”, todavia, o Decreto de 21 de maio de 1821, considerado o primeiro documento legislado no Brasil a respeito de vedação ao confisco determinava que:

Prohíbe tomar-se a qualquer, cousa alguma contra a sua vontade, e sem indemnisação. Sendo uma das principaes bases do pacto social entre os homens segurança de seus bens; e Constando-Me que com horrenda infracção do Sagrado Direito de Propriedade se commettem os attentados de tomar-se, a pretexto de necessidades do Estado, e Real Fazenda, effeitos de particulares contra a vontade destes, e muitas vezes para se locupletarem aquelles, que os mandam violentamente tomar; e levando sua atrocidade a ponto de negar-se qualquer titulo para poder

²⁴ Em que pese a expressão “impostos” como os tributos a serem orientados pela capacidade contributiva, não se pode excluir da aplicação da capacidade contributiva sobre as contribuições para seguridade social, nos termos §9º do art. 195 da CR88 ou às taxas, quando à assistência integral e gratuita para registros civis de nascimento e óbito nos termos dos incisos LXXIV e LXXVII, ambos, do art. 5º da CR88.

²⁵ Defendem a aplicação do princípio da capacidade contributiva não apenas aos impostos autores como Ricardo Lobo Torres, Luciano Amaro, Ricardo Lodi Ribeiro e Sacha Calmon Navarro Coelho, dentre outros. Em sentido contrário, posicionam-se Regina Helena Costa, Hugo de Brito Machado e Roque Antonio Carrazza, entre outros. Aqueles que entendem que a capacidade contributiva deve ser aplicada tão somente aos impostos se baseiam na interpretação literal do §1º do art. 145 da CR88 ou no entendimento de que não é possível aplicá-lo aos demais tributos, uma vez que, os tributos diversos dos impostos são cobrados em razão de uma atuação estatal, não sendo considerado assim, a figura do sujeito passivo.

²⁶ Na esteira da interpretação extensiva, o STF no julgamento do RE 216.259/CE decidiu que pela constitucionalidade da taxa de fiscalização da comissão de valores mobiliários, instituída pela Lei nº 7.940/89, uma vez que “[...] a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo [...]”. Outro exemplo em que o STF faz interpretação extensiva sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva é constatado quando do julgamento da ADI 948/GO em que se debruçou quanto a constitucionalidade da cobrança da taxa judiciária progressiva.

requerer a devida indemnisação: Determino que da data deste em diante, a ninguém possa tomar-se contra sua vontade coisa alguma de que fôr possuidor, ou proprietario; sejam quaesquer que forem as necessidades do Estado, sem que primeiro de commum acordo se ajuste o preço, que lhe deve por a Real Fazenda ser pago no momento da entrega; e porque pode acontecer que alguma vez falem meios proporcionaes a tão promptos pagamentos: Ordeno, nesse caso, que ao vendedor se entregue Tittulo apparelhado para em tempo competente haver sua indemnisação, quando elle constangimento consinta em lhe ser tirada a coisa necessaria ao Estado e aceite aquelle modo de pagamento. Os que o contrario fizerem incorreção na pena do dobro do valor a beneficio dos offendidos. O Conde dos Arcos, do Conselho de Sua Magestade, Ministro e Secretario de Estado dos Negocios, o tenha assim entendido, e o faça executar com os despachos necessarios. Palacio do Rio de Janeiro em 21 de Maio de 1821.

Inaugurado pelo Decreto de 21 de maio de 1821, a reboque do direito de propriedade, pode-se observar que a proibição ao confisco no âmbito do Direito Constitucional do Brasil, aparece na Constituição do Império de 1824²⁷, Constituição da República de 1934²⁸, Constituição da República de 1946²⁹, Constituição da República de 1967 e na Emenda Constitucional nº 1/69³⁰, sendo que, somente na Constituição da República de 1988 a proibição do confisco tributário surge de forma explícita, por meio do inciso IV do art. 150, que determina que nenhum ente tributante poderá “utilizar tributo com efeito de confisco”.

A vedação de efeitos confiscatórios se relaciona estreitamente com a capacidade econômica do contribuinte, mas não se confunde com o dever de graduar o tributo conforme essa capacidade³¹. O ponto de partida, em ambos os casos, é a obrigação de respeitar o mínimo existencial, garantindo-se que a exigência fiscal não comprometa a subsistência do contribuinte

²⁷ No art. 179, XX da Constituição do Império de 1824 determinava que “Nenhuma pena passará da pessoa do delinquente. Por tanto não haverá em caso algum confiscação de bens, nem a infamia do Réo se transmittirá aos parentes em qualquer gráo, que seja.”

²⁸ Na Constituição da República de 1934 é possível observar um parâmetro objetivo de caracterização do confisco em seu art. 185 que determinava que “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do augmento”. Contudo, a expressão ‘confisco’ permanece enquanto proteção da propriedade, conforme identificado na Carta Magna de 1824 em seu art. 113, 29: “Art. 113. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á subsistencia, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes: 29) Não haverá pena de banimento, morte, confisco ou de caracter perpetuo, ressalvadas, quanto á pena de morte, as disposições da legislação militar, em tempo de guerra, com paiz estrangeiro.”

²⁹ Na Carta Magna de 1946, por meio do §31 do art. 141, similar ao determinado na Constituição da República de 1934, continuando a tratar o confisco à apropriação de bens, inseriu a possibilidade de sequestro e perdimento de bens nos casos de enriquecimento ilícito na função pública, como segue: “Não haverá pena de morte, de banimento, de confisco nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com país estrangeiro. A lei disporá sobre o seqüestro e o perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica”.

³⁰ Na Constituição da República de 1967 (Art. 150, §11) e na Emenda Constitucional nº 1/1969 (Art.153 §§11 e 12) acabaram por reproduzir o entendimento do texto da Carta Magna precedente.

³¹ Baleiro (2010, p. 911-912) destaca que a proibição do confisco tem nítida relação com a capacidade econômica do contribuinte, mas distingue-se do dever de graduar o tributo conforme essa capacidade.

e de sua família³². Para que esse princípio seja efetivo, a legalidade tributária deve ser harmonizada com a capacidade contributiva, pois a simples existência de uma lei não legitima qualquer imposição fiscal desarrazoada³³.

Nesse sentido, a vedação do confisco não outorga proteção absoluta à propriedade, mas impede a anulação do patrimônio privado por via tributária³⁴. O tributo, portanto, deve ser um encargo suportável, que não sacrifique de forma desproporcional os bens do contribuinte³⁵. Exigir o pagamento de valor tão elevado que resulte na impossibilidade de quitação, ou que leve à perda progressiva de bens, fere o princípio da capacidade contributiva³⁶.

A verificação do efeito confiscatório, contudo, não deve se restringir à análise de cada tributo isoladamente, mas considerar o conjunto de encargos fiscais devidos em determinado período³⁷. Assim, cabe não apenas ao Poder Legislativo legislar com moderação, mas também ao Poder Judiciário analisar concretamente se a carga tributária ultrapassa limites razoáveis³⁸. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, exemplificada na ADIMC 2.010-DF, ilustra esse entendimento ao estabelecer que a identificação do confisco deve levar em conta a totalidade dos tributos incidentes sobre a renda e o capital do contribuinte. O exame global permite aferir o grau de insuportabilidade econômico-financeira e, se for o caso, neutralizar os excessos fiscais.³⁹

³² Baleiro (2010, p. 911-912) e Costa (2003) convergem ao sustentar que a capacidade contributiva surge depois de deduzido o mínimo indispensável à subsistência do contribuinte e de sua família.

³³ Torres (2014, p. 427) evidencia que a capacidade contributiva, sem observância da legalidade, não pode gerar a tributação, assim como a mera legalidade, dissociada da análise da capacidade de pagar, leva a possíveis violações de direitos fundamentais.

³⁴ Amaro (2019, p. 210) observa que a vedação do confisco não torna a propriedade imune a qualquer carga fiscal, mas impede que o tributo resulte em aniquilamento do patrimônio.

³⁵ Machado (2010, p. 47) salienta a necessidade de o tributo ser um “ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida”.

³⁶ Oliveira (2007, p. 125) afirma que o montante do tributo não pode impor o não pagamento pela insuficiência de capacidade ou, ao longo do tempo, implicar a tomada de qualquer bem pelo Estado.

³⁷ Machado (2010, p. 46) explica que o caráter confiscatório deve ser avaliado em função do sistema como um todo, ou seja, da soma dos tributos incidentes sobre o contribuinte.

³⁸ Amaro (2019, p. 211) ressalta que o princípio da vedação de confisco se dirige tanto ao legislador quanto ao intérprete e julgador, que deverão verificar, no caso concreto, se a tributação ultrapassa limites razoáveis.

³⁹ O entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal na ADIMC 2.010-DF é emblemático. O STF reconheceu que a identificação do efeito confiscatório exige uma análise global da carga tributária, considerando o montante da riqueza do contribuinte, composta por sua renda e capital. Essa análise deve verificar a insuportabilidade econômico-financeira da carga tributária, assegurando que o impacto fiscal não comprometa de forma irrazoável o patrimônio e os rendimentos do indivíduo, como pode ser observado no voto do Ministro Celso de Mello: “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira

Imagem 1 – Representação da capacidade contributiva e os efeitos confiscatórios da tributação



Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

O Princípio da Vedação ao Confisco é afrontado quando a tributação fere o mínimo existencial ou que implique em apropriação do patrimônio do pagador de tributos, uma vez que a capacidade contributiva é o ponto referencial, conforme a Imagem 1.

Desse modo, o Princípio da Capacidade Contributiva não se limita a fornecer apenas um critério para a instituição de tributos, mas também serve de parâmetro para garantir que a tributação não se converta em instrumento de confisco. Cumpre ao legislador respeitar os limites impostos por esse princípio ao elaborar as normas tributárias, ao passo que o Judiciário atua como guardião do pagador de tributos, reconhecendo eventuais afrontas ao ordenamento quando a carga fiscal se mostra desproporcional e violadora da capacidade contributiva dos sujeitos passivos⁴⁰.

2.2.3 A vedação ao confisco, as espécies tributárias e a multa tributária

O Sistema Tributário Nacional (STN) é composto por cinco espécies tributárias⁴¹: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Cada uma dessas exações deve respeitar a vedação ao confisco, conforme suas características específicas, haja vista que preenchem os requisitos do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN).

irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”

⁴⁰ Machado (2010, p. 46) enfatiza que “a regra constitucional [...] deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo”, desde que haja provocação dos interessados e exercício independente dos magistrados.

⁴¹ Defendida por Hugo de Brito Machado, a teoria pentapartite ou quimquipartite, que considera como 5 (cinco) as espécies tributárias, acabou por ser adotada pelo STF quando do julgamento Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988, e do AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007, em que consolidou que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são espécies tributárias autônomas, ostentando natureza jurídica própria que as distingue dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, estas elencadas de forma explícita no art. 145 da CR88 e no art. 5º do CTN.

No que se refere aos impostos, a análise da vedação ao confisco exige a compreensão da classificação tributária quanto à finalidade e ao dimensionamento da capacidade contributiva.

Sob a ótica da finalidade, os tributos podem ser classificados como fiscais, extrafiscais ou parafiscais. Embora a arrecadação de recursos para o financiamento do gasto público seja a função essencial dos tributos, a classificação segundo sua finalidade considera a forma como a tributação é utilizada pelo ente tributante em relação aos pagadores de tributos.

Os tributos fiscais têm como propósito exclusivo a arrecadação de receitas para os cofres públicos, possuindo, portanto, natureza meramente arrecadatória. Já os tributos extrafiscais visam incentivar ou desestimular determinadas atividades econômicas, exercendo um papel regulador que, indiretamente, também impacta a arrecadação⁴². Por fim, os tributos parafiscais destinam-se à arrecadação de recursos para entidades parafiscais, ou seja, instituições que possuem capacidade tributária ativa própria.

Salvo entendimento diverso de Coelho (2008)⁴³, a maioria da doutrina⁴⁴ sustenta que o princípio da capacidade contributiva deve ser observado mesmo nos tributos extrafiscais, devendo-se, portanto, respeitar o limite imposto pela vedação ao confisco para que a tributação seja legítima. Nesse sentido, Torres (2005, p. 164) esclarece que “é inconstitucional a lei que,

⁴² A distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade é abordada por Oliveira (2007, p. 131), que define a fiscalidade como a atuação do Poder Público voltada exclusivamente para a arrecadação de tributos, sem qualquer outra finalidade além do abastecimento dos cofres públicos. Em contrapartida, a extrafiscalidade, além de arrecadar recursos, busca conformar comportamentos por meio da tributação. Essa concepção encontra respaldo em Carvalho (2021, p. 257), que ressalta que a fiscalidade se manifesta sempre que a estrutura jurídica do tributo revelar que sua instituição tem por único objetivo a arrecadação, sem interferência de interesses sociais, políticos ou econômicos.

Já no âmbito da extrafiscalidade, Coelho (2008, p. 89) apresenta uma visão peculiar ao afirmar que a prática extrafiscal depende da exacerbação da tributação, pois é justamente pelo manejo dos tributos que se busca atingir finalidades distintas da simples arrecadação. Para ele, nesse contexto, a consideração da capacidade contributiva torna-se irrelevante. Esse entendimento encontra sintonia com a visão de Baleeiro (2010, p. 915), que reconhece a possibilidade de o legislador utilizar a tributação como instrumento para estimular ou desestimular condutas, conforme os interesses coletivos predominantes, valendo-se de progressividade, regressividade ou incentivos fiscais.

Adotando uma perspectiva mais normativa, Ávila (2012, p. 415) esclarece que a extrafiscalidade deve estar fundamentada em um interesse público legítimo, devendo o critério de diferenciação tributária possuir respaldo constitucional e observar requisitos como adequação, impessoalidade e objetividade. Assim, percebe-se que, embora os autores concordem quanto à função regulatória da extrafiscalidade, há nuances na forma como justificam sua aplicação e seus limites, especialmente no que tange à observância da capacidade contributiva e dos fundamentos constitucionais que a legitimam

⁴³ Para este autor, a extrafiscalidade é incompatível com o princípio da capacidade contributiva por entender que se a exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade.

⁴⁴ Hugo de Brito Machado, Humberto Ávila, José Marcos Domingues de Oliveira, Paulo de Barros Carvalho, Regina Helena Costa, Ricardo Lobo Torres, dentre outros.

a pretexto de regular a atividade econômica, aniquila a propriedade privada ou a atinge em sua substância”.

Dessa forma, compreende-se que tanto os impostos de finalidade extrafiscal⁴⁵ quanto os impostos fiscais estão submetidos ao princípio da capacidade contributiva, não podendo possuir alíquotas excessivamente elevadas sob o argumento de regular a economia para a promoção de interesses coletivos e do bem comum.

Sobre a classificação tributário quanto ao dimensionamento da capacidade contributiva, os tributos podem ser classificados como pessoais ou reais. Quando se fala em tributos de natureza pessoal, entende-se aqueles que tem por base as características subjetivas do pagador de tributos, enquanto os reais são aqueles que a tributação é aplicada conforme a condição que o pagador de tributos guarda para com bens de natureza reais⁴⁶.

A pessoalidade na aplicação da tributação visa alcançar a justiça fiscal com base na igualdade e que, conforme ensina Barbosa (2019, p.36), “consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”.

Este é o exato entendimento do que é determinado pelo §1º do art. 145 da CR88, ou seja, sempre que possível, o caráter pessoal deve ser observado nos impostos, mesmo que se esteja defronte de impostos reais⁴⁷, sendo considerado inconstitucional quaisquer normas que

⁴⁵ São exemplos de impostos extrafiscais o Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto Seletivo (IS), este incluído pela reforma tributária.

⁴⁶ A distinção entre tributos pessoais e reais é criticada por Coelho (2008, p. 84). O autor observa que, em tese, os impostos pessoais incidem sobre as pessoas, enquanto os reais recaem sobre as coisas, como ocorre, respectivamente, no imposto de renda e no imposto sobre a propriedade de imóveis ou veículos. No entanto, Coelho questiona essa distinção, argumentando que todos os tributos, independentemente de sua classificação, são sempre pagos por pessoas, pois até mesmo o imposto sobre o patrimônio atinge o proprietário, independentemente do bem tributado, seguindo o princípio do *ambulat cum dominus*, segundo o qual a obrigação acompanha o titular da propriedade.

Por sua vez, Ataliba (2005, p. 141-142) aprofunda essa diferenciação a partir da hipótese de incidência (h.i.). Para ele, os impostos reais são aqueles cuja descrição normativa do fato gerador se dá de maneira objetiva, sem considerar as particularidades do sujeito passivo, ou seja, a legislação desconsidera suas condições jurídicas na estrutura do tributo. Já os impostos pessoais são aqueles em que a hipótese de incidência leva em conta as qualidades jurídicas do pagador de tributos, de modo que esses atributos influenciam a definição do aspecto material do tributo e estabelecem diferenciações no tratamento legislativo.

A correlação entre as reflexões de Sacha Calmon Navarro Coelho e Geraldo Ataliba evidencia uma abordagem tanto complementar quanto crítica. Enquanto Coelho destaca a limitação da classificação tradicional, argumentando que, na prática, toda tributação recai sobre pessoas, Ataliba aprofunda a análise ao demonstrar como a legislação estrutura a hipótese de incidência e diferencia impostos reais e pessoais com base na relação entre os aspectos pessoal e material do tributo. Dessa forma, ambos os autores ressaltam a complexidade inerente à classificação dos impostos e a dificuldade de dissociar completamente a tributação sobre bens das condições jurídicas do sujeito passivo.

⁴⁷ Os impostos reais são o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis), ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação)

estejam em desacordo com este postulado, uma vez que agride os arts. 3º, I e o art. 145, §1º da CR88.

Ávila (2012, p. 626) esclarece que “o princípio da capacidade contributiva é aplicado de modo restrito pelo Supremo Tribunal Federal, que o restringe aos impostos pessoais e diretos e não o aplica aos impostos reais”. Contudo, percebe-se pelo julgamento do RE 234.105⁴⁸, o Ministro Carlos Mário da Silva Velloso defende a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, sendo que o Ministro Marco Aurélio, apesar de não ter participado do julgamento, acabou por se alinhar ao entendimento do Ministro Velloso.

Tido o exposto, filia-se ao entendimento que a vedação ao confisco e a aplicação do princípio da capacidade contributiva deve ser observada em impostos pessoais e reais, uma vez que sempre são os indivíduos que suportam o ônus da exação tributária, independentemente se o critério de dimensionamento da capacidade contributiva são as características subjetivas do pagador de tributos ou sua relação para com um bem real.

Por preencherem os requisitos do art. 3º do CTN, as contribuições⁴⁹ devem respeitar a vedação ao confisco, similar aos impostos.

O mesmo se aplica aos empréstimos compulsórios⁵⁰, uma vez que essa espécie de exação tributária se caracteriza essencialmente como um imposto restituível, devendo, portanto, respeitar os mesmos limites constitucionais impostos à tributação.

No que atine às taxas, sejam elas cobradas pelo exercício do poder de polícia ou para o custeio de serviços específicos prestados ao contribuinte ou colocados à sua disposição, a observância da vedação ao confisco torna-se imperativa. Isso porque, ao caracterizarem uma contraprestação estatal, as taxas devem manter uma relação de equivalência entre o valor exigido e o custo do serviço ou da atividade estatal correspondente.

⁴⁸ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I. - Imposto de transmissão de imóveis, intervivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II. - R.E. conhecido e provido.

⁴⁹ As contribuições sociais são tributos com finalidade constitucionalmente definida, como intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social, sendo que, a União não pode invadir o campo tributário reservado a outras entidades políticas, devendo observar o princípio da reserva das competências tributárias.

⁵⁰ O empréstimo compulsório é um tributo de competência exclusiva da União que tem destinação específica, seja para financiar a realização de investimento público urgente e de caráter relevante para a Nação ou para atender à despesas extraordinárias que decorram de guerra externa ou iminência de guerra, nos termos do art. 148 da CR88.

Sobre o tema, acertadamente o STF⁵¹ já se posicionou por diversas vezes pela aplicação do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, pela vedação aos efeitos confiscatórios. Para ilustrar, o STF na ADIMC-QO nº 2.551/MG, de relatoria do Ministro Celso de Melo, assim decidiu:

A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo total da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei.

Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da - Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina.

A vedação ao confisco também seria aplicada às contribuições de melhoria, uma vez que, conforme o limite considerado para que a capacidade contributiva reste presente é o limite individual da valorização imobiliária decorrente da obra pública, conforme determina o art. 81 do CTN: “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”.

Sobre a vedação ao confisco quando da aplicação das multas tributárias, Ataliba (1964, p.136) esclarece que “[...] quando mais o Direito repute valioso um bem, tanto mais o protege. Na medida que há mais o quer proteger, mais severa é a sanção que aplica ao que não obedece à lei que impõe tal respeito”. Nesse sentido, com respaldo na doutrina⁵² e jurisprudência⁵³, não

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE n.º 216259/CE, 2ª turma, unânime. Rel. Ministro Celso de Mello. *Diário da Justiça*, 19.05.2000; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE n.º 191417/PE, 2ª turma, unânime. Rel. Ministro Néri da Silveira. *Diário da Justiça*, 16.06.00; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 232393/SP, Tribunal Pleno. Rel. Ministro Carlos Velloso

⁵² A aplicação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade na tributação é essencial para garantir que a Administração Pública atue dentro dos limites adequados ao fim que pretende alcançar. Nesse sentido, Carvalho (2021, p. 583) enfatiza que tais princípios devem nortear todo raciocínio jurídico, inclusive no que tange às sanções tributárias. O autor destaca que a imposição de multas deve observar limites razoáveis e proporcionais, de modo a manter coerência com a gravidade da infração cometida, evitando penalidades excessivas em relação ao dano causado e ao benefício indevidamente auferido.

Sob essa mesma perspectiva, Coelho (2008) reforça que a vedação ao confisco também se aplica às penalidades tributárias. Para o autor, caso o legislador ultrapasse os limites da razoabilidade ao instituir multas pecuniárias desproporcionais, o Poder Judiciário, quando provocado, deve intervir para avaliar a adequação da sanção imposta, assegurando que não haja violação ao princípio do não confisco. Assim, ambos os autores convergem no entendimento de que as sanções tributárias devem ser controladas pelo ordenamento jurídico, garantindo que sua aplicação respeite o equilíbrio entre a função punitiva e os direitos dos contribuintes.

⁵³ “Conheço do Recurso e dou-lhe parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória. Reduzo-

há dúvida de que a vedação ao confisco é aplicável às sanções tributárias. Esse entendimento decorre da obrigatória observância, por parte da Administração Pública, dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, os quais funcionam como mecanismos essenciais para impedir que a vedação ao confisco seja desrespeitada. Tal concepção é reforçada no voto do Ministro Celso de Mello nos autos da ADI nº 1.075/DF:

É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade do Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.646/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resulte do impedimento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidade vitais básicas.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do “quantum” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade dos atos estatais.

a para 30%, base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte” (Voto condutor do Min. Xavier de Albuquerque no RE nº 81.550-MG, julgado pela 2ª Turma do STF; DJ de 13.06.75); “*Multa fiscal. Pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco*” (STF, 2ª Turma, RE nº 82.510-SP, Rel. Min. Leitão de Abreu, DJ de 06.08.76); “Não se pode pretender desarrazoada e abusiva a imposição por lei de multa – que é pena pelo descumprimento da obrigação tributária – de 30% sobre o valor do imposto devido, sob o de que ela, por si mesma, tem caráter confiscatório. Recurso extraordinário não conhecido” (STF, 1ª Turma, RE nº 220.284-6/SC, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 10.08.2000, p. 11); “*Ação Direta de Inconstitucionalidade. §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente*” (STF, Pleno, ADI nº 551/RJ, rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 14.02.2003, p. 58); “*IPi. Multa moratória. Art. 59. Lei nº 8.383/91. Razoabilidade. A multa moratória de 20% do valor do imposto devido, não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Recurso extraordinário não conhecido*” (STF, 1ª Turma, RE nº 239.964-RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 09.05.2003, p. 61).

3 DIREITO FUNDAMENTAL TRIBUTÁRIO

Dimoulis e Martins (2014) explicam que, na história constitucional brasileira, a Constituição do Império, promulgada em 25 de março de 1824, proclamava os direitos fundamentais⁵⁴ no artigo 179, distribuídos em 35 incisos. Esses direitos apresentavam semelhança com os encontrados nos textos constitucionais da França e dos Estados Unidos. No entanto, sua efetiva caracterização foi comprometida pelos poderes ilimitados conferidos ao imperador por meio do Poder Moderador.

A Constituição de 1891 inaugurou a Seção II do Título IV com uma Declaração de Direitos que assegurava, tanto a brasileiros quanto a estrangeiros residentes no país, a inviolabilidade dos direitos relativos à liberdade, segurança e propriedade. Essa garantia foi detalhada nos 31 parágrafos do artigo 72, complementada por disposições funcionais e militares nos artigos 73 a 77. O artigo 78 ainda estabelecia que a enumeração dos direitos não era exaustiva, princípio que seria incorporado nas constituições subsequentes. Em essência, a Declaração de Direitos dessa Constituição estava restrita aos direitos e garantias individuais, conforme Silva (2014, p. 172).

De forma sintética, Dimoulis e Martins (2014, p.25) ensinam que, similares àquela determinada pela Constituição de 1891, nas Constituições de 1934, 1937, 1946⁵⁵ e 1967/1969,

⁵⁴ A distinção entre “direitos do homem”, “direitos humanos” e “direitos fundamentais” revela nuances importantes no estudo desses institutos. Sarlet (2009) identifica os “direitos do homem” como aqueles de natureza estritamente natural que não estão positivados, ao passo que Branco (2000, p. 115) salienta a vagueza da expressão “direitos do homem” quando se afirma que “os direitos humanos são os que cabem ao homem enquanto homem”. Nesse sentido, Silva (2014) considera que “direitos naturais” se referem a direitos inatos, inerentes ao simples fato de ser humano, ao passo que “direitos humanos” é a fórmula preferida pelos documentos internacionais. Alvarenga (1998, p. 35-36) reforça que a expressão “direitos humanos” possui uso extenso e carrega forte componente ideológico, tornando-se por vezes demasiadamente ampla e imprecisa. Ao comentar esse aspecto, Dallari (1999, p. 7) elucida que “direitos humanos” é forma abreviada de mencionar os direitos fundamentais da pessoa humana, pois sem eles o indivíduo não consegue participar plenamente da vida em sociedade. Já Sarlet (2009, p. 30) enfatiza que os direitos fundamentais seriam aqueles “positivados e protegidos pelo direito constitucional interno”, enquanto os direitos humanos se inseririam na esfera do direito internacional, com pretensão de validade universal. Soares (2000, p. 28), ao abordar a gênese do termo “direitos fundamentais”, aponta que a expressão “droits fondamentaux” surgiu no contexto francês, em meados de 1770, tomando relevo na Alemanha sob a denominação “Grundrecht”. Por fim, Silva (2014, p. 180) considera “direitos fundamentais do homem” a expressão mais adequada, realçando seu caráter indispensável à convivência digna, livre e igual de todos, pois se trata de situações jurídicas sem as quais o ser humano não se realiza plena ou mesmo minimamente em sociedade.

⁵⁵ Nas palavras de Silva (2014, p. 173), “A Constituição de 1946 trouxe o Título IV sobre a Declaração dos Direitos, com dois capítulos: um sobre a Nacionalidade e a Cidadania e outro sobre os Direitos e Garantias Individuais (arts. 129 a 144). No caput do art. 141, sobre os direitos e garantias individuais, não incluía o direito à subsistência. Em seu lugar, colocara o direito à vida. Assim fixou o enunciado que se repetiria na Constituição de 1967 (art. 151) e sua Emenda 1/69 (art. 153), assegurando os direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade nos parágrafos que se seguiam ao caput do artigo. Na de 1946, o direito à subsistência se achava inscrito no parágrafo único do art. 145, onde se assegurava a todos trabalho que

pode ser encontrada uma lista de direitos fundamentais, dentre os quais merece destaque a incorporação de alguns direitos sociais a partir da Constituição de 1934⁵⁶.

Na Constituição da República de 1988, os direitos humanos, sejam eles decorrentes do poder constituinte⁵⁷ originário ou inseridos por meio do poder constituinte derivado, são considerados cláusulas pétreas⁵⁸, independentemente de onde se encontrem no texto da Carta

possibilitasse existência digna. Aparecem nela, como nas de 1967 e 1969, os direitos econômicos e sociais, mais bem estruturado do que na de 1934, em dois títulos: um sobre a ordem econômica e outro sobre a família, a educação e a cultura. O Título II cuidava da Declaração de Diretos, com cinco capítulos: I – Da Nacionalidade; II - Dos Direitos Políticos; III - Dos Partidos Políticos; IV – Dos Direitos e Garantias Individuais; V - Das Medidas de Emergência, do Estado de Sítio e do Estado de Emergência. Os direitos econômicos e sociais constavam de dois Títulos: III - Da Ordem Econômica e Social e IV – Da Família, da Educação e da Cultura”.

⁵⁶ O autor refere-se ao “direito à subsistência” (art. 113, *caput*), à assistência aos indigentes (art. 113, inc. 34), bem como a criação dos institutos do mandado de segurança e da ação popular (art. 113, incs. 33 e 38).

⁵⁷ Barroso (2018, p.84) esclarece que “A teoria original do poder constituinte foi desenvolvida por Sieyès dentro da moldura histórica e filosófica do jusnaturalismo. O poder constituinte da nação – consistente na capacidade de instituir, a qualquer tempo, uma nova ordem – encontra-se fora e acima do poder constituído, vale dizer, do sistema jurídico positivo, das instituições de poder existentes. Qualificava-se, assim, como inalienável, permanente e incondicionado, não se subordinando ao Direito preexistente. Seu fundamento de legitimidade e, consequentemente, seu limite de atuação, situava-se em um Direito superior, o direito natural, no qual se colheu justificação para a superação do *Velho Regime* e a afirmação das liberdades e direitos burgueses. Nessa perspectiva, o poder constituinte é um *poder de direito*, fundado não no ordenamento vigente, mas no direito natural, que existe antes da nação. [...] É fora de dúvida que o poder constituinte é um fato político, uma força material e social, que não está subordinado ao Direito positivo preexistente. Não se trata, porém, de um poder ilimitado ou incondicionado. Pelo contrário, seu exercício e sua obra são pautados tanto pela realidade fática como pelo Direito, âmbito no qual a dogmática pós-positivista situa os valores civilizatórios, os direitos humanos e a justiça. [...]”.

Mendes e Branco (2017, p.112-113) esclarecem que “[...] o poder constituinte originário dá início ao ordenamento jurídico, define o que pode ser aceito a partir de então”, enquanto que “Embora as constituições sejam concebidas para durar no tempo, a evolução dos fatos sociais pode reclamar ajustes na vontade expressa no documento do poder constituinte originário. Para prevenir os efeitos nefastos de um engessamento de todo o texto constitucional, o próprio poder constituinte originário prevê a possibilidade de um poder, por ele instituído, vir a alterar a Lei Maior. [...] O poder de reforma – expressão que inclui tanto o poder de emenda como o poder de revisão do texto (art. 3º do ADCT) – é, portanto, criado pelo poder constituinte originário, que lhe estabelece o procedimento a ser seguido e limitações a serem observadas. O poder constituinte de reforma, assim, não é inicial, nem incondicionado nem ilimitado. É um poder que não se confunde com o poder originário, estando subordinado a ele”.

Na doutrina e jurisprudência o poder de reforma é conhecido, também, por poder constituinte derivado.

⁵⁸ Mendes e Branco (2017, p.109) explicam que “as diversas restrições aos direitos fundamentais somente poderão ser estabelecidas mediante lei, que não pode afetar o seu núcleo essencial, como expressão da cláusula pétrea consagrada no art. 60 §4º, da Constituição”.

Magna⁵⁹, uma vez que os direitos fundamentais devem ser entendidos em sua universalidade, sem comportar indivisibilidade, demonstrando que esta foi elaborada com técnica moderna⁶⁰.

A relação intrínseca entre o direito tributário e os direitos fundamentais, destacando que a tributação transcende sua função arrecadatória, configurando-se como instrumento essencial para a realização das ações estatais e, nesse contexto, a Constituição não apenas limita e orienta a atuação estatal, mas também impõe aos cidadãos o dever de solidariedade na manutenção dos serviços públicos, facultando ao Estado o uso de meios coercitivos para assegurar o cumprimento desse dever.

O titular dos direitos fundamentais no tocante à tributação é o pagador de tributos, que pode ser tanto uma pessoa natural quanto jurídica⁶¹. A tributação, por sua vez, desempenha um papel fundamental no Direito Constitucional, sendo inerentemente conflituosa⁶² em razão do

⁵⁹ Barroso (2018) relembra que, no julgamento histórico da ADI 939/DF, o Supremo Tribunal Federal (STF) afirmou que os direitos e garantias fundamentais na Constituição da República de 1988 não se restringem ao rol do art. 5º, pois “não são apenas os direitos individuais que constituem cláusulas pétreas, mas também as demais categorias de direitos constitucionais, na medida em que sejam dotados de fundamentalidade material”.

Nessa oportunidade, o STF reconheceu que o poder de reforma constitucional não se limita às garantias individuais previstas no art. 5º, mas abrange também princípios estruturantes do Estado Democrático de Direito, como a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), os objetivos fundamentais da República (art. 3º, I e IV) e os direitos sociais (art. 6º). No âmbito tributário, a decisão destacou a proibição de confisco (art. 150, IV) e a proteção do mínimo existencial tributário, consideradas expressões dos direitos humanos econômicos. Dessa forma, concluiu-se que a interpretação extensiva desses dispositivos assegura que reformas constitucionais não coloquem em risco a proteção dos direitos fundamentais e a segurança jurídica.

⁶⁰ Ao abordar a Constituição da República de 1988, Silva (2014, p. 191) observa que essa Carta Magna apresenta uma técnica mais moderna, em especial por se iniciar com um título sobre princípios fundamentais. Além disso, a Constituição contempla, no Título II, direitos e garantias fundamentais, no Título IV, a Ordem Econômica e Financeira, e no Título VIII, a Ordem Social.

O autor também apresenta uma classificação interessante das garantias dos direitos fundamentais, distinguindo-as em: (1) garantias gerais, que correspondem à “[...] estrutura de uma sociedade democrática, que conflui para a concepção do Estado Democrático de Direito [...]” (Silva, 2014, p. 191); e (2) garantias constitucionais, “que constituem nas instituições, determinações e procedimentos mediante os quais a própria Constituição tutela a observância, em caso de inobservância, a reintegração dos direitos fundamentais” (Silva, 2014, p. 191). Essas garantias formam o sistema de proteção social, política e jurídica dos direitos fundamentais.

⁶¹ Machado (2009, p. 40) ressalta que os direitos fundamentais relacionados à tributação têm como titulares tanto as pessoas naturais quanto as pessoas jurídicas, pois a “[...] relação tributária liga ao Estado pessoas físicas e pessoas jurídicas. Aliás, é possível afirmar-se que, se considerarmos apenas os denominados contribuintes de direito, aqueles que se vinculam às relações jurídicas de Direito Tributário, as pessoas jurídicas constituem a maior parte do universo dos pagadores de tributo. Não existe razão, portanto, para não considerar as pessoas jurídicas como titulares de direitos fundamentais”. Nesse sentido, o autor afirma que qualquer sujeito em relação jurídica com o Estado, estando exposto a eventuais arbitrariedades, deve ser reconhecido como titular de direitos fundamentais, na medida em que tais direitos constituem proteção contra o arbítrio estatal.

⁶² O caráter conflituoso das relações jurídicas decorrentes da tributação decorre, primeiramente, da posição de poder ocupada pelo Estado em face do pagador de tributos. Nesse sentido, Machado (2009, p. 45) destaca que, em tais relações, o Estado tende a ultrapassar os limites impostos pelo próprio Direito, o que justifica a necessidade de salvaguardar determinados direitos fundamentais do contribuinte. Além disso, Martins (2012, p. 12) reforça que a carga tributária é definida pelo governo, de modo que, ao se estabelecer uma sociedade dividida entre “governantes” e “governados”, parte dos recursos obtidos em tributos não reverte em benefício da coletividade, mas, sim, dos detentores do poder. Como resultado, poder e tributo surgem, segundo Martins (2012, p. 11), como “irmãos siameses inseparáveis”, sustentados pela “classe inferior e dominada, que é o povo e a sociedade”, de modo que o desequilíbrio entre as partes acentua a natureza conflituosa do vínculo tributário.

poder de tributar⁶³ conferido ao Estado, o qual, como ensina Torres (2015, p. 14), “nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado”. Esse conflito decorre da necessidade de equilibrar a arrecadação estatal com a proteção dos direitos dos pagadores de tributos, prevenindo abusos que possam comprometer a justiça fiscal.

Nesse contexto, torna-se essencial o desenvolvimento de uma consciência fiscal⁶⁴, compreendida como a percepção do ônus que a tributação representa na vida dos indivíduos. A ampliação dessa consciência é um fator determinante para a promoção de uma conduta ética no âmbito tributário, possibilitando que os pagadores de tributos compreendam não apenas suas obrigações e direitos, mas também que a Administração Pública reconheça sua responsabilidade para com os recursos arrecadados, assegurando um sistema tributário justo e equitativo.

A preocupação com a justiça fiscal esteve presente na Assembleia Nacional Constituinte de 1985-1987, especialmente nos debates da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas. Nesse processo, o poder constituinte originário empenhou esforços para garantir um sistema tributário mais equilibrado, refletindo a consciência fiscal dos legisladores ao acolher contribuições de juristas convidados⁶⁵. Entre as inovações relevantes,

⁶³ O poder de tributar decorre da soberania estatal, estabelecendo uma relação jurídica na qual o Estado impõe tributos aos indivíduos que, por sua vez, assumem o dever de prestação. Nesse sentido, Nogueira (1973, p. 140) afirma que “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”. Todavia, esse poder não é absoluto, estando subordinado aos direitos fundamentais. Conforme Torres (2005, p. 14), “o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais. O tributarista e constitucionalista alemão G. Wacke diz que é uma revolução no Direito Tributário (Revolution im Steuerrecht) a vinculação das imposições aos direitos fundamentais [...]”.

⁶⁴ Em sua tese de doutorado, Machado (2009, p. 38) explica que a “consciência fiscal”, chamada em língua inglesa de “tax consciousness”, caracteriza-se pelo estado de espírito do indivíduo que compreende o ônus financeiro que lhe é imposto para a manutenção dos serviços públicos. Em uma democracia, tal percepção clara sobre o quanto cada cidadão contribui para o funcionamento do Estado é considerada essencial para a consolidação de padrões cívicos elevados. Porém, grande parte da população, especialmente por meio de tributos incidentes sobre consumo ou venda, costuma não perceber a extensão de sua participação fiscal ou acreditar que os encargos recaiam apenas sobre contribuintes de maior renda, o que ilustra a importância de se promover uma formação mais ampla dessa consciência.

⁶⁵ O relator do anteprojeto da Constituição da República de 1988, constituinte Fernando Bezerra Coelho, fez registro histórico sobre a colaboração dos notáveis que auxiliaram no texto sobre o sistema tributário brasileiro, como segue: “Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades, que foram recebidas em audiência pública: Aos professores e técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Luiz Patury Acioly, Nelson Madalena, Luis Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho”. (BRASIL, 1985-1987, p.211)

O professor Ives Gandra da Silva Martins, quando de sua apresentação na 7ª Reunião realizada em 30 de abril de 1987, fez registro histórico de como o texto dos juristas foi construído. Segundo o professor, a contribuição apresentada decorreu de dois anos de trabalhos de juristas do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP), da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), esta última, contando com a participação de quase três mil advogados presentes no Congresso Nacional da OAB, realizado em Belém do Pará. (BRASIL, 1985-1987, p. 99)

destaca-se a inclusão expressa da vedação ao confisco, proposta pelo professor Edvaldo Pereira de Brito⁶⁶, reforçando a proteção do contribuinte contra exigências tributárias excessivas. Essa preocupação manifesta-se no próprio estatuto do contribuinte⁶⁷, consolidando princípios que visam garantir maior justiça e segurança jurídica nas relações tributárias⁶⁸.

Dentre os princípios⁶⁹ que regem a limitação constitucional ao poder de tributar, para fins do presente estudo, destaca-se o princípio da proibição do efeito de confisco⁷⁰, que consiste

⁶⁶ Edvaldo Pereira de Brito, nos debates da 5.ª Subcomissão, defendeu que a proibição do confisco de bens, removida da Constituição por razões autoritárias, deve ser incluída no texto constitucional, especialmente no âmbito tributário, pois o tributo não deve ser utilizado como instrumento confiscatório. (BRASIL, 1985-1987, p. 123)

⁶⁷ O estatuto do contribuinte, conforme exposto por Torres (2005, p. 25), corresponde ao conjunto de direitos e deveres da cidadania fiscal, configurando-se como uma situação geral e impessoal instituída pelo ordenamento jurídico. A Constituição da República de 1988 estabelece seu núcleo essencial no capítulo das limitações constitucionais ao poder de tributar (arts. 150, 151 e 152), que funciona como uma verdadeira Declaração de Direitos do Contribuinte, alinhando-se à Declaração de Direitos Fundamentais prevista no art. 5º da Constituição. Além disso, outros dispositivos também desempenham papel relevante na proteção do contribuinte, como o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º) e a salvaguarda do mínimo existencial (arts. 153, §4º, 196 e 208, I). A sistemática de partilha tributária no federalismo brasileiro (arts. 153 a 156) também constitui um mecanismo de limitação ao poder de tributar.

No plano internacional, tratados e convenções, ainda que não regulamentem diretamente a matéria fiscal, projetam princípios fundamentais sobre as relações entre fisco e contribuinte, como legalidade, igualdade, proibição de prisão por dívida e sigilo profissional. Dentre os principais instrumentos internacionais que influenciam essa proteção, destacam-se a Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948), o Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (ONU - 1966) e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (San José da Costa Rica - 1960), os quais reforçam garantias essenciais na esfera tributária.

⁶⁸ A tributação, enquanto relação jurídica, é regida por princípios fundamentais que garantem a segurança jurídica e protegem o contribuinte contra eventuais abusos do poder estatal. Nesse sentido, Machado (2010, p. 38) destaca que a relação tributária não se fundamenta exclusivamente no poder do Estado, mas deve observar princípios universais, tais como legalidade, anterioridade, igualdade, competência, capacidade contributiva, vedação ao confisco e liberdade de tráfego. Esses princípios desempenham um papel essencial na limitação do poder de tributar, assegurando a proteção do cidadão contra arbitrariedades.

Além disso, o autor ressalta que a interpretação jurídica desses princípios deve estar orientada pela finalidade de resguardar os direitos dos contribuintes, uma vez que o Direito, em sua essência, constitui um instrumento de defesa contra o arbítrio. A supremacia constitucional, ao albergar os mais relevantes princípios jurídicos, reforça essa proteção, sendo, por excelência, um mecanismo de controle do cidadão sobre o Estado, e não o contrário.

⁶⁹ Conforme a classificação de Machado (2010, p.38), as limitações ao poder de tributar estão configurados nos “princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego”. Entende-se como importante esta classificação em decorrência da relevância deste autor como um dos juristas convidados a dialogar sobre o sistema tributário brasileiro quando da Assembleia Nacional Constituinte de 1985-1987, bem como seu grande peso como tributarista perante a doutrina e jurisprudência.

⁷⁰ Consagrado pelo inciso IV do art. 150 da CR88, o princípio da vedação ao confisco estabelece que a tributação não pode representar um ônus excessivo ao contribuinte, comprometendo seu patrimônio ou impedindo o desfrute normal dos bens da vida. Nesse sentido, Machado (2010, p. 46-47) esclarece que cabe ao Poder Judiciário avaliar quando um tributo assume caráter confiscatório, sendo esta uma prerrogativa essencial no controle da voracidade fiscal do Estado. O autor ressalta que essa avaliação deve considerar o sistema tributário como um todo, analisando a carga tributária resultante da soma dos tributos incidentes sobre o pagador de tributos.

Além disso, Machado diferencia a natureza jurídica do tributo e da multa. Enquanto a multa é uma sanção imposta em decorrência de um ato ilícito, o tributo incide sobre situações lícitas e tem como finalidade a obtenção de recursos para o Estado, configurando-se como uma receita ordinária. Dessa forma, para ser legítimo, o tributo deve ser suportável pelo contribuinte, sem comprometer sua subsistência ou gerar efeitos confiscatórios, sob pena de contrariar o princípio da vedação ao confisco e violar direitos fundamentais.

em uma garantia constitucional para que a tributação não vilipendie a capacidade contributiva dos indivíduos.

3.1 Capacidade Contributiva como Direito Fundamental Tributário

Os direitos fundamentais possuem uma estrutura principiológica, e a capacidade contributiva pode ser considerada um princípio, pois carrega em si a carga axiológica da justiça e da igualdade.

Para que um direito seja reconhecido como fundamental, nos termos do § 2º do art. 5º da Constituição da República de 1988, é necessário que ele esteja expressamente definido como tal ou, com base na teoria da equiparação, seja identificado como um direito fundamental em razão de sua aderência aos Princípios Fundamentais da República, estabelecidos nos arts. 1º a 4º da Constituição.

Em que pese que a capacidade contributiva tenha expressa menção no §1º do art. 145⁷¹, da CR88, pode-se constatar que a vedação ao confisco é alicerçada no art. 150, IV⁷², da CR88, sendo o confisco definido quando da inobservância do mínimo existencial para garantir a dignidade da pessoa humana, protegido pelo art. 1º, III⁷³, da CR88, e quando o direito de propriedade, garantido pelo art. 5º, XXII⁷⁴, da CR88, não é observado, uma vez que, com respaldo nos arts. 3º, I e III⁷⁵; 5º, I⁷⁶; e 150, II⁷⁷, todos da CR88, a justiça tributária deve ser alcançada, com garantia da isonomia entre os pagadores de tributos.

No sistema constitucional brasileiro, a observância do princípio da capacidade contributiva só é viabilizada pela interpretação sistemática da Constituição da República de 1988, uma vez que, por meio desta técnica hermenêutica, pode-se extrair os conteúdos

⁷¹ O dispositivo constitucional estabelece o princípio da capacidade contributiva, pelo qual os impostos devem refletir a condição econômica pessoal do contribuinte, permitindo que o fisco avalie sua real capacidade financeira, respeitando sempre os direitos fundamentais.

⁷² Este inciso prevê o princípio da vedação ao confisco, proibindo que o tributo seja cobrado em valor excessivo ou que comprometa significativamente o patrimônio ou a atividade econômica do pagador de tributos.

⁷³ O inciso reconhece a dignidade da pessoa humana como um fundamento essencial da República Federativa do Brasil, norteador todo o sistema constitucional brasileiro.

⁷⁴ Este dispositivo garante o direito fundamental de propriedade, assegurando sua proteção contra intervenções abusivas ou arbitrárias por parte do Estado.

⁷⁵ Os objetivos fundamentais da República incluem a construção de uma sociedade mais justa, solidária e igualitária, visando erradicar a pobreza e reduzir desigualdades sociais e regionais.

⁷⁶ Este inciso consagra o princípio da igualdade jurídica entre homens e mulheres, estabelecendo expressamente que ambos têm os mesmos direitos e obrigações perante a Constituição.

⁷⁷ O dispositivo assegura a isonomia tributária, proibindo qualquer tratamento discriminatório entre contribuintes que se encontrem em situação semelhante, independentemente da origem de seus rendimentos ou da atividade profissional exercida.

implícitos que se apresenta explícito no §1º do art. 145. Isso se justifica pelo fato de que somente a interpretação sistemática viabiliza a compreensão da estrutura e operacionalidade do instituto pela adequação da justiça e igualdade em face dos seus limites mínimos e máximos, bem como, o respeito à garantia da propriedade.

Os direitos fundamentais podem derivar de princípios e regras presentes na Constituição e não se limitam àqueles expressamente previstos nos Títulos I e II da Constituição da República de 1988. Dessa forma, é possível inferir que o princípio da capacidade contributiva constitui um direito fundamental, seja por sua vinculação à proteção da dignidade da pessoa humana⁷⁸, à igualdade entre pagadores de tributos ou à garantia do direito de propriedade.

Esse reconhecimento decorre do §2º do art. 5º da Constituição⁷⁹, que estabelece um conceito materialmente aberto de direitos fundamentais. Por consequência, trata-se de um princípio de aplicação imediata, conforme assegurado pelo §1º do mesmo artigo⁸⁰. Ademais, o princípio da capacidade contributiva pode ser considerado uma cláusula pétrea, uma vez que, nos termos do § 4º, inciso IV, do art. 60 da Constituição⁸¹, insere-se no rol dos direitos e garantias fundamentais, protegidos contra alterações que possam comprometer sua essência.

Além disso, o princípio da capacidade contributiva representa um escudo de proteção ao pagador de tributos contra o poder coercitivo do Estado. Esse princípio pode ser caracterizado como um direito humano, uma vez que está intrinsecamente ligado ao direito à justiça, à igualdade e à garantia da propriedade. Esses direitos, por sua vez, são inerentes à

⁷⁸ A dignidade da pessoa humana constitui um princípio fundamental do ordenamento jurídico brasileiro e um valor supremo que permeia todos os direitos fundamentais. Sarlet (2006, p. 60) a define como uma qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano, tornando-o merecedor de respeito e consideração por parte do Estado e da sociedade. Esse princípio implica um conjunto de direitos e deveres fundamentais que protegem o indivíduo contra atos degradantes e desumanos, garantindo-lhe condições existenciais mínimas para uma vida digna, bem como sua participação ativa e responsável na sociedade.

Silva (1998, p. 92) reforça essa concepção ao afirmar que a dignidade da pessoa humana é um valor supremo que fundamenta todos os direitos fundamentais, destacando-se na ordem econômica, social e educacional como elemento essencial para a justiça social e o desenvolvimento da cidadania e que transcende a esfera jurídica e se manifesta nas dimensões política, social, econômica e cultural, sendo a base estruturante do Estado Democrático de Direito.

No plano internacional, a Declaração Universal dos Direitos Humanos consagra a dignidade humana como um princípio fundamental, ao estabelecer, em seu artigo 1º, que "todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos" e que, dotados de razão e consciência, devem agir uns para com os outros com espírito de fraternidade. Essa noção reforça a dignidade da pessoa humana como fundamento da liberdade, da justiça e da paz mundial, assegurando seu caráter inalienável e universal.

⁷⁹ O dispositivo estabelece que os direitos e garantias mencionados expressamente na Constituição não excluem outros direitos derivados dos princípios constitucionais ou previstos em tratados internacionais dos quais o Brasil seja parte.

⁸⁰ Determina que as normas que definem direitos e garantias fundamentais têm eficácia imediata, devendo ser aplicadas diretamente, sem necessidade de regulamentação adicional.

⁸¹ O dispositivo protege os direitos e garantias individuais ao vedar qualquer proposta de emenda constitucional que tenha por objetivo suprimi-los ou reduzir sua abrangência, assegurando assim sua preservação no ordenamento jurídico.

condição humana e refletem ideais universais, aplicáveis a qualquer indivíduo, independentemente de sua localização geográfica.

Considerando que o conceito de capacidade contributiva é dinâmico e passível de aperfeiçoamento, sua interpretação pode ser influenciada por tratados internacionais ratificados pelo Brasil e devidamente internalizados conforme a legislação nacional. Nesse contexto, destacam-se a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica) e o Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC)⁸².

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a supralegalidade⁸³ da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o que permite inferir que o PIDESC, igualmente ratificado pelo Brasil, pode possuir a mesma natureza normativa. Assim, ambos os tratados devem ser considerados na interpretação e aplicação do princípio da capacidade contributiva, garantindo sua observância em conformidade com os direitos fundamentais e os compromissos internacionais assumidos pelo Estado brasileiro.

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica) estabelece uma explícita proteção ao indivíduo em relação ao mínimo existencial e à vedação ao confisco da propriedade, especialmente por meio de dispositivos que asseguram a dignidade humana como pilar central dos direitos humanos.

⁸² O Brasil aderiu ao Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) por meio de um processo que envolveu a aprovação legislativa e a promulgação presidencial. Inicialmente, o Congresso Nacional aprovou o texto do PIDESC por meio do Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1991. Posteriormente, a adesão formalizou-se com o depósito da Carta de Adesão em 24 de janeiro de 1992. O Pacto entrou em vigor para o Brasil em 24 de abril de 1992, conforme o artigo 27, parágrafo 2, do próprio instrumento. A promulgação oficial ocorreu através do Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992, que determinou a execução integral do Pacto no território nacional.

⁸³ O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 466.343/SP, consolidou o entendimento de que os tratados internacionais de direitos humanos ratificados pelo Brasil sem o quórum qualificado do art. 5º, § 3º, da Constituição da República de 1988 possuem status supralegal, ou seja, situam-se abaixo da Constituição, mas acima da legislação infraconstitucional. Essa posição confere a tais tratados primazia sobre normas internas conflitantes, tornando inaplicáveis dispositivos infraconstitucionais que contrariem seus preceitos.

Conforme destacado por Silva (2016, p. 84), os tratados de direitos humanos podem ser incorporados ao ordenamento jurídico com status supralegal ou constitucional, dependendo do procedimento de internalização adotado. Quando possuem caráter supralegal, não são hierarquicamente superiores às demais leis infraconstitucionais no sentido de servirem como fundamento de validade para normas internas, mas sua superveniência revoga disposições infraconstitucionais conflitantes. A revogação de um tratado supralegal pode ocorrer por denúncia, outro tratado supralegal ou emenda constitucional.

Ademais, eventuais conflitos entre tratados sup legais e normas infraconstitucionais devem ser resolvidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), salvo se envolverem matéria constitucional, caso em que a competência recai sobre o Supremo Tribunal Federal (STF). Essa interpretação reforça a importância dos tratados internacionais de direitos humanos na proteção dos direitos fundamentais, garantindo sua aplicabilidade e compatibilidade com o sistema jurídico brasileiro.

O Recurso Extraordinário nº 466.343/SP foi o *leading case* que deu origem ao Tema 60 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, no qual foi reconhecido o entendimento da possibilidade de prisão civil do depositário infiel no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, à luz do art. 5º, LXVII, da CR88.

O Pacto de San José da Costa Rica, em seu art. 21⁸⁴, assegura o direito à propriedade privada, estabelecendo que ninguém pode ser privado de seus bens, salvo nos casos de utilidade pública ou interesse social, e desde que haja justa indenização. Essa disposição visa proteger o patrimônio dos indivíduos contra atos confiscatórios arbitrários por parte do Estado.

Além disso, o art. 26⁸⁵ do pacto impõe aos Estados o compromisso com o desenvolvimento progressivo dos direitos econômicos, sociais e culturais, exigindo a promoção de condições que garantam um padrão mínimo de vida digna. Nesse sentido, o art. 24⁸⁶ reforça a garantia da igualdade perante a lei, vedando qualquer forma de discriminação.

A conjugação desses dispositivos evidencia a necessidade de um equilíbrio entre a atuação estatal e a proteção dos recursos materiais essenciais para a dignidade e a sobrevivência do indivíduo, assegurando que a intervenção do Estado respeite os direitos fundamentais e a justiça social.

O Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) complementa a proteção aos direitos fundamentais ao estabelecer, em seu art. 11⁸⁷, o direito de toda pessoa a um nível de vida adequado, abrangendo alimentação, vestuário, moradia e a melhoria contínua das condições de vida. Esse direito impõe limites à tributação, vedando a imposição de tributos que comprometam a subsistência digna e garantindo que a carga fiscal não seja desproporcional ou excessiva.

⁸⁴ ARTIGO 21 - Direito à Propriedade Privada – 1. Toda pessoa tem direito ao uso e gozo dos seus bens. A lei pode subordinar esse uso e gozo ao interesse social. 2. Nenhuma pessoa pode ser privada de seus bens, salvo mediante o pagamento de indenização justa, por motivo de utilidade pública ou de interesse social e nos casos e na forma estabelecidos pela lei. 3. Tanto a usura como qualquer outra forma de exploração do homem pelo homem devem ser reprimidas pela lei.

⁸⁵ ARTIGO 26 - Desenvolvimento Progressivo - Os Estados-Partes comprometem-se a adotar providências, tanto no âmbito interno como mediante cooperação internacional, especialmente econômica e técnica, a fim de conseguir progressivamente a plena efetividade dos direitos que decorrem das normas econômicas, sociais e sobre educação, ciência e cultura, constantes da Carta da organização dos Estados Americanos, reformada pelo Protocolo de Buenos Aires, na medida dos recursos disponíveis, por via legislativa ou por outros meios apropriados.

⁸⁶ ARTIGO 24 – Igualdade Perante a Lei – Todas as pessoas são iguais perante a lei. Por conseguinte, têm direito, sem discriminação, a igual proteção da lei.

⁸⁷ Artigo 11 §1. Os Estados-partes no presente Pacto reconhecem o direito de toda pessoa a um nível de vida adequado para si próprio e para sua família, inclusive à alimentação, vestimenta e moradia adequadas, assim como uma melhoria contínua de suas condições de vida. Os Estados-partes tomarão medida apropriadas para assegurar a consecução desse direito, reconhecendo, nesse sentido, a importância essencial da cooperação internacional fundada no livre consentimento. §2. Os Estados-partes no presente Pacto, reconhecendo o direito fundamental de toda pessoa de estar protegida contra a fome, adotarão, individualmente e mediante cooperação internacional, as medidas, inclusive programas concretos, que se façam necessários para: 1. Melhorar os métodos de produção, conservação e distribuição de gêneros alimentícios pela plena utilização dos conhecimentos técnicos e científicos, pela difusão de princípios de educação nutricional e pelo aperfeiçoamento ou reforma dos regimes agrários, de maneira que se assegurem a exploração e a utilização mais eficazes dos recursos naturais. 2. Assegurar uma repartição eqüitativa dos recursos alimentícios mundiais em relação às necessidades, levando-se em conta os problemas tanto dos países importadores quanto dos exportadores de gêneros alimentícios.

Além disso, o § 2º do art. 1º do PIDESC⁸⁸ assegura que nenhum povo seja privado de seus meios de subsistência, garantindo não apenas a proteção coletiva, mas também impedindo que políticas fiscais resultem na expropriação de bens essenciais para a manutenção de uma vida digna. Dessa forma, esses dispositivos vinculam os Estados ao compromisso de adotar políticas tributárias que respeitem tanto a dignidade humana quanto a justiça social, prevenindo o confisco e coibindo práticas fiscais abusivas.

A correlação entre os dois pactos é evidente, uma vez que ambos enfatizam a proteção do mínimo existencial e da propriedade contra ações desproporcionais do Estado. A Convenção Americana prioriza a integridade da propriedade e o desenvolvimento progressivo dos direitos humanos no contexto das Américas, enquanto o PIDESC amplia essa perspectiva, vinculando os Estados ao cumprimento de direitos econômicos e sociais em nível global. Juntos, os dois tratados formam um marco jurídico complementar para fins de aplicação do princípio da capacidade contributiva no Brasil, pois orienta o equilíbrio da atuação fiscal, garantindo que a tributação não ultrapasse os limites impostos pela dignidade humana e pela justiça, promovendo um sistema fiscal que respeite a capacidade contributiva e não viabilize o confisco.

Nesse contexto, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva encontra respaldo nos dois instrumentos internacionais de direitos humanos mencionados. Em conformidade com o § 2º do art. 5º da Constituição da República de 1988, tais tratados possuem caráter orientador na definição e aplicação desse princípio no ordenamento jurídico brasileiro. Além disso, considerando o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, pode-se inferir que esses instrumentos possuem status supralegal, conferindo-lhes primazia sobre normas infraconstitucionais e reforçando seu papel na limitação do poder de tributar.

Além desses pactos, em que pese a ausência de explícita citação do princípio da capacidade contributiva na Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948, pode-se

⁸⁸ §2. Para a consecução de seus objetivos, todos os povos podem dispor livremente de suas riquezas e de seus recursos naturais, sem prejuízo das obrigações decorrentes da cooperação econômica internacional, baseada no princípio do proveito mútuo e do Direito Internacional. Em caso algum poderá um povo ser privado de seus próprios meios de subsistência.

constatar que, pela combinação dos art. I⁸⁹; II, itens 1⁹⁰ e 2⁹¹; VI⁹²; VII⁹³; XVII, itens 1⁹⁴ e 2⁹⁵; XXII⁹⁶; e XXVIII⁹⁷, leva-se a inferência que a capacidade contributiva é um direito humano implícito nesta declaração, haja vista que, por meio de interpretação⁹⁸ sistemática, tem-se que a proteção à propriedade, reconhecendo a ilegitimidade estatal em realizar confisco.

Faz-se importante analisar a capacidade contributiva enquanto direito humano, em especial, pelo que determina o §3º do art. 5º, da CR88⁹⁹.

Conforme determinado no dispositivo constitucional acima, além dos direitos fundamentais já reconhecidos, explícita ou implicitamente, desde que sejam observados os procedimentos legislativos atinentes à internalização dos tratados no sistema jurídico brasileiro, a proteção à capacidade contributiva do pagador de tributos pode ser ampliada por meio de tratados internacionais que amplifiquem direitos e garantias expressos na Constituição da República de 1988.

⁸⁹ Art. I. Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade.

⁹⁰ 1. Toda pessoa tem capacidade para gozar os direitos e as liberdades estabelecidos nesta Declaração, sem distinção de qualquer espécie, seja de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de outra natureza, origem nacional ou social, riqueza, nascimento, ou qualquer outra condição.

⁹¹ 2. Não será tampouco feita nenhuma distinção fundada na condição política, jurídica ou internacional do país ou território a que pertença uma pessoa, quer se trate de um território independente, sob tutela, sem governo próprio, quer sujeito a qualquer outra limitação de soberania.

⁹² Art. VI. Toda pessoa tem o direito de ser, em todos os lugares, reconhecida como pessoa perante a lei.

⁹³ Art. VII. Todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito igual a proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação.

⁹⁴ 1. Toda pessoa tem direito à propriedade, só ou em sociedade com outros.

⁹⁵ 2. Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade.

⁹⁶ Art. XXII. Toda pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e à realização, pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento de sua personalidade.

⁹⁷ Art. XXVIII. Toda pessoa tem direito a uma ordem social e internacional em que os direitos e liberdades estabelecidos na presente Declaração possam ser plenamente realizados.

⁹⁸ Borges e Souza (2019) explicam que a Constituição deve ser interpretada como um instrumento eficaz para promoção do bem-estar social e a efetivação da valorização dos axiomas constitucionais, especialmente, por meio dos direitos fundamentais para que ocorra a promoção de uma vida digna, justa e adequada.

⁹⁹ Art. 5º. [...] § 3º. Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um sistema tributário favorecido e diferenciado¹⁰⁰ inserido no Estatuto¹⁰¹ da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, instituído por meio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que veio em substituição do Simples (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte) estabelecido por meio da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

O tratamento jurídico diferenciado¹⁰² às microempresas e empresas de pequeno porte é reconhecido pela Constituição da República de 1988 como princípio geral da atividade econômica, tendo por fim incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação/redução destas por meio de lei, sendo que, nos termos de art. 146, III, d, restou explícita a determinação de que as

¹⁰⁰ O tratamento diferenciado e favorecido às pequenas e médias empresas (PMEs) está presente em diversos países. Segundo estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), este tratamento baseia-se em medidas que visam atenuar os custos de conformidade tributária, estimular a inovação, ampliar o acesso a capitais e facilitar a formalização. Muitas nações, especialmente aquelas integrantes da OCDE e do G20, adotam regimes simplificados ou alíquotas reduzidas, bem como incentivos voltados ao investimento e à pesquisa, a fim de tornar o ambiente de negócios mais acessível a quem dispõe de menor capacidade financeira e administrativa (OECD, 2015).

Em países como Canadá, Austrália e Reino Unido, por exemplo, existem faixas de tributação reduzidas de imposto corporativo para empresas com receita bruta ou número de empregados abaixo de certos limites, o que desonera negócios de menor porte. Já em nações como França e Itália, simplificações nos métodos de apuração e de escrituração contábil são disponibilizadas, reduzindo o ônus administrativo. Essas simplificações normalmente incluem a possibilidade de declaração de tributos em períodos mais longos (anualmente, em vez de mensalmente), bem como a isenção de certas obrigações acessórias, a fim de atenuar os custos fixos que recaem desproporcionalmente sobre empreendimentos de menor porte.

Em síntese, conforme indica o relatório da OCDE, diversos governos internacionais reconhecem que as PMEs são fundamentais para a geração de empregos, renda e inovação; por isso, adotam políticas fiscais específicas para minimizar obstáculos e criar condições competitivas em face de grandes empresas. Se, por um lado, esses tratamentos favorecidos estimulam a criação e a sobrevivência de negócios menores, por outro, é importante evitar que haja distorções que inibam o crescimento ou levem ao fracionamento de empresas para perpetuar benefícios. Nesse cenário, o exemplo de diferentes países serve para ilustrar como simplificações administrativas, alíquotas ajustadas e incentivos a atividades inovadoras podem ser combinados a fim de favorecer, de maneira efetiva, o crescimento sustentável do setor de PMEs (OECD, 2015).

¹⁰¹ O primeiro Estatuto da Microempresa surge em 1984, por meio da Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, que teve por objetivo estabelecer normas relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, creditício e de desenvolvimento empresarial. Esta norma foi posteriormente revogada com o advento da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que a substituiu.

¹⁰² O tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte é previsto expressamente na Constituição da República de 1988 como princípio orientador da ordem econômica, nos termos dos artigos 170, inciso IX, e 179. O primeiro dispositivo determina tratamento favorecido às pequenas empresas brasileiras, incentivando seu crescimento e garantindo-lhes condições adequadas de competitividade no mercado. O artigo 179 reforça esse incentivo ao prever simplificação ou redução das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, facilitando a atuação e sustentabilidade desses pequenos empreendimentos no cenário econômico nacional.

microempresas e empresas de pequeno porte poderiam optar por um regime tributário especial ou simplificado de tributação.

Observa-se que o Simples Nacional não constitui um tributo, mas um regime de tributação que visa simplificar, de forma diferenciada e favorecida, a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte quanto os tributos existentes no Sistema Tributário Nacional (STN).

4.1 Simples Nacional e o Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional tem sua base na Constituição da República de 1988 que define as regras de competência tributária dos entes tributantes, as limitações constitucionais ao poder de tributar¹⁰³, como as normas gerais em matéria tributária devem ser elaboradas¹⁰⁴, dentre outros aspectos¹⁰⁵.

Sobre as regras de competência tributária dos entes federados, a CR88 determinou que União, Estados, Municípios e o Distrito Federal podem instituir 5 (cinco) espécies tributárias¹⁰⁶,

¹⁰³ Sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, vide a segunda seção deste trabalho.

¹⁰⁴ Conforme determina o art. 146, III, da Constituição da República de 1988, as normas gerais em matéria tributária somente podem ser disciplinadas por meio de lei complementar. Dessa forma, embora o Código Tributário Nacional (CTN) tenha sido originalmente editado como uma lei ordinária — uma vez que, à época de sua promulgação, a Constituição da República de 1946 não exigia que tais normas fossem veiculadas por lei complementar —, foi recepcionado pela Constituição de 1988 com status de lei complementar, em razão da matéria que regula.

Desde então, o CTN passou por diversas modificações para se adequar às novas diretrizes constitucionais e aprimorar o sistema tributário. Dentre as principais alterações, destaca-se a introdução do parágrafo único ao artigo 116 pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que conferiu à autoridade administrativa o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos da obrigação tributária, reforçando o combate à elisão fiscal abusiva.

Outra mudança relevante ocorreu com a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que alterou os artigos 185 e 185-A, estabelecendo a presunção de fraude na alienação ou oneração de bens pelo devedor após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Além disso, essa lei modificou o artigo 174, parágrafo único, inciso I, determinando que a prescrição da cobrança do crédito tributário é interrompida pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, consolidando o entendimento jurisprudencial sobre o tema.

Mais recentemente, a Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022, acrescentou o artigo 18-A ao CTN, classificando combustíveis, gás natural, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo como bens e serviços essenciais e indispensáveis, impedindo que sejam tratados como supérfluos para fins de incidência do ICMS.

¹⁰⁵ Dentre os aspectos delimitados pela Constituição da República de 1988 em relação ao Sistema Tributário Nacional, destacam-se as regras de repartição das receitas arrecadadas entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estabelecendo critérios para a distribuição dos tributos entre os entes federativos (arts. 157 a 162). Além disso, a Constituição prevê um regime tributário diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, com o objetivo de incentivar o desenvolvimento econômico e a formalização dessas entidades (art. 146, III, "d").

¹⁰⁶ Sobre a teoria pentapartite das espécies tributárias, vide a segunda seção deste trabalho.

sendo que, com o advento da Emenda Constitucional nº 132/2023, de 20 de dezembro de 2023, pode-se constatar a seguinte estrutura:

Tabela 1 – Classificação da competência tributária

TIPO	TRIBUTOS	ENTE TRIBUTANTE	CR88
Privativa	II, IE, IPI, IOF, ITR, IR, IGF e IS	União	Art. 153; Art. 153-A
	ITCMD, ICMS e IPVA	Estados e DF	Art. 155
	IPTU, ITBI e ISSQN	Municípios e DF	Art. 156
Comum	Contribuição de Melhoria	União, Estados, Municípios e DF	Art. 145, III
	Taxas	União, Estados, Municípios e DF	Art. 145, II
	IBS	Estados, Municípios e DF	Art. 156-A
Especial	Contribuições Sociais	União	Art. 149; 195; 212 §5º
	Empréstimos Compulsórios	União	Art. 148
Residual	Novos impostos e contribuições sociais	União	Art. 154, I; Art. 195 §4º
Extraordinária	Impostos extraordinários de guerra	União	Art. 154, II

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Conforme a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, o Simples Nacional é o regime especial unificado de arrecadação de tributos devidos por Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP) que “deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e integração das administrações tributárias e da defesa do meio ambiente”¹⁰⁷.

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal¹⁰⁸, por meio de um documento único de arrecadação, dos seguintes tributos:

I. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

¹⁰⁷ Os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e integração das administrações tributárias e da defesa do meio ambiente foram introduzidos pela Lei Complementar nº 214, de 16 de dezembro de 2025, quando da regulamentação do IBS e CBS, tributos instituídos por meio da reforma tributária decorrente da Emenda Constitucional nº 132/2023, com a inclusão do §2º no art. 12 do Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

¹⁰⁸ A relação dos tributos que envolvem o recolhimento unificado é determinada no art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

- II. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), exceto nos casos previstos na legislação;
- III. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- IV. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- V. Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP);
- VI. Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), exceto para algumas atividades específicas de prestação de serviços¹⁰⁹;
- VII. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços (ICMS);
- VIII. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Entretanto, o recolhimento unificado do Simples Nacional não exclui a incidência de outros tributos, que permanecem sujeitos às regras gerais aplicáveis às demais pessoas jurídicas, tais como: IOF, II, IE, ITR, FGTS, contribuições previdenciárias específicas, ICMS e ISS em regimes de substituição tributária, entre outros tributos incidentes em operações específicas, conforme determina o art. 13 do Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

¹⁰⁹ A Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) é um tributo destinado ao financiamento da Seguridade Social, cuja incidência varia conforme a atividade econômica exercida pela empresa. No âmbito do Simples Nacional, a regra geral prevê que a CPP está embutida no percentual único de arrecadação do regime, contudo, há exceções importantes.

Nos termos do § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006, as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) que se dedicam a determinadas atividades de prestação de serviços não se beneficiam da inclusão da CPP no Simples Nacional, devendo recolher essa contribuição conforme as normas aplicáveis aos demais contribuintes. Essas atividades incluem, mas não se limitam a: construção civil, serviços de vigilância, limpeza e conservação, serviços advocatícios, laboratórios de análises clínicas, serviços de diagnóstico por imagem e prótese, bem como diversas atividades ligadas à saúde e bem-estar, como psicologia, fonoaudiologia e nutrição.

Para essas atividades, a tributação ocorre pelo Anexo IV da LC 123/2006, o que significa que a CPP não está contemplada na alíquota unificada do Simples Nacional. Empresas enquadradas nesse anexo devem recolher a CPP separadamente, conforme a legislação previdenciária geral.

Além disso, o regime de tributação no Simples Nacional possui diferentes anexos, que estabelecem regras específicas para diversas categorias de prestadores de serviços. Atividades intelectuais, técnicas, científicas, culturais e artísticas, bem como agenciamento e intermediação de negócios, podem ser tributadas de maneira diferenciada nos Anexos III ou V dependendo da classificação específica e da regulamentação do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

Adicionalmente, os Microempreendedores Individuais (MEI) não podem optar pelo regime simplificado do MEI caso exerçam atividades enquadradas nos Anexos IV ou V da LC 123/2006, salvo regulamentação específica do CGSN. Essas restrições garantem que a tributação seja adequada à complexidade e à natureza das atividades desenvolvidas, evitando distorções no regime simplificado.

Insta salientar que, em decorrência da Reforma Tributária¹¹⁰, gradativamente o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) substituirão¹¹¹ o ICMS, ISS, PIS/PASEP e COFINS. Essa substituição ocorrerá dentro de um período de transição, garantindo a adaptação das empresas, incluindo aquelas optantes pelo Simples Nacional.

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS)¹¹², a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) atuarão conjuntamente na harmonização das normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos administrativos relativos ao IBS e à CBS, assegurando uma transição eficiente e sem impactos excessivos para os pagadores de tributos, nos termos do art. 318 da Lei Complementar nº 214/2024.

No que se refere à competência específica de cada órgão, o CGIBS será responsável pela regulamentação e administração do IBS, imposto de competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal. Já a União, por meio do Poder Executivo Federal, será responsável pela transição das contribuições sociais que integram o Simples Nacional e que serão substituídas pela CBS, cabendo-lhe editar lei específica para disciplinar essa mudança.

A transição dos novos tributos ocorrerá de maneira gradual, conforme estabelecido na legislação¹¹³:

- I. A CBS terá alíquotas reduzidas em 2027 e 2028, com aplicação integral a partir de 2033.
- II. O IBS será implementado progressivamente, com ajustes nas alíquotas ao longo dos anos, até atingir sua aplicação integral também em 2033.

Dessa forma, a transição para o IBS e CBS exige a atuação coordenada dos órgãos competentes para garantir segurança jurídica, simplificação tributária e eficiência na

¹¹⁰ A reforma tributária no Brasil foi concretizada por meio da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que promoveu uma ampla reestruturação do sistema tributário nacional. Sua regulamentação ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, a qual instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), tributos de caráter não cumulativo destinados à substituição do ICMS e ISS, além do Imposto Seletivo (IS), com a finalidade de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. A norma também disciplinou a criação do Comitê Gestor do IBS e introduziu diversas alterações na legislação tributária vigente.

¹¹¹ Conforme determina o art. 372 da Lei Complementar nº 214, de 16 de dezembro de 2024.

¹¹² Nos termos do art. 480 da Lei Complementar nº 214, de 16 de dezembro de 2024, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS) é a entidade pública com caráter técnico e operacional sob regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, que deverá ser instituída até 31 de dezembro de 2025.

¹¹³ Conforme determina o art. 342 da Lei Complementar nº 214, de 16 de dezembro de 2024.

arrecadação, minimizando impactos para as empresas, especialmente para aquelas optantes pelo Simples Nacional.

4.2 Microempresa e Empresas de Pequeno Porte

Para compreender o conceito de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, é fundamental entender a definição de receita, uma vez que o critério de enquadramento dessas entidades está diretamente relacionado ao montante de sua receita¹¹⁴ bruta anual.

O conceito de receita torna-se, portanto, essencial para a correta classificação das empresas e para a aplicação do tratamento tributário diferenciado e favorecido estabelecido pela legislação.

Conforme o §4º do art. 3º da LC 123/2006, considera-se Microempresa (ME) as entidades cuja receita bruta anual seja de até R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) aquelas em que a receita bruta anual seja superior a R\$360.000,00 e igual ou inferior a R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Neste contexto, destaca-se também a figura do Microempreendedor Individual (MEI), criada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, como uma categoria especial dentro do Simples Nacional. O MEI foi instituído com o objetivo de formalizar pequenos empreendedores, oferecendo-lhes um regime tributário simplificado e com carga reduzida. Para se enquadrar como MEI, o empresário deve atender a critérios específicos, como possuir um faturamento anual limitado¹¹⁵, exercer atividades permitidas na categoria e não ter participação como sócio ou titular em outra empresa.

¹¹⁴ Conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 223), a receita pode ser definida, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa, sendo tipicamente mensurada pelos preços correntes de troca. Seu reconhecimento deve ocorrer após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido substancialmente cumprido.

¹¹⁵ O limite de receita bruta para enquadramento como Microempreendedor Individual (MEI) é de R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais) por ano, conforme estabelecido no §1º do art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. No entanto, diante da defasagem desse valor frente à inflação e às necessidades do setor, diversos Projetos de Lei Complementar (PLP) estão em tramitação no Congresso Nacional com o objetivo de aumentar esse teto.

Entre as principais propostas, destaca-se o PLP 108/2021, de autoria do Senador Jayme Campos (União-MT), que sugere a elevação do limite de faturamento do MEI para R\$ 130.000,00, além de permitir a contratação de até dois empregados. Esse projeto já foi aprovado no Senado e aguarda votação no Plenário da Câmara dos Deputados. Outra iniciativa relevante é o PLP 261/2023, apresentado pelo Senador Mecias de Jesus (Republicanos-RR), que propõe a atualização automática do limite do MEI com base na inflação acumulada, tomando como referência o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Esse projeto ainda está em análise na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado. Já o PLP 24/2024, de autoria do Senador Alan Rick (União-AC), defende a elevação do teto de faturamento para R\$ 120.000,00, com reajustes anuais conforme a variação do IPCA, e atualmente aguarda deliberação na CAE do Senado.

Assim, infere-se que do Microempreendedor Individual (MEI), a Microempresa (ME) e a Empresa de Pequeno Porte (EPP) são entidades cuja classificação depende exclusivamente da receita bruta auferida no período de um ano.

4.3 O Comitê Gestor do Simples Nacional

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) é um órgão fundamental na administração do regime tributário simplificado para microempresas e empresas de pequeno porte, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 123/2006, e que tem como principal função assegurar o tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas, simplificando suas obrigações tributárias e promovendo um ambiente de negócios mais favorável.

Instituído pelo Decreto nº 6.038, de 7 de fevereiro de 2007, o CGSN tem como principais funções: apreciação e revisão de valores expressos na Lei Complementar nº 123/2006 referentes ao Simples Nacional¹¹⁶; assegurar que as micro e pequenas empresas tenham obrigações com tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ; regulamentar os critérios de opção, exclusão, cálculo do tributo devido, recolhimento dos tributos e emissão de documentos fiscais¹¹⁷; regulamentar o sistema de comunicação eletrônica para os pagadores de tributos do Simples Nacional¹¹⁸; determinar a forma, periodicidade e prazo para entrega da Declaração Única e Simplificada de Informações Socioeconômicas e Fiscais do Simples

Além dessas iniciativas, há discussões sobre a unificação de projetos que apresentam objetivos semelhantes, como a tentativa da Deputada Helena Lima (MDB-RR) de fundir o PLP 125/2024 ao PLP 108/2021, buscando acelerar o processo legislativo e viabilizar a implementação das mudanças. Essas propostas refletem a necessidade de atualização do regime do MEI, alinhando-o à realidade econômica do país e fomentando a formalização de pequenos empreendedores.

¹¹⁶ O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) possui a competência de apreciar e deliberar sobre a necessidade de revisão dos valores expressos em moeda na Lei Complementar nº 123/2006. De acordo com o artigo 3º, inciso I, do Decreto nº 6.038/2007, essa atribuição permite que o Comitê ajuste periodicamente os limites e faixas de tributação do Simples Nacional, garantindo a atualização dos parâmetros econômicos do regime.

¹¹⁷ O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) é responsável por regulamentar todos os aspectos do regime do Simples Nacional, incluindo critérios para adesão e exclusão, metodologia de cálculo dos tributos devidos, arrecadação e distribuição dos valores arrecadados entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Além disso, nos termos do artigo 3º, inciso III, do Decreto nº 6.038/2007, e do artigo 16 da Lei Complementar nº 123/2006, o Comitê também define as regras para a emissão de documentos fiscais eletrônicos, facilitando a conformidade tributária das micro e pequenas empresas.

¹¹⁸ A adesão ao Simples Nacional implica a aceitação de um sistema de comunicação eletrônica destinado a cientificar o contribuinte sobre atos administrativos, notificações, intimações e avisos fiscais. De acordo com o artigo 16, §1º-B, da Lei Complementar nº 123/2006, esse sistema moderniza a relação entre o fisco e as empresas, digitalizando processos e tornando mais ágil a gestão tributária.

Nacional¹¹⁹; regulamentar a emissão de documentos fiscais eletrônicos¹²⁰; regulamentar o Microempreendedor Individual (MEI)¹²¹; e definição de normas e procedimentos relativos ao Simples Nacional¹²².

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) desempenha um papel essencial na gestão do regime do Simples Nacional, assegurando a harmonização das normas tributárias, a facilitação do cumprimento das obrigações fiscais e a simplificação administrativa para microempresas e empresas de pequeno porte.

Com a Reforma Tributária, a estrutura do Simples Nacional passa por adequações para integrar a transição para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). Além das atribuições já consolidadas, o CGSN assume novas responsabilidades na regulamentação e administração do regime, atuando de forma coordenada com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e o Comitê Gestor do IBS (CGIBS), garantindo uma transição estruturada e eficiente para as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Com a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) assume um papel estratégico na administração desses tributos no contexto das micro e pequenas empresas. Suas competências, estabelecidas na Lei Complementar nº 123/2006 e na Lei Complementar nº 214/2025, abrangem a regulamentação da transição tributária, a definição das regras de apuração e recolhimento e a harmonização das obrigações acessórias, garantindo um processo gradual e coordenado.

¹¹⁹ O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) é responsável por estabelecer o formato, a periodicidade e os prazos para a entrega da Declaração Única e Simplificada de Informações Socioeconômicas e Fiscais, documento obrigatório para as empresas optantes pelo Simples Nacional. Segundo o artigo 3º, inciso XV, do Decreto nº 6.038/2007, essa declaração centraliza informações tributárias e previdenciárias, facilitando a fiscalização e simplificando o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes.

¹²⁰ O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) também disciplina a emissão de documentos fiscais eletrônicos para os contribuintes do Simples Nacional, garantindo maior controle e transparência nas operações realizadas pelas micro e pequenas empresas. Nos termos do artigo 3º, inciso XVI, do Decreto nº 6.038/2007, essa regulamentação inclui requisitos técnicos e operacionais, permitindo a padronização e a rastreabilidade das transações comerciais.

¹²¹ A regulamentação do Microempreendedor Individual (MEI) também é uma das atribuições do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN). De acordo com o artigo 18-A da Lei Complementar nº 123/2006 e o artigo 3º, inciso III, do Decreto nº 6.038/2007, o Comitê define as regras específicas para adesão ao regime, a forma de tributação aplicável e as obrigações acessórias a serem cumpridas pelo MEI. Esse tratamento diferenciado busca incentivar a formalização de pequenos negócios, garantindo maior segurança jurídica aos empreendedores individuais.

¹²² O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) é o órgão responsável por expedir resoluções que regulamentam a aplicação do regime do Simples Nacional, assegurando a uniformidade e coerência na tributação das micro e pequenas empresas. Conforme o artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 123/2006, suas normas orientam os procedimentos fiscais, tributários e administrativos que devem ser seguidos pelos contribuintes e pelos órgãos fiscalizadores.

A atuação do CGSN ocorre de forma integrada com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e o Comitê Gestor do IBS (CGIBS), assegurando que a mudança do modelo tributário preserve a simplicidade e a previsibilidade fiscal para os pagadores de tributos do Simples Nacional. Essa articulação tem como objetivo minimizar impactos para as micro e pequenas empresas, garantindo que a transição ocorra de forma equilibrada e sem prejuízos à competitividade desse segmento.

Entre as atribuições do CGSN relacionadas à implantação e administração do IBS e da CBS, destacam-se: a implementação integrada e gestão compartilhada¹²³, a definição de regras para apuração e pagamento¹²⁴; o procedimento simplificado para recolhimento¹²⁵; a possibilidade de oferta da apuração assistida¹²⁶; a regulação da compensação de créditos tributários¹²⁷; o disciplinamento das regras para plataformas digitais¹²⁸; a definição das alíquotas aplicáveis¹²⁹ e da segregação e recolhimento dos tributos¹³⁰, o estabelecimento da simplificação de obrigações acessórias¹³¹; e a definição da forma de repasse dos valores arrecadados de IBS e CBS para os entes federados¹³².

¹²³ Conforme o art. 516 da Lei Complementar nº 214/2025, o CGSN atuará conjuntamente com a RFB para implementar soluções que possibilitem a administração integrada do IBS e da CBS, incluindo a criação e gestão de uma plataforma eletrônica unificada para que os contribuintes possam acessar informações sobre apuração e pagamento desses tributos.

¹²⁴ Nos termos do art. 544, § 1º da Lei Complementar nº 214/2025, o CGSN e a RFB definem a forma, o conteúdo e os prazos para a apuração do IBS e da CBS, respeitando a obrigatoriedade do uso de documentos fiscais eletrônicos.

¹²⁵ Enquanto o procedimento padrão não estiver plenamente operacional, o art. 544, § 2º da LC 214/2025 permite ao CGSN e à RFB estabelecer um procedimento simplificado para a segregação e recolhimento do IBS e da CBS, baseado em um percentual fixo sobre o valor das operações, visando reduzir a complexidade do cumprimento tributário.

¹²⁶ De acordo com o art. 544, § 4º da LC 214/2025, o CGSN e a RFB poderão oferecer um mecanismo de apuração assistida do saldo de IBS e CBS, auxiliando o contribuinte na verificação dos valores devidos e promovendo maior conformidade tributária.

¹²⁷ Nos termos do art. 544, § 5º da LC 214/2025, o CGSN e a RFB regulamentarão a compensação de débitos com créditos de IBS e CBS, permitindo que os contribuintes utilizem créditos tributários para quitar suas obrigações fiscais.

¹²⁸ O art. 544, § 6º da LC 214/2025 prevê que o CGSN disciplinará como as plataformas digitais devem apresentar informações sobre as operações e importações, garantindo a correta identificação do fornecedor e definindo os critérios para a emissão de documentos fiscais eletrônicos em nome do fornecedor.

¹²⁹ O art. 544, § 7º da LC 214/2025 estabelece que o CGSN terá competência para definir, em conjunto com a RFB, a metodologia de cálculo da carga tributária do IBS e da CBS aplicável ao Simples Nacional.

¹³⁰ O art. 544, § 8º da LC 214/2025 atribui ao CGSN e à RFB a responsabilidade de definir os critérios de segregação e recolhimento dos tributos, considerando os diferentes arranjos de pagamento e as particularidades das operações realizadas pelos contribuintes do Simples Nacional.

¹³¹ Nos termos do art. 544, § 9º da LC 214/2025, o CGSN poderá estabelecer obrigações acessórias simplificadas para pessoas e entidades sem personalidade jurídica, garantindo um tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.

¹³² O art. 544, § 10 da LC 214/2025 determina que o CGSN, juntamente com a RFB, definirá a forma de repasse dos valores arrecadados de IBS e CBS aos Estados, Municípios e União, assegurando que a distribuição da receita tributária ocorra de maneira eficiente e transparente.

Diante desse cenário de reforma tributária, a atuação do CGSN se torna um elemento-chave para assegurar uma transição segura e eficiente para as micro e pequenas empresas. O Comitê não apenas exerce um papel normativo e regulatório, mas também trabalha para que o Simples Nacional continue sendo um regime acessível e funcional, reduzindo a carga burocrática e garantindo segurança jurídica e previsibilidade para os pequenos negócios.

Nesse contexto de transformação estrutural, a atuação do CGSN se destaca como pilar essencial para a construção de um ambiente de negócios mais estável, competitivo e inclusivo. Sua função é garantir um regime tributário equilibrado, que não apenas favoreça o crescimento sustentável do setor, mas também preserve a formalização dos pequenos empreendedores, fortalecendo sua participação na economia brasileira.

4.4 Opção pelo Simples Nacional

No Brasil existem quatro modalidades de apuração dos resultados para fins de tributação: o lucro real, o lucro presumido, o lucro arbitrado e o regime único de arrecadação simplificado para microempresas e pequenas empresas, o Simples Nacional.

A escolha do regime tributário varia conforme o porte e a atividade da empresa. O lucro real é a regra geral, sendo obrigatório para empresas com faturamento elevado ou que exerçam determinadas atividades¹³³. Já o lucro presumido¹³⁴ e o Simples Nacional¹³⁵ são regimes opcionais, voltados para empresas que atendem aos critérios estabelecidos em lei. O lucro arbitrado¹³⁶, por sua vez, é imposto ao pagador de tributos que deveria tributar com base no

¹³³ O lucro real é um regime de tributação no qual o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são calculados com base no lucro líquido ajustado por adições, exclusões e compensações previstas em lei. Este regime é obrigatório para empresas com receita bruta total no ano-calendário anterior superior a R\$ 78.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses, conforme determina o art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

¹³⁴ O lucro presumido é uma forma de tributação em que o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são calculados com base em um resultado estimado, presumido, na aplicação de percentuais definidos em lei. Conforme dispõe o art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido é permitida às pessoas jurídicas cuja receita bruta total no ano-calendário anterior não tenha excedido R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou o equivalente a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses em atividade, caso a empresa tenha operado por período inferior a 12 meses.

¹³⁵ Conforme determina o §1º do art. 146 da Constituição da República de 1988, o regime especial unificado de arrecadação de tributos devidos por Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP) é optativo.

¹³⁶ O lucro arbitrado é um regime de tributação adotado pela Receita Federal do Brasil nos casos em que o contribuinte, obrigado à apuração do lucro real, não cumpre com as exigências de escrituração contábil e fiscal previstas na legislação. Esse regime está disciplinado pelo art. 47 da Lei nº 8.981/1995 e pelo art. 1º da Lei nº 9.430/1996, sendo aplicado quando há omissão ou irregularidades que impeçam a correta apuração do lucro tributável. Entre as hipóteses de aplicação, conforme o Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR/2018), destacam-se a ausência de escrituração contábil ou a não apresentação dos livros fiscais ou contábeis (incisos I,

lucro real, mas não cumpre as exigências de escrituração contábil e fiscal exigidas pela legislação.

A opção pelo Simples Nacional deve ser realizada em momentos específicos, conforme o status da empresa. Para empresas já em atividade, a adesão ao regime deve ocorrer até o último dia útil de janeiro, produzindo efeitos retroativos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção. Já para empresas em início de atividade, a escolha pode ser feita desde a data de abertura do CNPJ, observando os prazos e condições estabelecidos pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN). Nessa situação, a adesão deve ser formalizada em até 30 dias contados do deferimento da inscrição municipal ou estadual, respeitando o limite máximo de 60 dias a partir da inscrição no CNPJ, conforme os § 2º e 3º do artigo 16 da Lei Complementar nº 123/2006. Caso esses prazos não sejam cumpridos, a empresa somente poderá optar pelo Simples Nacional no ano seguinte.

Além da observância desses prazos, a possibilidade de adesão ao Simples Nacional está diretamente relacionada ao regime de apuração de resultados para fins de tributação. Para que uma empresa possa optar pelo Simples Nacional, é necessário, além de respeitar os limites de faturamento anual para enquadramento como Microempreendedor Individual (MEI), Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), que sua natureza jurídica¹³⁷ e

II e IV do art. 603 do RIR/2018), a identificação de fraudes que comprometam a veracidade da movimentação financeira ou do lucro real (inciso III do art. 603 do RIR/2018), a opção indevida pelo lucro presumido (inciso V do art. 603 do RIR/2018), a não segregação do lucro da pessoa jurídica estrangeira e seu comissário no Brasil (inciso VI do art. 603 do RIR/2018) e a ausência de manutenção do livro-razão ou de fichas contábeis adequadas (inciso VII do art. 603 do RIR/2018). Nessas situações, a Receita Federal determina a base de cálculo do imposto sobre a renda com base em percentuais arbitrados sobre a receita bruta, conforme previsto na legislação tributária.

¹³⁷ A legislação prevê que determinadas formas societárias não podem aderir ao Simples Nacional, principalmente por sua complexidade estrutural e regras tributárias diferenciadas. Entre elas, destacam-se: Sociedade Anônima (S/A), Sociedade Empresária em Comandita por Ações e Sociedade em Conta de Participação: Essas sociedades, devido à sua estrutura mais complexa e características de governança, não se enquadram nos critérios do Simples Nacional. Ainda que a vedação não esteja expressamente detalhada na Lei Complementar nº 123/2006, ela decorre da própria lógica do regime, que visa simplificar a tributação de negócios de menor porte; Estabelecimento no Brasil de Sociedade Estrangeira: Empresas constituídas como filiais, sucursais ou controladas por sociedades estrangeiras estão impedidas de optar pelo Simples Nacional, pois o regime é destinado exclusivamente a empresas com atuação predominantemente nacional. Insta salientar que as Sociedades de Propósito Específico (SPE) também enfrentam restrições para aderir ao Simples Nacional, conforme o artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006. Para que uma SPE seja optante, ela deve ser formada exclusivamente por microempresas e empresas de pequeno porte já enquadradas no Simples Nacional. Além disso, a SPE será impedida de aderir ao regime caso: inclua pessoas jurídicas que não sejam optantes pelo Simples Nacional em sua estrutura societária; seja resultante de uma cisão ou desmembramento de outra empresa ocorrido nos últimos cinco anos; e exerça uma atividade econômica vedada às micro e pequenas empresas no Simples Nacional.

atividade econômica¹³⁸ não estejam entre as vedações previstas na Lei Complementar nº 123/2006.

4.5 Sistemática do regime simplificado de tributação

Conforme exposto anteriormente, o Simples Nacional pode ser adotado pelo MEI, pela ME e pela EPP. No entanto, enquanto o Microempreendedor Individual recolhe seus tributos por meio de valores fixos mensais, independentemente da receita bruta auferida, as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte estão sujeitas a uma sistemática diferenciada de apuração. Diante disso, a abordagem aqui se concentrará no regime aplicável a essas últimas, que, ao optarem pelo Simples Nacional, devem obrigatoriamente reconhecer a receita auferida por meio do regime de competência ou do regime de caixa, conforme previsto na legislação tributária.

4.5.1 As alíquotas aplicáveis ao Simples Nacional

Uma vez definido o regime de reconhecimento da receita bruta mensal, o pagador de tributos optante pelo Simples Nacional deve segregar suas receitas de acordo com a natureza da atividade exercida, classificando-as em revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, mercadorias industrializadas pela própria empresa e prestação de serviços.

¹³⁸ Nem todas as atividades econômicas podem ser enquadradas nesse regime, pois a legislação estabelece vedações específicas que impedem a adesão. Essas restrições estão detalhadas principalmente no artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006 e regulamentações do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN). A Súmula CARF nº 81 estabelece que é vedada a aplicação retroativa de lei que admita atividade anteriormente impeditiva ao ingresso na sistemática do Simples Nacional. Isso significa que, se uma empresa exercia uma atividade que a impedia de aderir ao Simples Nacional sob a legislação anterior, uma nova lei que permitisse essa atividade no Simples não pode ser aplicada retroativamente para permitir que essa empresa entre no Simples desde o período em que a atividade era considerada impeditiva. A súmula impede que mudanças na lei tributária que permitam novas atividades no Simples Nacional retroajam para beneficiar empresas que antes eram impedidas de participar do regime simplificado. Em outras palavras, a empresa só poderá optar pelo Simples Nacional a partir da data em que a nova lei que permite a sua atividade entrar em vigor, e não poderá retroagir a períodos anteriores. A súmula é vinculante, ou seja, deve ser seguida em decisões administrativas fiscais.

Tabela 2 – Atividade Econômica x Alíquotas Aplicáveis no Simples Nacional

ANEXO	ATIVIDADE ECONÔMICA	MIN.	MAX.
A	Comércio	4,0%	19,0%
B	Indústria	4,5%	30,0%
C	Serviços (atividades não especificadas nos Anexos D e E)	6,0%	33,0%
D	Serviços específicos (ex.: construção civil, advocacia, limpeza, vigilância)	4,5%	33,0%
E	Serviços de alta complexidade técnica e intelectual	15,5%	30,5%

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Como demonstrado na Tabela 2, a identificação do anexo aplicável ocorre com base na origem da receita. De acordo com o art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006, cada tipo de receita será enquadrado em um dos anexos do Simples Nacional, determinando assim as alíquotas e a forma de recolhimento dos tributos. Cada tipo de receita é enquadrado em um dos anexos dessa lei complementar, o que determina as alíquotas incidentes e a forma de recolhimento dos tributos devidos.

Cabe destacar que, para fins de sistematização e de conformidade com as normas da ABNT, os textos referentes aos Anexos I a V da Lei Complementar nº 123/2006 foram organizados como anexos deste trabalho, utilizando letras (de A a E) em ordem alfabética. Essa adaptação visa facilitar a consulta e manter a uniformidade na apresentação dos documentos complementares produzidos por terceiros.

A correta segregação das receitas e o enquadramento no anexo correspondente garantem um tratamento tributário adequado, evitando equívocos no cálculo dos tributos. A Tabela 2 apresenta que as alíquotas aplicáveis variam, sendo essencial que o pagador de tributos identifique corretamente seu enquadramento. Para uma visão detalhada das faixas de tributação em cada anexo do Simples Nacional, recomenda-se a consulta aos anexos desta tese, onde estão dispostas as tabelas completas de alíquotas e enquadramento por atividade.

Além disso, as alíquotas aplicáveis variam conforme a faixa de receita bruta acumulada até o período de apuração, respeitando o modelo progressivo gradual¹³⁹ do Simples Nacional.

¹³⁹ Ao analisarem a progressividade tributária, Blum e Kalven (1952, p. 419) diferenciam-na da proporcionalidade ao questionar os fundamentos que justificam a adoção de um sistema progressivo em detrimento de um proporcional. Na progressividade simples, a alíquota incide uniformemente sobre a totalidade da base tributável, resultando em um aumento abrupto da carga tributária conforme a renda cresce. Já na progressividade gradual (ou composta), a tributação é estruturada em faixas, de modo que cada parcela da base tributável é onerada progressivamente, promovendo uma transição mais equitativa e melhor alinhada ao princípio da capacidade

Para ilustrar a dinâmica de apuração do Simples Nacional e a relevância da progressividade gradual no respeito ao princípio da capacidade contributiva, consideremos uma entidade cuja atividade econômica esteja enquadrada no Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE/Fiscal)¹⁴⁰ 47.81-4/00 – Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios –, classificada no Anexo I da Lei Complementar nº 123/2006.

Tabela 3 – Alíquotas do Simples Nacional – Comércio (Anexo A)

RECEITA BRUTA EM 12 MESES (EM R\$)		ALÍQUOTA	DEDUÇÃO
1ª faixa	Até 180.000,00	4,0%	-
2ª faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Fonte: Adaptado do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Elaborado pelo autor (2025).

Conforme a Tabela 3, se a entidade possuir uma receita bruta acumulada de R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), será enquadrada como Microempresa (ME), situando-se na 3ª faixa do Anexo I da LC 123/2006. Nesse caso, a alíquota aplicável será de 7,30% (sete inteiros e trinta centésimos por cento), com um valor a deduzir de R\$ 5.940,00 (cinco mil, novecentos e quarenta reais) sobre o montante apurado.

Entretanto, caso a receita bruta acumulada atinja R\$ 360.000,01 (trezentos e sessenta mil reais e um centavo), a entidade será reclassificada como Empresa de Pequeno Porte (EPP)

contributiva. Dessa forma, a estrutura progressiva composta reduz as distorções e os impactos excessivos da progressividade simples, assegurando uma distribuição mais justa do ônus tributário, conforme a evolução da renda do contribuinte. Nesse sentido, os autores pontuam: "There is another basic rate pattern for a tax. The rate of tax, again using a tax on income as an illustration, may be graduated downward with income and thus be regressive; under this pattern a man with ten times the income of another would pay something less than ten times as much tax. It is so clear no one today favors any tax because it is regressive that the term itself has become colored. Since a regressive tax on income is not a serious alternative the question of this essay can be narrowed and restated: On what grounds is a progressive tax on income to be preferred to a proportionate tax on income?"

¹⁴⁰ O Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE/Fiscal) é um sistema de classificação utilizado para padronizar as atividades econômicas exercidas por empresas e entidades no Brasil. Ele é essencial para fins tributários, estatísticos e administrativos, sendo adotado por diversos órgãos governamentais, como a Receita Federal, as Secretarias da Fazenda Estaduais e Municipais, e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A base legal do CNAE é a Resolução CONCLA nº 1/2006, emitida pela Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), vinculada ao IBGE. Essa resolução estabelece as diretrizes para a padronização das atividades econômicas e sua codificação. Além disso, a Receita Federal disciplina a utilização do CNAE para fins fiscais e tributários, sendo aplicado na inscrição e enquadramento das empresas.

e passará para a 4ª faixa do Anexo I da LC 123/2006. Com essa mudança, a alíquota incidente será de 9,50% (nove inteiros e cinquenta centésimos por cento), e o valor a deduzir aumentará para R\$ 13.860,00 (treze mil, oitocentos e sessenta reais).

Tabela 4 – Apuração pelo Simples Nacional – Comércio (Anexo A) – Progressividade gradual

FATURAMENTO	FAIXA	ALÍQUOTA	VALOR OBTIDO	DEDUÇÃO	SN A PAGAR
360.000,00	3ª	7,30%	26.280,00	5.940,00	20.340,00
360.000,01	4ª	9,50%	34.200,00	13.860,00	20.340,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Tabela 5 – Apuração pelo Simples Nacional – Comércio (Anexo A) – Progressividade simples

FATURAMENTO	FAIXA	ALÍQUOTA	VALOR OBTIDO	DEDUÇÃO	SN A PAGAR
360.000,00	3ª	7,30%	26.280,00	-	26.280,00
360.000,01	4ª	9,50%	34.200,00	-	34.200,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Conforme demonstrado nas Tabelas 4 e 5, a progressividade gradual garante maior equidade no processo de transição entre faixas de tributação. Sem essa metodologia, um acréscimo de apenas um centavo na receita bruta levaria a um aumento significativo da carga tributária, elevando o valor devido de R\$ 26.280,00 para R\$ 34.200,00 (trinta e quatro mil e duzentos reais). No entanto, com a aplicação da progressividade gradual, o valor do tributo devido permanece no mesmo patamar, ou seja, R\$ 20.340,00 (vinte mil, trezentos e quarenta reais), evitando um impacto desproporcional à capacidade contributiva.

Tabela 6 – Distribuição tributária do Simples Nacional – Comércio (Anexo A)

FAIXA	DISTRIBUIÇÃO DA REPARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS					
	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
1ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-

Fonte: Adaptado do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Elaborado pelo autor (2025).

Dado que o Simples Nacional unifica o recolhimento de tributos e estabelece um regime diferenciado para ME e EPP, a Tabela 6 apresenta a distribuição dos tributos aplicáveis à atividade de comércio varejista de vestuário e acessórios, conforme a LC 123/2006.

Tabela 7 – Distribuição tributária do Simples Nacional – Comércio (Anexo A) – Progressividade gradual

FAIXA	SN A PAGAR	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
3ª	20.340,00	1.118,70	711,90	2.591,32	561,38	8.542,80	6.813,90
4ª	20.340,00	1.118,70	711,90	2.591,32	561,38	8.542,80	6.813,90

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Tabela 8 – Distribuição tributária do Simples Nacional – Comércio (Anexo A) – Progressividade simples

FAIXA	SN A PAGAR	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
3ª	26.280,00	1.445,40	919,80	3.348,07	725,33	11.037,60	8.803,80
4ª	34.200,00	1.881,00	1.197,00	4.357,08	943,92	14.364,00	11.457,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Conforme demonstram as Tabelas 7 e 8, a distribuição tributária no Simples Nacional, para uma empresa que transita entre ME e EPP, preserva o princípio da capacidade contributiva graças à aplicação do modelo de progressividade gradual. Esse mecanismo impede que pequenos aumentos na receita bruta resultem em elevações abruptas da carga tributária, garantindo maior justiça fiscal e previsibilidade para os pagadores de tributos.

Importante salientar que, com o advento da reforma tributária, a Lei Complementar nº 214, de 16 de dezembro de 2024, apresentou as referências para fins de cálculo com base nas regras do IBS e CBS observando o modelo da progressividade gradual, como pode-se constatar nos anexos da presente tese.

4.5.2 Regras do regime de reconhecimento da receita

A apuração de resultados para fins de tributação pelo Simples Nacional observa as regras de reconhecimento da receita que podem ser pelo regime de competência ou regime de

caixa, que são métodos de contabilidade que servem para determinar quando as receitas e despesas são reconhecidas nas entidades, como explicam Hendriksen e Breda (1999).

Conforme ensina Martins et al. (2013, p. 4), o regime de competência é aquele em que “as receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua incorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa”, diferenciando-se do regime de caixa, em que a receita e a despesa são reconhecidas apenas quando do seu efetivo recebimento ou pagamento.

Conforme determina o art. 16 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, que regulou o §3º do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o pagador de tributos optante do Simples Nacional poderá apurar o valor a ser pago aos cofres públicos com base na receita bruta total auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), sendo que, o regime de reconhecimento da receita bruta para fins de apuração tributária é irretratável para todo o ano-calendário.

Insta salientar que, conforme será abordado posteriormente com maior profundidade, o reconhecimento da receita bruta pelo regime de competência ou de caixa tem caráter estritamente fiscal, uma vez que, por determinação da legislação empresarial, societária e contábil, a escrituração das operações empresariais deve seguir os princípios gerais de contabilidade geralmente aceitos, aos quais, o princípio da competência¹⁴¹ é de obrigatoria observância, em que pese que, nos termos do art. 71 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, que regulou o art. 27 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, apresente como optativa a adoção de contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, observadas as disposições previstas no Código Civil e nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

¹⁴¹ O princípio da competência estabelece que as receitas e despesas devem ser reconhecidas no período contábil em que são efetivamente incorridas, independentemente do momento do recebimento ou pagamento. Esse conceito se fundamenta no princípio do acréscimo ou especialização por exercício, garantindo que os custos associados a uma receita sejam reconhecidos no mesmo período em que essa receita for registrada. Dessa forma, se um custo for incorrido para a aquisição ou produção de um bem ou serviço que será vendido posteriormente, ele só será contabilizado como despesa no momento da venda, refletindo a realização do benefício econômico. Esse princípio, também denominado princípio da correspondência, orienta a contabilidade das empresas a registrar as transações conforme sua competência temporal, assegurando uma representação mais fidedigna da situação financeira e do desempenho da entidade. No Brasil, essa diretriz contábil é formalmente reconhecida como o princípio da competência, conforme descrito por Garrison et al. (2013, p.26).

4.5.3 Apuração pelo regime de caixa: observações pertinentes

Ao optar pela apuração pelo regime de caixa, o pagador de tributos do Simples Nacional deve observar uma série de formalidades e cautelas para garantir a correta escrituração de suas operações financeiras. Conforme estabelecido nos artigos 77 e 78 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, a empresa que adotar esse regime deverá manter registros detalhados dos valores a receber, garantindo a rastreabilidade das transações e o correto recolhimento dos tributos.

O artigo 77 determina que a optante pelo regime de caixa deve registrar todas as operações a prazo em um modelo padronizado de controle, contendo, no mínimo, as seguintes informações: número e data de emissão dos documentos fiscais, valor da operação, quantidade e valores das parcelas, data de vencimento, recebimentos efetuados, saldo a receber e créditos considerados irrecuperáveis (BRASIL, 2018). Além disso, nos casos em que houver mais de um documento fiscal referente à mesma operação, esses devem ser registrados conjuntamente, garantindo maior transparência contábil.

A empresa que adotar o regime de caixa também deve manter em boa ordem e guarda todos os documentos e livros fiscais exigidos pela Resolução, incluindo o Livro Caixa, que deve refletir detalhadamente sua movimentação financeira e bancária. Contudo, há dispensa do registro individualizado para operações realizadas por meio de administradoras de cartões, desde que a empresa anexe os extratos fornecidos pelas operadoras às suas demonstrações fiscais (BRASIL, 2018).

O descumprimento das exigências estabelecidas pode acarretar penalidades severas. De acordo com o artigo 78, caso a empresa não mantenha os registros conforme determinado, a opção pelo regime de caixa poderá ser desconsiderada de ofício pela administração tributária, sendo a empresa automaticamente enquadrada no regime de competência para os períodos em que houver o descumprimento (BRASIL, 2018). Essa reclassificação resultará no recálculo dos tributos devidos com base no regime de competência, incluindo eventuais acréscimos legais, o que pode gerar impactos financeiros significativos para o pagador de tributos.

Um aspecto relevante a ser observado diz respeito ao inadimplemento da receita bruta apurada pelo regime de caixa. Caso, ao final do ano-calendário, o contribuinte optante por esse regime ainda possua receitas não recebidas, ele será obrigado a reconhecer esses valores para fins de apuração conforme o regime de competência. Essa exigência está prevista no artigo 20, inciso I, da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, que determina que a parcela não vencida dos valores a receber deve obrigatoriamente integrar a base de cálculo dos tributos

abrangidos pelo Simples Nacional até o último mês do ano-calendário subsequente àquele em que tenha ocorrido a respectiva prestação de serviço ou operação com mercadorias (BRASIL, 2018).

Quando um valor apurado pelo regime de caixa se tornar incobrável em um exercício futuro e o pagador de tributos do Simples Nacional já tiver recolhido os tributos sobre ele conforme o regime de competência, a compensação desses valores seguirá as regras estabelecidas no artigo 21, § 4º, da Resolução CGSN nº 140/2018. Nesta situação, caso um valor apurado no regime de caixa e tributado conforme o regime de competência venha a se tornar incobrável, o contribuinte poderá deduzi-lo da base de cálculo dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional no mês em que o crédito for formalmente reconhecido como perda¹⁴².

Diante dessas obrigações, é essencial que as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) que optarem pelo regime de caixa adotem controles rigorosos para evitar inconsistências e riscos tributários, em especial, quando da compensação de tributos pagos quando do desenquadramento o que, conforme demonstrar-se-á, a contabilidade faz-se necessária para fins de adequado controle com o foco em minimizar ou neutralizar problemas decorrentes da sistemática de apuração e quitação dos tributos abraçados pelo Simples Nacional.

4.5.4 Imposto de renda sobre Serviços Prestados

As pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional realizam o recolhimento de seus tributos de forma unificada, por meio de um documento único de arrecadação, conforme previsto na legislação tributária vigente. Devido a esse modelo de arrecadação, tais empresas não possuem a possibilidade de compensar o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), razão pela qual estão dispensadas da retenção desse imposto sobre os valores recebidos pela prestação de serviços.

Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 765, de 02 de agosto de 2007, em seu artigo 1º, fica dispensada a retenção do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas ou

¹⁴² Para que um crédito seja reconhecido como incobrável, o contribuinte deve adotar medidas formais de cobrança, conforme determina o artigo 77, § 6º, da Resolução CGSN nº 140/2018. Dentre essas medidas, destacam-se: notificação extrajudicial, que consiste na comunicação formal ao devedor sobre a pendência financeira; protesto, realizado por meio do registro da dívida em cartório, tornando pública a inadimplência; cobrança judicial, que envolve a busca de satisfação do crédito por meio do Poder Judiciário; e registro do débito em cadastros de proteção ao crédito, como SPC e Serasa, limitando o acesso do inadimplente ao mercado de crédito. Apenas após a comprovação dessas tentativas de recebimento é que o crédito pode ser considerado incobrável e deduzido da base de cálculo dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

creditadas a pessoas jurídicas inscritas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) (BRASIL, 2007). No entanto, essa regra não se aplica ao imposto de renda incidente sobre rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, conforme disposto no parágrafo único do artigo 1º da mesma instrução normativa, em consonância com o inciso V do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006).

Além disso, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reforça essa dispensa ao consolidar, por meio da Súmula nº 425, que "a retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples" (BRASIL, 2010). Assim, tanto a legislação quanto o entendimento pacificado pelo STJ garantem que as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional não estão sujeitas à retenção da contribuição previdenciária sobre os serviços prestados.

4.5.5 Obrigações acessórias

O sujeito passivo da obrigação acessória é aquele que deve cumprir as prestações exigidas pela legislação tributária, sem que essas obrigações envolvam o pagamento de tributos. De acordo com Amaro (2019, p. 402), o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa "obrigada às prestações que constituam o seu objeto", nos termos do artigo 122 do Código Tributário Nacional (CTN). Essas prestações podem ser positivas ou negativas, ou seja, podem consistir em um fazer ou não fazer algo, desde que não envolvam o pagamento de tributos, conforme dispõe o artigo 113, § 2º, do CTN. Assim, o responsável por essa obrigação é aquele que deve efetivar a prestação correspondente.

Nessa mesma linha, Machado (2010, p. 151) esclarece que o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa à qual a legislação tributária impõe deveres distintos do pagamento de tributos, tais como obrigações de fazer, não fazer ou tolerar alguma conduta, sempre em prol da arrecadação e da fiscalização tributária. Além disso, Machado destaca que o sujeito passivo dessas obrigações pode ser o próprio contribuinte ou um terceiro, ou seja, alguém que não tenha relação direta com o fato gerador da obrigação principal. Dessa forma, qualquer dever estabelecido pela legislação tributária, desde que não envolva o pagamento de tributos e seja imposto no interesse da fiscalização e arrecadação, configura uma obrigação acessória, cabendo ao sujeito passivo o seu cumprimento, nos termos do artigo 122 do CTN.

As empresas optantes pelo Simples Nacional devem cumprir diversas obrigações tributárias acessórias, conforme estabelecido pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Essas obrigações visam garantir a regularidade fiscal, a transparência na arrecadação de tributos e a simplificação dos processos tributários, proporcionando maior eficiência no cumprimento das exigências fiscais e previdenciárias.

4.5.5.1 Declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais

De acordo com o artigo 25 da Lei Complementar nº 123/2006, as empresas optantes pelo Simples Nacional devem apresentar anualmente uma declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais à Receita Federal do Brasil (RFB). Essa obrigação possui as seguintes características: a) Deve ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária; b) Seu modelo e prazo de entrega são definidos pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN); e c) Possui efeito declaratório e de confissão de dívida, sendo instrumento hábil para a exigência de tributos não recolhidos.

4.5.5.2 Declarações

Nos termos do artigo 26 da Lei Complementar nº 123/2006, as microempresas e empresas de pequeno porte devem emitir documentos fiscais para todas as operações de venda e prestação de serviços, em conformidade com as normas estabelecidas pelo CGSN. Além disso, os contribuintes estão obrigados a: a) Manter em boa ordem e guarda os documentos fiscais e registros contábeis que fundamentam a apuração dos impostos e contribuições devidos; e b) Adotar sistemas informatizados para a emissão de documentos fiscais eletrônicos, sempre que exigido pelo CGSN.

4.5.5.3 Contabilidade simplificada

Conforme dispõe o artigo 27 da Lei Complementar nº 123/2006, as empresas optantes pelo Simples Nacional podem adotar um regime de contabilidade simplificada para o registro e controle de suas operações, conforme regulamentação do CGSN.

A Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, ao regulamentar a matéria em seu art. 71, determinou que a ME e a EPP optante do Simples Nacional que adotarem a contabilidade simplificada para realizar os registros das operações realizadas deverão observar

“as disposições previstas no Código Civil e nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade”.

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a manter um sistema de contabilidade, seguindo as técnicas contábeis adequadas e registrando todas as operações no livro-diário, sendo a escrituração de responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade, conforme determinam os artigos 1.179 e 1.182 do Código Civil Brasileiro, bem como, a Lei das Sociedades Anônimas em seu art. 177.

Em Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT) nº 444, de 18 de setembro de 2017, a RFB dispôs que:

A apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, pelas Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte optante pelo Simples Nacional, dispensa a apresentação do Livro Caixa, todavia não implica a dispensa da apresentação dos demais livros fiscais exigidos na legislação. A elaboração da escrituração com base nos critérios e procedimentos simplificados não afasta a obrigatoriedade de apresentação dos demais livros fiscais exigidos na legislação.

Percebe-se que a RFB deixa claro que a adoção da contabilidade simplificada, nos termos da legislação afasta a obrigatoriedade da ME e EPP optante do simples nacional em escriturar o Livro-Caixa que, nos termos do art. 26, §2º e 27, ambos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, serve para contabilizar a movimentação financeira e bancária, mas, não afasta as demais escriturações, a saber: Livro Registro de Inventários; Livro Registro de Entradas, caso seja contribuinte do ICMS; Livro Registro dos Serviços Prestados, caso seja contribuinte do ISS; Livro Registro de Serviços Tomados, relativo aos serviços tomados sujeitos ao ISS; e Livro de Registro de Entrada e Saída de Selo de Controle, quando sujeito ao IPI.

O Conselho Federal de Contabilidade¹⁴³ regulou a contabilidade simplificada aplicada à ME e EPP por meio da Resolução CFC nº 1.418, de 5 de dezembro de 2012, que definiu o modelo contábil para microempresa e empresa de pequeno, sendo que, por meio da NBC TG 1002, de 18 de dezembro de 2021, dispôs sobre a contabilidade para microentidades, sendo “consideradas microentidades, para fins desta Norma, as organizações com finalidade de lucros, com receita bruta até R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) por ano”, ou seja, as entidades que se enquadram na classificação de Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

¹⁴³ Nos termos do art. 6º, “c” do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, compete ao Conselho Federal de Contabilidade “regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional”.

A ausência de escrituração na forma da legislação impõe à ME e a EPP ao arbitramento, nos termos do art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1985, sendo que, em caso de exclusão do Simples Nacional, conforme determina o §2º do art. 32 do Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, a ME ou EPP deverá ser notificada para optar pela forma como irá apurar o IR e o CSLL, salvo na hipótese de ser obrigada à apuração da renda pelo lucro real¹⁴⁴, sendo este o entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)¹⁴⁵ de que “o arbitramento de lucros, por desclassificação da escrita contábil, é procedimento que exige a prévia intimação do contribuinte de forma clara e objetiva, concedendo-lhe prazo razoável para a sua regularização”, conforme o Acórdão nº 9101-003.644, de 3 de julho de 2018.

Insta salientar que, em que pese que o arbitramento do lucro é aplicado em último caso, a Súmula CARF nº 59, de 29 de novembro de 2010, consolidou entendimento de que a apresentação de livros e documentos após o lançamento tributário de ofício não invalida a tributação na sistemática do lucro arbitrado.

A ausência da escrituração pela ME e EPP nos termos da legislação também acarreta efeitos sobre a distribuição de lucros, uma vez que para que ocorra a isenção de imposto de renda sobre os valores recebidos pelos sócios da ME ou EPP, nos termos do art. 14 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, faz-se necessária a apuração contábil do resultado, conforme determina o art. 145 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Conforme determina o art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, são obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa; e VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

¹⁴⁵ Para uma análise mais detalhada, recomenda-se a consulta aos seguintes acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: n.º 1302-005.382, de 15 de abril de 2021, relatora Andréia Lúcia Machado Mourão; n.º 1201-004.879, de 20 de maio de 2021, relator Efigênio de Freitas Júnior; n.º 1401-005.734, de 22 de julho de 2021, relator Daniel Ribeiro Silva; e n.º 1201-005.791, de 15 de março de 2023, relatora Thais De Laurentiis Galkowicz.

¹⁴⁶ Art. 145. Consideram-se isentos do imposto sobre a renda na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da ME ou da EPP optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados. § 1º A isenção de que trata o caput fica limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou sobre a receita bruta total

Desta forma, havendo ausência de escrituração conforme a legislação, o valor recebido pelos sócios da ME ou EPP não serão integralmente reconhecidos como isentos, já que os valores que excederem aos percentuais definidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ou seja, aos percentuais referentes ao lucro presumido, serão tributados pela tabela progressiva do imposto de renda das pessoas físicas.

4.5.6 Exclusão do Simples Nacional

A exclusão do Simples Nacional poderá ser feita de ofício ou a pedido da ME ou EPP optante, sendo as hipóteses de exclusão de ofício determinadas no art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, com regulamentação nos art. 81 a 84 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018.

Dá-se destaque para o que determina o §3º do art. 30 do Lei do Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, uma vez que, conforme este dispositivo, a simples alteração no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) equivale à comunicação obrigatória de exclusão do Simples Nacional, nas seguintes hipóteses: alteração de natureza jurídica para sociedade anônima, sociedade empresária em comandita por ações, sociedade em conta de participação ou estabelecimento, no Brasil, de sociedade estrangeira; inclusão de atividade econômica vedada à opção pelo Simples Nacional; inclusão de sócio pessoa jurídica; inclusão de sócio domiciliado no exterior; cisão parcial; ou extinção da empresa.

Ainda sobre exclusão do Simples Nacional, importante observar a Súmula nº 77 da CSRF que apresentou o entendimento de que “a possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão”.

anual, no caso de declaração de ajuste, subtraído do valor devido no âmbito do Simples Nacional no período, relativo ao IRPJ. § 2º O disposto no § 1º não se aplica na hipótese de a ME ou a EPP manter escrituração contábil e evidenciar lucro superior àquele limite. (Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018)

4.5.7 Compensação de tributos recolhidos por meio do Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime unificado de arrecadação de tributos, o que restringe a compensação tributária ao mesmo ente federado e ao mesmo tributo, conforme estabelecido no §11 do artigo 21 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Dessa forma, quando há a migração para os regimes de lucro presumido ou arbitrado, a definição dos valores passíveis de compensação torna-se mais complexa. Isso ocorre porque os tributos recolhidos sob o Simples Nacional precisam ser recalculados de acordo com as regras específicas de cada tributo nos novos regimes, comparando-se o montante efetivamente pago pela microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP) no regime unificado com o que seria devido individualmente conforme a legislação aplicável a cada tributo.

Nessa transição, conforme a Súmula CARF nº 76, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10 de dezembro de 2012, na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples Nacional, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nesse regime. Para isso, é necessário observar os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada, garantindo que não haja duplicidade na exigência tributária.

5 A TRIBUTAÇÃO DOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

A escolha do regime de competência como critério para a tributação de optantes do Simples Nacional suscita questões relevantes quanto à sua compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva, inscrito na Constituição da República de 1988, como um dos pilares do sistema tributário nacional. Ao demandar o recolhimento de tributos antes da realização financeira da atividade econômica, esse regime pode comprometer a liquidez dos pequenos empreendimentos e afetar sua sobrevivência, configurando ofensa ao direito fundamental à capacidade contributiva.

Nesse contexto, a Análise Econômica do Direito (AED) surge como instrumento teórico e metodológico capaz de avaliar os efeitos práticos das normas tributárias sobre o comportamento dos agentes econômicos. A pesquisa do SEBRAE, ao demonstrar a realidade dos pequenos negócios, é um dado empírico útil para avaliar a racionalidade da tributação por meio do Simples Nacional sob o prisma da AED, permitindo, assim, aferir se a tributação por competência é eficiente, justa e adequada aos direitos fundamentais.

5.1 A Pesquisa do SEBRAE e o Perfil do Contribuinte do Simples Nacional

Dada a importância do Simples Nacional para a competitividade e sustentabilidade das micro e pequenas empresas, torna-se essencial compreender seus impactos e desafios na prática. Nesse sentido, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE)¹⁴⁷, em razão de sua ampla capilaridade¹⁴⁸, especialização e finalidade institucional, conduz pesquisas que permitem uma análise detalhada do comportamento das MEs e EPPs no mercado. Esses

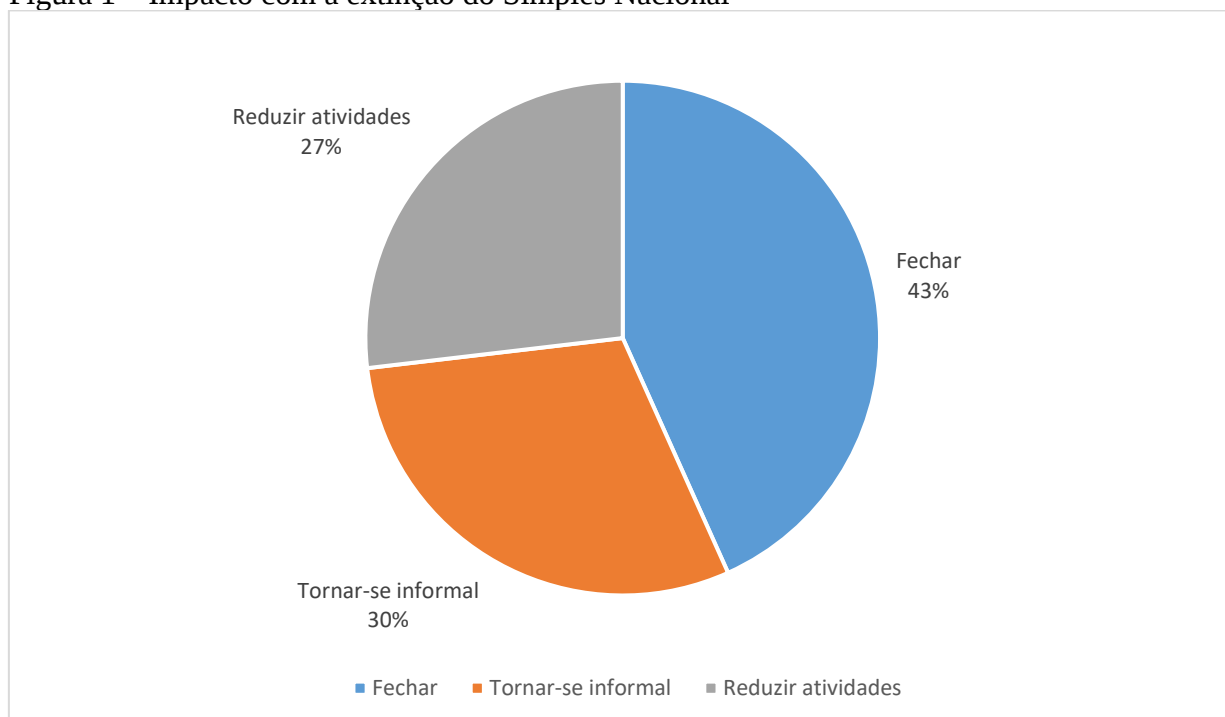
¹⁴⁷ O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) é uma entidade de direito privado sem fins lucrativos, estruturada como serviço social autônomo. Criado pela Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, e reorganizado pelo Decreto nº 99.570, de 9 de outubro do mesmo ano, o SEBRAE tem como principal finalidade promover a competitividade e o desenvolvimento sustentável das micro e pequenas empresas. Para isso, atua no fomento ao empreendedorismo por meio de iniciativas como capacitação, consultoria, acesso a crédito e outros mecanismos de suporte, conforme previsto no artigo 3º da Lei nº 8.029/1990 e em consonância com as diretrizes estabelecidas na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

¹⁴⁸ O SEBRAE possui uma ampla rede de atendimento em todo o Brasil. No estado de São Paulo, por exemplo, o programa "Sebrae Aqui" conta com mais de 700 unidades distribuídas em diversos municípios, oferecendo suporte presencial aos empreendedores locais. Além disso, o Sebrae está presente em todos os municípios do Maranhão por meio do Programa Cidade Empreendedora, promovendo o desenvolvimento econômico local. Para informações detalhadas sobre a presença do SEBRAE em outros estados e municípios, recomenda-se consultar o site oficial do SEBRAE.

estudos abrangem diversos aspectos da realidade dessas empresas, fornecendo subsídios para avaliar a efetividade do Simples Nacional e identificar possíveis melhorias no regime.

Com os dados obtidos na pesquisa sobre os impactos do Simples Nacional, o SEBRAE constatou que o regime tributário diferenciado e favorecido aplicado às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) beneficia 14,4 milhões de empreendimentos, sendo que 83% (oitenta e três por cento) das empresas optantes pelo regime sobrevivem aos 2 primeiros anos e, somente 38% (trinta e oito por cento), quando não optantes. (SEBRAE, 2020a)

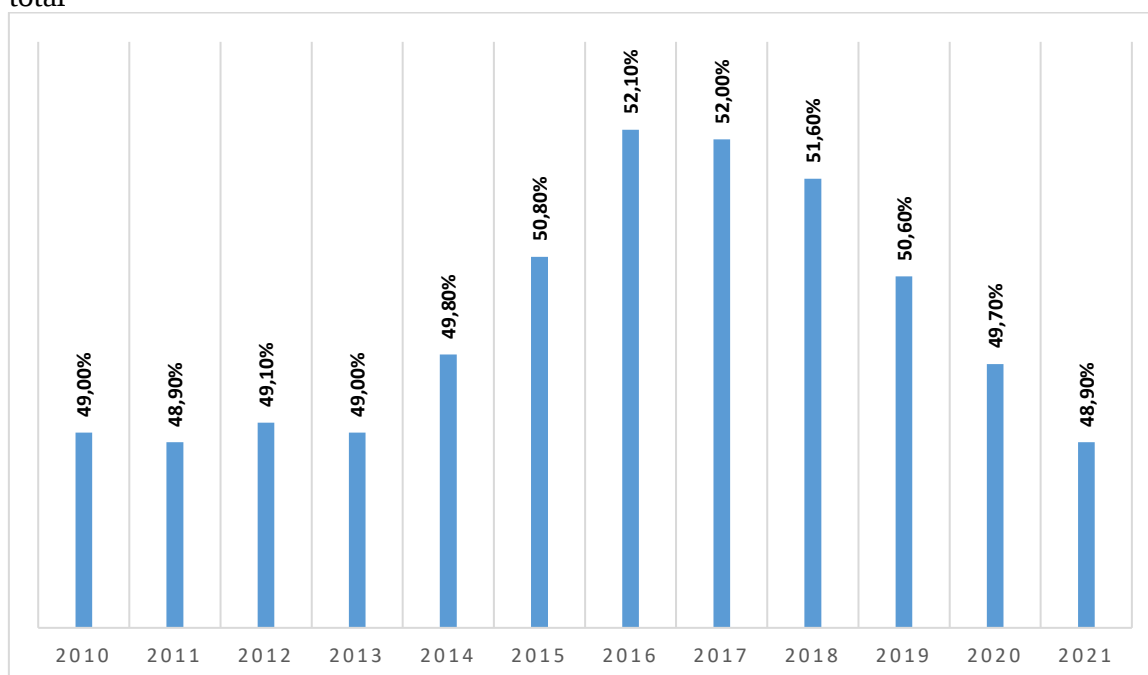
Figura 1 – Impacto com a extinção do Simples Nacional



Fonte: Adaptado de SEBRAE (2020b). Elaborado pelo autor (2025).

Conforme a Figura 1, o SEBRAE identificou que 67% (sessenta e sete por cento) das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) optantes do Simples Nacional seriam negativamente impactadas caso o regime fosse extinto. Dentre essas, 29% (vinte e nove por cento) encerrariam suas atividades, 20% (vinte por cento) migrariam para a informalidade e 18% (dezoito por cento) teriam que reduzir suas operações.

Figura 2 – Proporção da população ocupada em micro e pequenas empresas em relação ao total



Fonte: Adaptado de SEBRAE (2024, p.02). Elaborado pelo autor (2025).

A Figura 2 evidencia que as microempresas (MEs) e as empresas de pequeno porte (EPPs) representaram, em média, cerca de 50% da população ocupada no Brasil entre 2010 e 2021 (SEBRAE, 2024, p. 2). Esse dado ressalta a relevância desse segmento para a economia nacional, especialmente no que se refere à geração de empregos formais.

A pesquisa do SEBRAE (2020b, p. 33) reforça esse cenário, ao apontar que 85% dos entrevistados consideram que a adesão ao Simples Nacional foi determinante para a ampliação do número de empregados formais em suas empresas.

Nesse contexto, constata-se que a permanência dessas entidades no regime do Simples Nacional reveste-se de especial relevância à luz dos fundamentos constitucionais da República, notadamente a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, uma vez que a permanência no regime simplificado e diferenciado para MEs e EPPs tem grande impacto social por viabilizar formalização de relações de trabalho e emprego. Tal permanência não apenas assegura a efetividade desses fundamentos, mas também contribui diretamente para a realização dos objetivos fundamentais da República, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; e a erradicação da pobreza e da marginalização.

No que tange aos princípios da ordem econômica, destaca-se que a manutenção dessas entidades no Simples Nacional alinha-se à busca do pleno emprego e à redução das desigualdades sociais, princípios estes que orientam a atuação do Estado na promoção de uma economia alinhada aos fundamentos e objetivos da República de 1988. Os impactos decorrentes de uma eventual exclusão desse regime especial são expressivos, com estimativas indicando que cerca de 29% (vinte e nove por cento) das entidades poderiam encerrar suas atividades e aproximadamente 20% (vinte por cento) migrariam para a informalidade. Tais efeitos comprometem significativamente a ocupação produtiva da população brasileira, mediante a redução dos postos de trabalho, e, por conseguinte, fragilizam a realização dos princípios e objetivos constitucionais acima mencionados.

A pesquisa evidenciou que a avaliação positiva do Simples Nacional entre os não optantes supera a percepção dos empresários que já aderiram ao regime. Esse fenômeno pode ser explicado pelo impacto esperado que a adesão ao regime tributário diferenciado causaria sobre as empresas que ainda não fazem parte do Simples Nacional.

Entre os principais benefícios reconhecidos pelos não optantes, destaca-se a segurança de estar em dia com as obrigações fiscais (94%), seguida pela clareza sobre os tributos pagos (91%) e pelo estímulo à formalização dos negócios (84%) e dos empregados (79%). Além disso, a percepção de vantagens tributárias, como a redução da carga de impostos (82%), a diminuição da burocracia (78%) e das obrigações acessórias (71%), bem como a possibilidade de expansão dos negócios, seja pelo aumento do número de empregados (68%) ou do faturamento (64%), reforça a atratividade do Simples Nacional para empresas que ainda não aderiram ao regime. (SEBRAE, 2020b, p. 53)

Conforme constatado pela pesquisa do SEBRAE (2020b), a diminuição da burocracia¹⁴⁹ e das obrigações acessórias¹⁵⁰ são fatores considerados como importantes pelos entrevistados, sejam eles optantes ou não do Simples Nacional.

Entretanto, embora os entrevistados reconheçam a redução da burocracia e das obrigações acessórias como fatores determinantes para a escolha do Simples Nacional, a pesquisa constatou que 65% (sessenta e cinco por cento) deles não analisaram as demais

¹⁴⁹ A pesquisa evidenciou que 78% (setenta e oito por cento) dos entrevistados entendem que a diminuição da burocracia é uma grande vantagem para fins de opção Simples Nacional. (BRASIL, 2020b, p.53)

¹⁵⁰ No tocante às obrigações acessórias, 71% (setenta e um por cento) dos ouvidos na pesquisa entendem que a diminuição das obrigações fiscais proporcionada pelo Simples Nacional é um diferencial para a ME e EPP. (BRASIL, 2020b, p.53)

modalidades de apuração do lucro em comparação ao Simples Nacional¹⁵¹. (SEBRAE, 2020b, p.37)

Esse dado sugere que uma parcela significativa das microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs) desconhece ou não dispõe das condições necessárias para avaliar os custos de conformidade quando da opção pelo Simples Nacional.

Embora a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, preveja a simplificação das obrigações acessórias relação aos que optam pelo Simples Nacional, tal simplificação não exime a necessidade de acompanhamento contínuo com o fim de prevenir os impactos decorrentes de um possível desenquadramento do regime simplificado e favorecido apresentado no Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

A unificação do pagamento de tributos configura um importante diferencial¹⁵² do Simples Nacional. No entanto, a aparente simplicidade do regime não corresponde, na prática, à ausência de complexidade. Microempresas (MEs) e Empresas de Pequeno Porte (EPPs) que optam por esse regime devem manter um acompanhamento constante dos limites de enquadramento, a fim de evitar o desenquadramento e suas consequências.

A escrituração contábil, ainda que simplificada¹⁵³, exige precisão e regularidade, sendo fundamental para antecipar impactos tributários e viabilizar a adequada distribuição de lucros aos sócios. Além disso, a permanência no regime demanda atenção contínua aos custos de conformidade, que representam um custo de transação necessário para garantir a aderência às regras do Simples Nacional.

A exclusão do regime implica a obrigatoriedade de recolher diferenças tributárias, conforme a nova sistemática de apuração do lucro adotada¹⁵⁴, além de demandar especial

¹⁵¹ A pesquisa não aprofundou uma análise quanto ao conhecimento de que os optantes do Simples Nacional precisam observar que, em um possível desenquadramento, a ME e EPP será notificada para optar por uma das modalidades de apuração do lucro, lucro real ou lucro presumido, sob pena de ser a ela atribuída a apuração do lucro por arbitramento, caso não proceda com as regularizações de escrituração necessárias em prazo razoável, conforme o entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

¹⁵² Na pesquisa realizada pelo SEBRAE, 91% (noventa e um por cento) dos entrevistados reconhecem que a opção pelo Simples Nacional acaba por facilitar o quanto a empresa paga de tributos.

¹⁵³ Dentre as obrigações acessórias impostas pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, tem-se a contabilidade simplificada ou o registro pelo Livro Caixa, sendo que, este último deverá conter todas as movimentações financeiras, ou seja, incluído transações bancárias. Neste sentido, seja pela adoção da contabilidade simplificada ou pelo registro em livro-caixa, a ME ou EPP precisa computar este custo seja por meio de serviços de profissional terceirizado ou interno.

¹⁵⁴ O §2º do art. 32 do Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte determina que a ME ou EPP deverá ser notificada para optar pela forma como irá apurar o IR e o CSLL, salvo na hipótese de ser obrigada à apuração da renda pelo lucro real, sendo possível o arbitramento de lucros quando a exclusão decorrer por não observância da escrituração contábil, sendo este o entendimento sedimentado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sugere-se o aprofundamento sobre o assunto com a leitura dos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: n.º 1302-005.382, de 15 de abril de 2021, relatora Andréia Lúcia Machado Mourão; n.º 1201-004.879, de 20 de maio de 2021, relator Efigênio de Freitas Júnior; n.º 1401-005.734, de 22 de julho de 2021,

cuidado com a distribuição de resultados, que deverá respeitar as normas vigentes do Imposto de Renda da Pessoa Física¹⁵⁵. Assim, mesmo sob um regime tributário simplificado, a gestão fiscal e contábil cuidadosa permanece indispensável, demonstrando que a opção ao Simples Nacional às MEs e EPPs não é tão simples quanto parece¹⁵⁶, acarretando custos administrativos contínuos.

Os custos administrativos contínuos relacionados à conformidade tributária podem justificar a adoção de uma estrutura organizacional mais robusta por parte das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), especialmente aquelas optantes pelo Simples Nacional.

Conforme Coase (1937), a firma surge como uma solução racional aos elevados custos de transação presentes no mercado, internalizando certas atividades até o ponto em que os custos adicionais de organização se igualem ou superem os custos de contratá-las externamente. No contexto da conformidade tributária, essa lógica aplica-se diretamente à contratação de serviços especializados de acompanhamento e conformidade fiscal, operação que se revela essencial à manutenção e ao desenvolvimento empresarial no Brasil, independentemente da forma jurídica adotada¹⁵⁷.

Neste sentido, a entidade optante pelo Simples Nacional necessita observar a firma como uma estrutura de governança que evolua para minimizar os custos de transação¹⁵⁸, seja

relator Daniel Ribeiro Silva; e n.º 1201-005.791, de 15 de março de 2023, relatora Thais De Laurentiis Galkowicz.

¹⁵⁵ Conforme determina o art. 14 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, faz-se necessária a apuração contábil do resultado para que, nos termos do art. 145 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, possa ser distribuído aos sócios os valores isentos do imposto de renda das pessoas físicas. Uma vez a escrituração esteja ausente ou sem conformidade com a legislação, sobre o valor que exceder a referência determinada no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o sócio sofrerá tributação do Imposto de Renda Pessoa Física conforme a tabela progressiva de incidência.

¹⁵⁶ Afonso (2020, p.68) esclarece que o sistema tributário brasileiro é tão complexo a ponto de parecer tornar difícil compreender até mesmo o significado e as características do seu regime tributário simplificado. A começar sobre os efeitos tributários decorrentes da linha de corte no faturamento para qualificar um negócio como pequeno ou uma MPE.

¹⁵⁷ Coase (1937, p.392) afirma que “The entrepreneur has to carry out his function at less cost, taking into account the fact that he may get factors of production at a lower price than the market transactions which he supersedes, because it is always possible to revert to the open market if he fails to do this.”. Isso evidencia que a firma se organiza internamente com vistas a minimizar custos e, ao mesmo tempo, resguardar-se das incertezas inerentes às transações de mercado.

¹⁵⁸ De acordo com Williamson (2000), os custos de transação decorrem fundamentalmente da limitação da racionalidade dos agentes econômicos e da especificidade dos ativos envolvidos nas negociações. Tais fatores acabam potencializando o oportunismo, pois, como esclarecem Mackaay e Rousseau (2020, p. 521), a tendência de buscar o interesse próprio por meio de “astúcia e trapaça” agrava a insegurança contratual e eleva os custos de monitoramento e renegociação. Além disso, quando os ativos são específicos — isto é, difíceis de realocar —, cria-se um cenário de dependência recíproca entre as partes, de modo que o fornecedor ou o tomador do ativo pode impor condições desfavoráveis ao outro, gerando vulnerabilidades e ampliando a necessidade de salvaguardas contratuais.

por meio do mercado, da internalização hierárquica ou de modelos híbridos de organização¹⁵⁹. A análise comparativa entre essas formas, considerando seus custos e competências para gerir obrigações fiscais, torna-se fundamental para avaliar o *trade-off* entre recorrer ao mercado (custos de transação) e manter a atividade internamente (custos administrativos)¹⁶⁰.

Para Douglas North (2018, p. 181), os custos de transação tendem a aumentar “[...] porque a informação é cara e detida de forma assimétrica pelas partes na troca [...]”. Essa visão complementa a abordagem de Coase (1937) ao evidenciar que os custos de transação não decorrem apenas da estrutura organizacional em si, mas também das imperfeições informacionais e institucionais presentes nas relações econômicas. No contexto das micro e pequenas empresas, isso reforça a necessidade de estruturas que mitiguem essas imperfeições, especialmente na gestão da conformidade tributária.

Nesse processo, a ME ou EPP precisa atentar para a necessidade de elaboração e execução de contratos específicos¹⁶¹, bem como para os impactos da tributação¹⁶², levando em

¹⁵⁹ Williamson (2000, p. 602) afirma que “*The need was to get beyond the analytically convenient (and sometimes adequate) conception of the firm-as-production function (which is a technological construction) to consider the firm as a governance structure (which is an organizational construction) in which internal structure has economic purpose and effect. More generally, the need was to identify and explicate the properties of alternative modes of governance—spot markets, incomplete long term contracts, firms, bureaus, etc.— which differ in discrete structural ways. Because each generic mode of governance possesses distinctive strengths and weaknesses, there is a place for each yet each needs to be kept in its place. The logic of discriminating alignment to which I referred earlier applies.*” Com isso, o autor propõe uma mudança de paradigma: a firma não deve ser vista apenas como uma unidade de produção, mas como uma estrutura de governança dotada de finalidade econômica. Essa abordagem permite entender que a escolha entre internalizar uma atividade ou recorrer ao mercado deve considerar os custos envolvidos na coordenação e no controle das transações. No contexto da conformidade tributária das empresas optantes pelo Simples Nacional, essa concepção justifica a necessidade de avaliar se a organização interna da firma está apta a assumir tal função ou se é mais eficiente recorrer a serviços externos.

¹⁶⁰ Em consonância com essa perspectiva, Williamson (2005, p. 5) sustenta que “*Efficiency is the product of adaptive capacities of both kinds, an understanding and appreciation for both markets and hierarchies (rather than the more familiar dichotomy between markets or hierarchies) is needed. The firm for these purposes is described not as a production function (which is a technological construction), but as a governance structure (which is an organizational construction).*” Isso significa que a eficiência econômica depende da capacidade de adaptação das estruturas organizacionais — mercado e hierarquia — às especificidades das transações. Complementarmente, Williamson (1994, p. 175) observa que “*Transaction cost economics is an exercise in comparative institutional analysis. The efficacy of alternative modes of organization—markets, hybrids, hierarchies, public bureaus—is examined in relation to the attributes of transactions, with which the alternative modes are aligned.*” Assim, a escolha entre diferentes estruturas de governança deve se basear em uma análise institucional comparativa, na qual os custos de transação são determinantes. Tal lógica fundamenta a necessidade de avaliar, no âmbito das micro e pequenas empresas, se a gestão da conformidade tributária deve ser organizada internamente, contratada externamente, levando em conta a eficiência de cada modelo frente às suas capacidades específicas, ou, ainda, de forma híbrida.

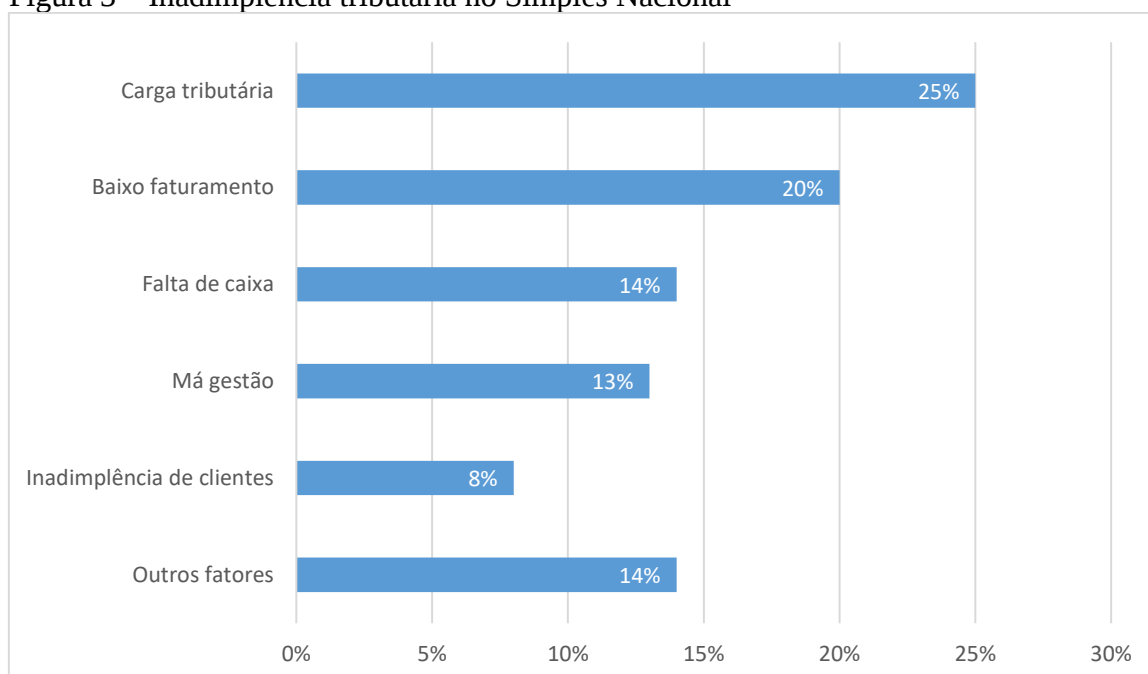
¹⁶¹ “The main reason why it is profitable to establish a firm would seem to be that there is a cost of using the price mechanism. The most obvious cost of 'organising' production through the price mechanism is that of discovering what the relevant prices are. This cost may be reduced but it will not be eliminated by the emergence of specialists who will sell this information. The costs of negotiating and concluding a separate contract for each exchange transaction which takes place on a market must also be taken into account.” (COASE, 1937, p. 391).

¹⁶² “Another factor that should be noted is that exchange transactions on a market and the same transactions organised within a firm are often treated differently by Governments or other bodies with regulatory powers. If

consideração de que, em grande parte das atividades econômicas autorizadas para opção ao Simples Nacional, a sistemática de tributação impede o aproveitamento de créditos fiscais, o que pode comprometer a adimplência tributária, especialmente em contextos de inadimplência dos clientes.

A esse respeito, dados do SEBRAE revelam que 39% (trinta e nove por cento) dos entrevistados consideram comum deixar de pagar tributos abrangidos pelo Simples Nacional quando permanecem mais de três meses sem receber de clientes inadimplentes. Em contraste, 47% (quarenta e sete por cento) não consideram essa prática comum, enquanto 14% (quatorze por cento) não souberam responder (SEBRAE, 2020b, p. 82).

Figura 3 – Inadimplência tributária no Simples Nacional



Fonte: Adaptado de SEBRAE (2020b, p.85). Elaborado pelo autor (2025).

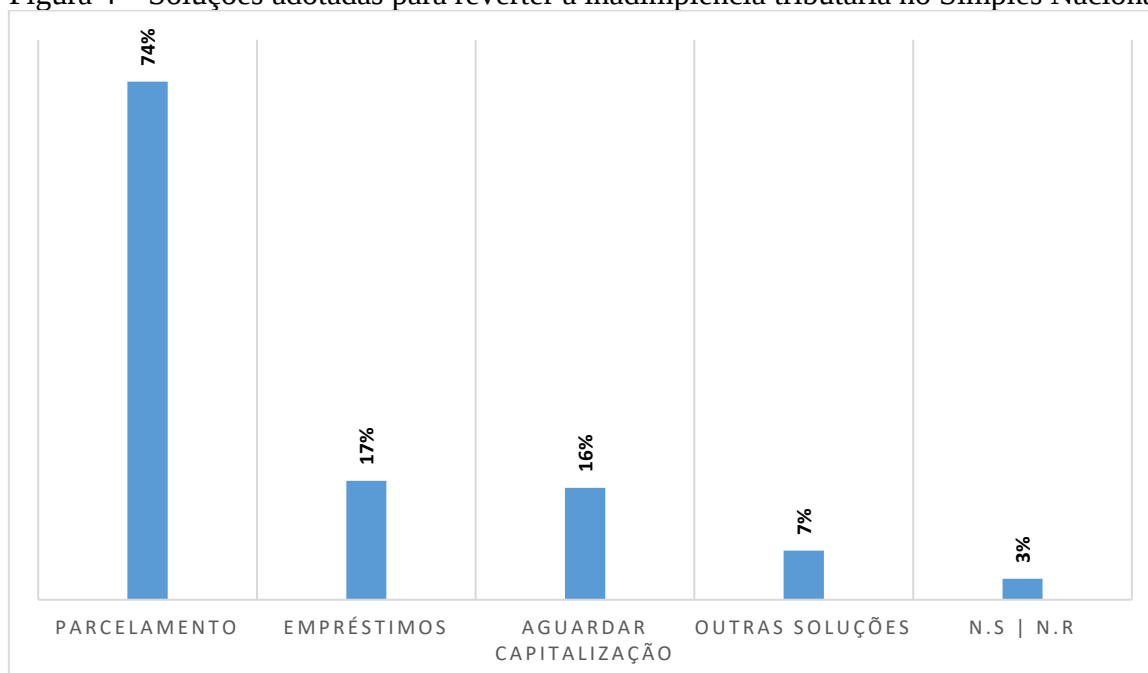
A Figura 3 demonstra que a inadimplência tributária decorre de 25% (vinte por cento) em razão da carga tributária ser considerada alta, 20% (vinte por cento) por causa do baixo faturamento, 14% (quatorze por cento) por falta de caixa, 13% (treze por cento), em decorrência de má gestão, 8% (oito por cento) pelo fato de clientes estarem inadimplentes e 14% (quatorze por cento) em razão de outros fatores. (SEBRAE, 2020b, p. 85)

Diante das causas da inadimplência tributária identificadas na Figura 3 — como a elevada carga tributária, o baixo faturamento e a falta de caixa —, torna-se relevante

we consider the operation of a sales tax, it is clear that it is a tax on market transactions and not on the same transactions organised within the firm.” (COASE, 1937, p. 393).

compreender de que forma as microempresas e empresas de pequeno porte reagem a essas dificuldades. A análise das estratégias adotadas para lidar com a inadimplência permite avaliar não apenas o impacto das obrigações fiscais sobre a saúde financeira dessas entidades, mas também a capacidade do regime do Simples Nacional de oferecer mecanismos viáveis de superação desse cenário. Nesse contexto, a Figura 4 apresenta as soluções apontadas pelos entrevistados para reverter a inadimplência, revelando os instrumentos mais utilizados ou desejados pelas MEs e EPPs diante da dificuldade de cumprimento das obrigações tributárias.

Figura 4 – Soluções adotadas para reverter a inadimplência tributária no Simples Nacional



Fonte: Adaptado de SEBRAE (2020b, p.87). Elaborado pelo autor (2025).

Quando ocorre a inadimplência tributária, conforme mostra a Figura 4, a pesquisa constatou que 3 em cada 4 entrevistados consideraram o parcelamento dos débitos com o Simples Nacional como uma solução provável, ou seja, 74% (setenta e quatro por cento) das MEs e EPPs ouvidas. Em seguida, como solução para reverter o inadimplemento tributário, contrair empréstimos no sistema financeiro (17%), aguardar a capitalização da entidade (16%), outras soluções (7%) e não souberam responder ou não responderam (3%).

Esses dados revelam não apenas as causas recorrentes da inadimplência, mas também a urgência de se repensar a estrutura tributária aplicada às micro e pequenas empresas¹⁶³ à luz do

¹⁶³ A pesquisa realizada pelo SEBRAE (2020b, p. 69-73) revelou que 82% (oitenta e dois por cento) das empresas entrevistadas que são optantes pelo regime consideram necessária a melhoria do Simples Nacional, especialmente um aperfeiçoamento que vise suavizar o aumento da carga tributária à medida que a empresa cresce.

princípio da eficiência¹⁶⁴. Um sistema tributário deve estar alinhado à capacidade contributiva dos pagadores de tributos¹⁶⁵, especialmente quando observada sua capacidade financeira, evitando, por exemplo, que a excessiva onerosidade desestime ou inviabilize a geração de riqueza, de renda, a criação de empregos e o bem-estar coletivo. Esse equilíbrio está diretamente relacionado à noção de eficiência tributária¹⁶⁶, segundo a qual a carga fiscal deve impor o mínimo de ineficiência ao mercado¹⁶⁷ e, conseqüentemente, viabilizar receitas públicas de melhor qualidade, voltadas à promoção do bem-estar¹⁶⁸.

¹⁶⁴ Machado (2010) ensina que o princípio da Eficiência constitui um mandamento imperativo para todos os que compõem o Estado e exercem funções em seu nome. Sua observância não se restringe à Administração Pública em sentido estrito, estendendo-se também ao Poder Legislativo — responsável por elaborar normas que viabilizem sua concretização — e ao Poder Judiciário, encarregado de solucionar os litígios decorrentes das relações tributárias. Nesse contexto, busca-se, sempre que possível, a promoção do bem comum, no qual se insere, como elemento essencial, a preservação da ordem jurídica.

¹⁶⁵ Conforme Costa (2003, p. 26), a capacidade contributiva pode ser absoluta (objetiva), por estar atrelada à manifestação de riqueza, ou relativa (subjéctiva), ao levar em conta condições específicas de cada pessoa ou empresa, sendo esta a mais adequada a ser praticada no Sistema Tributário Nacional.

¹⁶⁶ A concepção de eficiência tributária em Buchanan e Tullock (1990) está inserida em uma visão mais ampla sobre os custos das decisões coletivas, especialmente aquelas tomadas sob regras de voto menos que unânimes, como é comum nos sistemas democráticos. Para os autores, essas decisões acarretam custos externos aos indivíduos, que devem ser considerados no desenho institucional, inclusive no âmbito tributário: “Although it has surely been widely recognized, to our knowledge no scholar has called specific attention to the simple and obvious fact that collective organization of activities in which decisions are made through less-than-unanimity voting rules must also involve external costs for the individual. [...] The costs of interdependence include both external costs and decision-making costs, and it is the sum of these two elements that is decisive in the individual constitutional calculus.” (BUCHANAN; TULLOCK, 1990, p. 62).

Esse raciocínio reforça a ideia de que um sistema tributário não deve apenas arrecadar, mas considerar os custos de interdependência social — conceito que inclui tanto os custos externos como os custos de decisão coletiva —, minimizando distorções, promovendo justiça fiscal e respeitando a capacidade contributiva. Em outro trecho, os autores complementam: “Nevertheless, the minimization of these relevant costs—external costs plus decision-making costs—is a suitable goal for social or political organization. We propose to call this sum of external costs and decision-making costs the costs of social interdependence, or, for a shorter term, interdependence costs [...]” (BUCHANAN; TULLOCK, 1990, p. 46). Assim, pensar a tributação eficiente exige reconhecer que a escolha das regras e estruturas fiscais afeta diretamente a dinâmica econômica, os incentivos ao empreendedorismo e o equilíbrio entre os interesses coletivos e individuais.

¹⁶⁷ Laffer (2004) introduziu a noção de que a tributação excessiva pode ser contraproducente, reduzindo a arrecadação ao desestimular a atividade econômica. Assim, a aplicação da tributação ótima deve considerar um equilíbrio entre eficiência e arrecadação, evitando distorções que comprometam o crescimento econômico. Em sintonia com essa perspectiva, a Curva de Laffer demonstra que existe um limite a partir do qual o aumento das alíquotas não se traduz em maior receita, mas sim em um efeito contrário, desestimulando o trabalho, o investimento e a formalização da economia.

¹⁶⁸ A preocupação com a eficiência econômica na estruturação dos sistemas tributários é central na análise desenvolvida por Diamond e Mirrlees (1971, p. 8). Os autores argumentam que a tributação deve ser concebida de modo a minimizar as distorções alocativas, assegurando eficiência produtiva agregada mesmo quando não se alcança um ótimo de Pareto. Nas palavras dos autores: “We shall therefore examine the maximization of social welfare using both taxes and public production as control variables. [...] Our conclusion differs from these results in that production efficiency is desirable although a full Pareto optimum is not achieved. [...] the presence of optimal commodity taxes will be shown to imply the desirability of aggregate production efficiency.” Tal abordagem reforça que, mesmo diante de restrições à tributação ideal — como a ausência de impostos em montante fixo (lump sum taxes) —, é possível desenhar uma estrutura tributária que preserve incentivos à produção e, assim, maximize o bem-estar social.

A eficiência econômica, nesse campo, assume papel instrumental: constitui um “valor-meio” que viabiliza a consecução de objetivos finais como a equidade e a justiça fiscal (CARVALHO, 2018, p. 73), além de contribuir para a efetivação dos fundamentos constitucionais da República — como a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa — e para a realização de seus objetivos fundamentais, a exemplo da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, da garantia do desenvolvimento nacional e da erradicação da pobreza e da marginalização.

Gonçalves e Stelzer (2014, p. 280) denominam de princípio da Eficiência Econômico-Social o direcionamento normativo orientado à formulação e aplicação das normas de forma economicamente eficiente, visando à maximização dos resultados na adjudicação de direitos e na imposição de deveres. Essa eficiência, contudo, não pode prescindir da consideração dos impactos sociais, dos custos externos e da reciprocidade dos interesses envolvidos, tanto no presente quanto no futuro.

No contexto do Simples Nacional, esse princípio se concretiza na capacidade do regime de promover a formalização, a regularidade fiscal e a expansão econômica das micro e pequenas empresas, gerando efeitos positivos diretos sobre a criação de empregos e a redução da informalidade — conforme evidenciado na pesquisa do SEBRAE (2020b, p. 53). No entanto, em que pese o recolhimento centralizado dos tributos abarcados pelos Simples Nacional, não é evidenciada a minimização dos custos administrativos com o acompanhamento e conformidade fiscal para permanência no regime, comprometendo a eficiência econômica.

Ao constatar que as principais causas da inadimplência tributária entre as empresas optantes pelo Simples Nacional incluem a percepção de carga tributária excessiva (25%), o baixo faturamento (20%), a falta de caixa (14%) e a inadimplência dos próprios clientes (8%), e que a principal medida adotada para enfrentá-la tem sido o parcelamento dos débitos tributários (em 74% dos casos), torna-se evidente a necessidade de aperfeiçoamento do regime de apuração tributária. Isso porque a recorrência do parcelamento como estratégia de regularização indica que o modelo atualmente vigente não é eficaz: em vez de adaptar a tributação à realidade financeira dos pagadores de tributos, transfere-se o problema para o futuro, por meio do adiamento do cumprimento da obrigação, sem enfrentar diretamente as causas estruturais da inadimplência.

5.2 Regime de Competência, Capacidade Contributiva e Eficiência Tributária

A análise da inadimplência tributária no âmbito do Simples Nacional revela que a exigência do cumprimento das obrigações tributárias sem a devida consideração da capacidade financeira das micro e pequenas empresas pode ser caracterizada como confiscatória, configurando, assim, uma violação aos direitos humanos e fundamentais, bem como ao princípio da eficiência. Tal imposição desconsidera os limites constitucionais da tributação¹⁶⁹, que devem respeitar a dignidade humana e garantir a proteção da propriedade (COSTA, 2003; TORRES, 2011).

Nesse contexto, a técnica de apuração tributária com base no regime de competência revela-se incompatível com o princípio da capacidade contributiva, pois impõe a exigibilidade do tributo independentemente de o pagador de tributos haver efetivamente recebido os valores correspondentes à transação. Ou seja, ainda que não disponha dos recursos financeiros decorrentes da operação com seus clientes, o sujeito passivo é compelido a adimplir obrigação tributária para a qual não possui disponibilidade financeira, o que se traduz em evidente violação ao referido princípio.

Diante das severas consequências decorrentes da inadimplência tributária — que incluem a perda de restrições cadastrais e impossibilidade de permanência no regime diferenciado e favorecido para ME e EPP — muitos pagadores de tributos, para manter-se formalmente ativos, acabam recorrendo ao parcelamento tributário, ainda que suas operações tenham sido deficitárias.

Não se trata apenas de avaliar o volume da carga tributária, mas também o momento em que a obrigação se torna exigível, sob pena de se comprometer a justiça fiscal e agravar o desrespeito à capacidade contributiva. O pagador de tributos, nessa conjuntura, frequentemente é levado a contrair dívidas com terceiros ou a ingressar em ciclos recorrentes de renegociação

¹⁶⁹ Buchanan (2000) destaca que, na ausência de limites constitucionais efetivos, a democracia pode se transformar em seu próprio Leviatã, operando com crescente voracidade fiscal: *“Democracy may become its own Leviathan unless constitutional limits are imposed and enforced”* (p. 205). Para o autor, o poder de tributar, se exercido de forma irrestrita, tende a ultrapassar os limites razoáveis de proteção dos direitos individuais, o que compromete sua legitimidade: *“Legitimacy is ‘earned’ by government’s adherence to the terms of the legal structure that allows individuals’ claims to remain within a set of reasonable renegotiation expectations [...] If government oversteps these bounds, it is not ‘legitimate’ in the strict definitional sense of the term”* (p. 108). Além disso, ele ressalta que a tributação excessiva interfere negativamente nos incentivos econômicos, gerando custos sociais reais: *“Taxation necessarily modifies incentives toward the earning of taxable incomes and accumulating taxable wealth in the private economy. These effects are directly related to budgetary size, and these are genuine social costs”* (p. 193). Por isso, defende a necessidade de limites constitucionais claros sobre a atividade governamental, inclusive sobre a tributação: *“Why need there be constitutional limits or controls over the scope and range of governmental activity? [...] each person is party to all collective decisions, no one of which can be taken without his express consent”* (p. 188–189). O posicionamento de Buchanan (2000) encontra sintonia com a compreensão de Gandra (1998), uma vez que ambos, compreendem que a exigência de cumprimento de obrigações fiscais sem observar a capacidade econômica dos pagadores de tributos viola não apenas o princípio da eficiência, mas também os fundamentos de legitimidade do Estado de Direito.

de passivos tributários, o que impõe risco à sua sustentabilidade econômica e ao bem-estar social. Esses riscos se manifestam na redução da atividade produtiva, na consequente redução ou eliminação de postos de trabalho e na deterioração da qualidade da receita pública, marcada por inadimplência estrutural e dependência excessiva de mecanismos de parcelamento.

Uma alternativa juridicamente mais legítima e economicamente racional seria a adoção, para fins de exigibilidade do tributo, do regime de caixa¹⁷⁰, vinculando a obrigação ao efetivo recebimento dos valores decorrentes do fato gerador. Tal medida garantiria maior aderência entre a disponibilidade financeira do contribuinte e a exigência estatal, favorecendo uma receita pública de maior qualidade e previsibilidade, com menor dependência de parcelamentos tributários e, sobretudo, com maior respeito à justiça fiscal.

Ainda que o Simples Nacional reconheça a possibilidade do regime de caixa para fins de apuração e recolhimento, a sistemática atualmente adotada não concretiza o respeito à capacidade contributiva. Isso porque, caso o recebimento da receita não ocorra até o encerramento do ano-calendário, o pagador de tributos é obrigado a recolher o tributo, mesmo sem ter realizado financeiramente a receita correspondente. Embora o diferimento até o fim do exercício represente um alívio pontual, a exigência do tributo sem a efetiva entrada de recursos permanece ferindo o núcleo essencial da capacidade contributiva¹⁷¹.

A violação a esse princípio torna-se ainda mais grave quando o inadimplemento decorre de relações com entes públicos, pois o pagador de tributos se vê na condição de ter que recolher tributo sobre receita que sequer foi recebida — e que, muitas vezes, será quitada apenas anos mais tarde, mediante precatório¹⁷². Nessas situações, o próprio Estado, enquanto devedor,

¹⁷⁰ Em alguns países, como Canadá, Estados Unidos e Reino Unido, há permissão legal para aplicar o regime de caixa na tributação de certos segmentos, o que possibilita ao contribuinte recolher imposto somente sobre os valores efetivamente ingressados no caixa. No Reino Unido, por exemplo, comerciantes individuais (sole traders) e sócios individuais (single partnerships) com faturamento anual de até £150 mil podem adotar esse regime, recolhendo os tributos apenas sobre as receitas efetivamente auferidas no período (PESSÔA; PESSÔA, 2022, p. 74-75).

¹⁷¹ A Resolução nº 140, de maio de 2018, que regulamenta o Simples Nacional, determina o recolhimento dos tributos abrangidos pelo regime simplificado, mesmo quando a empresa, ao final do exercício, não tenha efetivamente recebido a receita. Essa exigência ignora a real capacidade financeira do contribuinte, comprometendo sua sustentabilidade, aumentando o risco de inadimplência tributária e violando direitos fundamentais, em especial o artigo 150, inciso IV, e o artigo 170, inciso IX, ambos da Constituição Federal de 1988.

¹⁷² Em análise econômica acerca dos precatórios, Meneguín e Bugarin (2008, p. 3-4) observam que “o não-pagamento de precatórios constitui problema complexo de várias facetas: [...] é também um problema econômico, porque afeta o desenvolvimento da atividade econômica e diz respeito à alocação de recursos escassos. É, ainda, um problema social, porque envolve a distribuição e aplicação de recursos públicos”. No caso específico de pagamentos devidos pelo setor público, a postergação ou o parcelamento sucessivo de dívidas judiciais gera insegurança jurídica e pode acarretar ônus desproporcionais ao credor, sobretudo quando este se vê obrigado a arcar com tributos sobre receitas ainda não auferidas. Assim, tal distorção afeta diretamente a capacidade contributiva e demonstra a necessidade de regras claras que impeçam que o próprio Estado, como

impõe ao pagador de tributos, seu credor, o dever de pagar tributo incidente sobre valor ainda não percebido financeiramente, evidenciando um desequilíbrio que afronta não apenas a capacidade contributiva, mas também os fundamentos da legitimidade fiscal.

Dessa forma, tanto o regime de competência quanto o regime de caixa, quando não vinculados ao efetivo recebimento financeiro decorrente do fato gerador, mostram-se inadequados como critérios de exigibilidade do crédito tributário. Essa desconexão enseja conflito com o direito fundamental de vedação ao confisco, violando o princípio da capacidade contributiva e comprometendo a isonomia tributária, pois impede que a carga fiscal seja efetivamente proporcional à realidade econômico-financeira do pagador de tributos.

5.3 Propostas de Redesenho Institucional

Considerando que, tanto no regime de competência quanto no regime de caixa, a exigência do tributo independentemente do efetivo recebimento financeiro fere o princípio da capacidade contributiva, e tendo em vista que pesquisa do SEBRAE (2020b, p. 69-73) indicou que 82% das empresas optantes pelo Simples Nacional julgam necessária a melhoria desse regime — em especial no sentido de suavizar o aumento da carga tributária conforme o crescimento da empresa —, mostra-se oportuno o debate acerca de eventuais aprimoramentos no regime diferenciado e favorecido para microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP). Tal debate torna-se ainda mais relevante diante da promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, e da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que dispõem sobre a reforma tributária.

A reformulação desse regime deve assegurar que a simplificação das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, prevista nos artigos 170, IX, e 179 da Constituição de 1988, seja efetivamente mantida. Além disso, é essencial garantir a observância dos princípios constitucionais tributários, especialmente a vedação ao confisco (art. 150, IV), a capacidade contributiva (art. 145, §1º) e a isonomia tributária (art. 150, II), assegurando que a carga tributária seja proporcional à realidade econômica dos pagadores de tributos.

A adequação do Simples Nacional às inovações decorrentes da reforma tributária deve, portanto, ser pautada pela preservação da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e do direito de propriedade (art. 5º, XXII), promovendo um ambiente fiscal mais justo e equilibrado para

devedor, imponha ao contribuinte um desequilíbrio fiscal contrário aos princípios de legitimidade e justiça tributária.

os pequenos negócios, sem pôr em risco sua sustentabilidade e competitividade. Dessa forma, cumpre-se a finalidade teleológica inicialmente pretendida pelo poder constituinte originário.

As discussões em torno da reforma revelam, de forma concreta, como diferentes grupos de interesse competem para influenciar a formulação da legislação fiscal. Exemplo notório ocorreu quando a Confederação das Associações Comerciais e Empresariais do Brasil (CACB) protestou por não ter sido convidada¹⁷³ a participar das reuniões da Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) do Senado, destacando sua atuação histórica na criação do Simples Nacional e a necessidade de ser ouvida nas deliberações. Em audiências públicas, outros representantes também expressaram preocupação quanto à perda de competitividade do regime simplificado, caso não sejam incluídas salvaguardas específicas para micro e pequenos negócios¹⁷⁴.

Corroborando essa preocupação, estudo do Observatório Brasileiro do Sistema Tributário¹⁷⁵ apontou que as discussões nas Casas Legislativas foram majoritariamente lideradas por grupos empresariais com maior poder de barganha, o que reforça a tese de Olson (2002) sobre a capacidade desses grupos de moldar o resultado final das reformas. Paralelamente, enquanto diversos setores econômicos conquistaram a criação de regimes tributários diferenciados — chegando-se à previsão de onze regimes especiais¹⁷⁶ —, não se vislumbrou, inicialmente, um tratamento específico equivalente para os pequenos empreendimentos. Tal ausência levanta o risco de perda de competitividade das MPes, caso não sejam instituídos mecanismos de compensação adequados¹⁷⁷. Soma-se a isso a preocupação manifestada por setores de infraestrutura, que alertaram para o possível aumento no custo de serviços básicos¹⁷⁸, o que impactaria diretamente o orçamento e a estrutura produtiva das micro e pequenas empresas.

¹⁷³ **CCJ do Senado precisa ouvir as pequenas empresas na Reforma Tributária.** Confederação das Associações Comerciais e Empresariais do Brasil (CACB), 2024. Disponível em: <https://cacb.org.br/ccj-do-senado-precisa-ouvir-as-pequenas-empresas-na-reforma-tributaria/>. Acesso em: 20 jan. 2025.

¹⁷⁴ **Debatedores alertam que reforma tributária pode prejudicar competitividade das PMEs.** Senado Notícias, 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/11/19/debatedores-alertam-que-reforma-tributaria-pode-prejudicar-competitividade-das-pmes>. Acesso em: 20 jan. 2025.

¹⁷⁵ **Observatório: primeiro estudo analisa participação da sociedade civil em audiências públicas sobre a reforma tributária.** Observatório Brasileiro do Sistema Tributário, 2024. Disponível em: <https://observabr.org.br/observatorio-primeiro-estudo-analisa-participacao-da-sociedade-civil-em-audiencias-publicas-sobre-a-reforma-tributaria/>. Acesso em: 20 jan. 2025.

¹⁷⁶ **Reforma tributária estabelece 11 regimes específicos para setores da economia.** Senado Notícias, 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/18/reforma-tributaria-estabelece-11-regimes-especificos-para-setores-da-economia>. Acesso em: 20 jan. 2025.

¹⁷⁷ **Reforma tributária teve influência majoritária de empresários, diz estudo.** ICL Notícias, 2024. Disponível em: <https://iclnoticias.com.br/economia/reforma-tributaria-teve-influencia-majoritaria-de-empresarios-diz-estudo/>. Acesso em: 20 jan. 2025.

¹⁷⁸ **Setores da infraestrutura preveem contas mais caras com reforma tributária.** Senado Notícias, 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/11/21/setores-da-infraestrutura-preveem-contas-mais-caras-com-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 jan. 2025.

Nesse contexto, a perspectiva de Olson (2002)¹⁷⁹ sobre a dinâmica entre grupos de interesses especiais¹⁸⁰ e grupos latentes¹⁸¹ contribui para entender como as MEs e EPPs podem

¹⁷⁹ Conforme ensina Iório (2019, p. 20), na perspectiva destrutiva, Olson refuta a noção de que os indivíduos se associam a coletividades simplesmente para ampliar as chances de sucesso organizacional e, conseqüentemente, beneficiar seus membros. Segundo ele, essa explicação é falaciosa, pois trata o grupo como se fosse um único indivíduo racionalmente decidindo sobre a alocação de seus recursos, desconsiderando os interesses individuais e as diferentes motivações que permeiam a participação coletiva. Já na abordagem construtiva, Olson argumenta que a manutenção dos indivíduos em organizações coletivas voltadas à provisão de bens públicos não ocorre apenas pelo benefício coletivo gerado, mas sim em razão da existência de incentivos seletivos ou específicos. Esses incentivos, que justificam as contribuições individuais, podem envolver desde o acesso a informações privilegiadas até o senso de pertencimento ao grupo ou a garantia de que a organização coletiva não adote práticas prejudiciais ao indivíduo.

¹⁸⁰ O conceito de grupos de interesses especiais ou específicos (special interests) contrasta com a ideia de grupos que representam um bem comum mais amplo. Esses grupos são caracterizados por seu pequeno tamanho e foco, interesses bem definidos e alta capacidade de organização, o que lhes permite exercer uma influência política desproporcional em relação ao seu tamanho. Conforme Olson (2002, p. 144), "often a relatively small group or industry will win a tariff, or a tax loophole, at the expense of millions of consumers or taxpayers in spite of the ostensible rule of the majority". Além disso, a estrutura dessas organizações favorece a ação coordenada, uma vez que "when a large firm is interested in legislation or administrative regulations of unique importance to itself, there is little doubt that it will act in its interest" (OLSON, 2002, p. 144). Schattschneider, citado por Olson (2002, p. 145), reforça essa ideia ao afirmar que "pressure politics is essentially the politics of small groups". A capacidade de organização desses grupos permite que tenham uma presença marcante na política, diferentemente dos grandes grupos latentes. Olson (2002, p. 144) observa que "the political advantages of the small groups of large units-the business interests-may account for some of the concern about 'special interests'". Assim, esses grupos conseguem obter vantagens específicas, como benefícios tributários ou regulações favoráveis, enquanto interesses mais amplos e difusos permanecem sub-representados. Key, citado por Olson (2002, p. 142), destaca a disparidade de poder entre grupos organizados e a sociedade como um todo: "a comparatively small minority exercises enormous power".

Exemplos de grupos de interesses especiais incluem associações comerciais e setores industriais específicos, conforme apontado por Olson (2002, p. 144): "the main type of organization representing the business interests is the trade association, and it is not difficult to show how small and 'special' the interests the trade associations represent are". Apesar da retórica política que contrapõe "interesses especiais" e "o povo", Olson (2002, p. 144) observa que essa distinção reflete uma realidade política mais ampla: "the organized and active interest of small groups tend to triumph over the unorganized and unprotected interests of larger groups".

¹⁸¹ O conceito de grupos latentes é central na análise de Mancur Olson sobre a ação coletiva, contrastando com a visão tradicional de que grupos com interesses comuns se organizam espontaneamente para defendê-los. Esses grupos são caracterizados por sua grandeza e dispersão, tornando difícil sua organização e mobilização. Olson (2002, p. 51) explica que "large groups are thus called 'latent' groups because they have a latent power or capacity for action, but that potential power can be realized or 'mobilized' only with the aid of 'selective incentives'".

Além disso, membros de um grupo latente tendem a não ter incentivos individuais para agir coletivamente, pois sua participação não afeta significativamente o resultado final e eles podem usufruir dos benefícios da ação coletiva sem contribuir. Olson (2002, p. 106) ilustra essa lógica ao afirmar que "the rational thing for a member of the bourgeoisie to do is to ignore his class interests and to spend his energies on his personal interests". Em um grupo latente, "there is no incentive for any individual in a latent group to join such an association" (OLSON, 2002, p. 58), o que contribui para sua inatividade mesmo quando há um consenso sobre seus interesses (OLSON, 2002, p. 59-60).

Para superar essa dificuldade, esses grupos precisam de incentivos seletivos, que são benefícios concedidos apenas a aqueles que participam ativamente da organização. Olson (2002, p. 51) destaca que "only a separate and 'selective' incentive will stimulate a rational individual in a latent group to act in a group-oriented way". Esses incentivos podem ser coercitivos ou positivos, como benefícios exclusivos oferecidos aos membros (OLSON, 2002, p. 51).

A dificuldade de organização dos grupos latentes os impede de exercer influência política, como exemplificado por Olson (2002, p. 165): "the unorganized groups, the groups that have no lobbies and exert no pressure, are among the largest groups in the nation, and they have some of the most vital common interests".

Entre os exemplos de grupos latentes citados por Olson estão os consumidores, trabalhadores de colarinho branco, trabalhadores agrícolas migrantes e contribuintes, que, apesar de compartilharem interesses comuns, são, em grande parte, desorganizados e sem lobbies eficazes. Dessa forma, o conceito de grupo latente explica por

enfrentar desafios organizacionais e políticos ao pleitear melhorias no Simples Nacional, como pode ser constatado no transcorrer da edificação da reforma tributária e para o aprimoramento do Simples Nacional, com base nos resultados da pesquisa e nas análises realizadas, propõem-se as seguintes medidas:

1. Adoção do regime de caixa como regra para exigibilidade do crédito tributário. Essa mudança garantiria maior aderência e efetividade à capacidade contributiva dos optantes, evitando a tributação sobre receitas ainda não recebidas e reduzindo os riscos de inadimplência tributária. Além disso, a adoção do regime de caixa possibilitaria maior previsibilidade financeira para os contribuintes e melhoria na qualidade da receita pública, ao reduzir as distorções causadas pelo descasamento entre faturamento e efetivo recebimento;

2. Adoção de mecanismos para suavizar os efeitos da saída de microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) do Simples Nacional, garantindo uma transição gradual para o regime de tributação do Lucro Presumido ou do Lucro Real. Atualmente, a mudança abrupta de regime tributário pode gerar um aumento expressivo na carga tributária, impactando diretamente a continuidade do negócio e na oferta de postos de trabalho. Para mitigar esses efeitos, sugere-se a criação de uma fase de transição tributária, na qual a empresa possa se ajustar gradativamente às novas alíquotas e obrigações acessórias, evitando impactos financeiros severos, bem como redução dos postos de trabalho e emprego;

3. Implementação obrigatória da Análise de Impacto Tributário (AIT)¹⁸² como requisito prévio à formulação de normas fiscais, visando neutralizar a assimetria informacional¹⁸³. Essa iniciativa deve incluir a realização de audiências públicas, com participação obrigatória dos pagadores de tributos diretamente afetados e da sociedade, de modo a assegurar maior transparência e engajamento no processo legislativo e de

que grandes segmentos da sociedade frequentemente falham em influenciar políticas públicas e como os incentivos seletivos podem ser um fator determinante na organização desses grupos.

¹⁸² A Análise de Impacto Tributário proposta inspira-se no modelo já consolidado de Análise de Impacto Regulatório (AIR), que tem como objetivo avaliar previamente as consequências das alternativas regulatórias disponíveis para assegurar eficiência e transparência na regulação econômica. Para mais detalhes sobre a aplicação da AIR às normas tributárias, ver SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. *Tributação e regulação econômica: contribuições para um modelo de Análise de Impacto Regulatório das normas tributárias indutoras*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 281, n. 2, maio/ago. 2022, p. 175-206. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v281.2022.86056>. Acesso em: 13 abr. 2025.

¹⁸³ Para North (2018, p. 181), os custos de transação sofrem aumento “porque a informação é cara e detida de forma assimétrica pelas partes na troca e também por que qualquer forma pela qual os atores desenvolvam instituições para estruturar a interação humana resulta em algum grau de imperfeição dos mercados”. North (2018) destaca, ainda, que qualquer forma pela qual os atores fomentem instituições para estruturar a integração humana redundante em algum grau de deficiência dos mercados, sendo que os custos de transação consistem nos custos de mensurar os atributos valorativos daquilo que é objeto de troca, bem como nos custos de garantir direitos e de fiscalizar e fazer cumprir acordos.

regulamentação. Além disso, a AIT deve orientar-se pelos princípios da capacidade contributiva, da justiça fiscal e da simplificação das obrigações administrativas e tributárias, promovendo um ambiente mais estável, previsível e favorável à valorização do trabalho e à livre iniciativa;

5. Tornar mais evidente os efeitos tributários decorrentes da saída do Simples Nacional, garantindo que os empreendedores tenham acesso a informações claras e detalhadas sobre as mudanças fiscais que ocorrerão ao ultrapassar os limites de faturamento ou perder a elegibilidade ao regime. Isso pode ser feito por meio de ferramentas digitais interativas, simuladores tributários e campanhas de esclarecimento, permitindo que os empresários compreendam e planejem melhor a transição e adotem estratégias para minimizar impactos negativos.

5. Fomento a pesquisas voltadas para microempresas e empresas de pequeno porte, utilizando a Análise Econômica do Direito (AED) como ferramenta para avaliar a eficiência tributária¹⁸⁴. Esse estudo deve contar com a participação de instituições como o SEBRAE, universidades e entidades da sociedade civil, permitindo um monitoramento social contínuo dos impactos tributários. Além disso, a pesquisa deve analisar variáveis como os efeitos da tributação sobre a Curva de Laffer, buscando ajustes nas alíquotas, faixas de faturamento e ampliação das atividades econômicas que podem aderir ao Simples Nacional. O objetivo central é garantir um equilíbrio entre arrecadação e sustentabilidade das empresas, evitando que aumentos excessivos na carga fiscal desestimulem a atividade econômica e reduzam a inclusão social por meio do trabalho e do emprego.

Essas propostas visam tornar o Simples Nacional mais eficiente, justo e equilibrado, assegurando que o regime respeite a capacidade contributiva e busque cumprir sua função de estímulo ao empreendedorismo, sem comprometer a viabilidade financeira das micro e pequenas empresas e melhorando a qualidade da receita pública.

¹⁸⁴ Oliveira e Oliveira Junior (2024, p. 132) ensinam que “a intervenção estatal na economia deve ser fundamentada em evidências empíricas que justifiquem a necessidade e a adequação da regulação proposta, sob pena de inadequadamente representar afronta ao direito fundamental da liberdade econômica”, o que justifica uma análise empírica dos impactos da regulamentação tributária, haja vista a natureza de elemento de ineficiência de mercado.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação é indispensável para a manutenção do Estado e a garantia do bem-estar social, pois os recursos arrecadados possibilitam investimentos em áreas como educação, saúde e infraestrutura. Entretanto, o exercício desse poder de cobrar impostos encontra limites constitucionais que visam proteger os pagadores de tributos de eventuais abusos fiscais.

Entre esses limites, destacam-se os princípios da legalidade, anterioridade, igualdade, capacidade contributiva e a vedação ao confisco. Cada um deles desempenha um papel relevante na promoção de justiça fiscal e previsibilidade, assegurando que o poder de tributar não seja exercido de forma arbitrária e que os direitos fundamentais dos indivíduos sejam respeitados.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) reforça a importância de compatibilizar a tributação com os direitos fundamentais, demonstrando que, para além da arrecadação de recursos, é preciso garantir equilíbrio entre o interesse público e as liberdades individuais. O STF já reconheceu que a carga tributária não pode ser tão excessiva a ponto de inviabilizar atividades econômicas ou colocar em risco o direito de propriedade, o que configuraria um efeito confiscatório.

Além disso, a Corte vem decidindo que tratados internacionais de direitos humanos podem constituir parâmetros para limitar o poder de tributar, fortalecendo a proteção da capacidade contributiva como direito fundamental e aproximando o Brasil dos padrões adotados na comunidade internacional.

Um dos pilares do sistema tributário brasileiro é o Princípio da Capacidade Contributiva, inscrito no art. 145, §1º, da Constituição da República de 1988. Esse dispositivo estabelece que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, garantindo maior justiça e equidade na partilha dos ônus fiscais.

Ao adotar essa diretriz, a Constituição busca assegurar que a tributação reflita o princípio da igualdade, de modo a evitar distorções que possam sobrecarregar, de forma desproporcional, determinados grupos de pagadores de tributos. Assim, o respeito à capacidade contributiva transcende a mera arrecadação, inserindo-se no âmbito dos direitos fundamentais, pois sua observância protege tanto a propriedade quanto a dignidade da pessoa humana.

Vale ressaltar que, além de estar expressamente previsto na Constituição, o princípio da capacidade contributiva pode ser entendido como um direito fundamental tributário, por ser um desdobramento direto do princípio da justiça fiscal. A interpretação sistemática do texto constitucional permite identificar a relação desse princípio com valores como a dignidade da

pessoa humana (art. 1º, III), o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e a isonomia tributária (art. 150, II).

Outra função relevante da capacidade contributiva é servir como critério de controle da constitucionalidade de normas tributárias. Esse princípio é amplamente utilizado pelo Supremo Tribunal Federal na análise da razoabilidade da carga fiscal imposta aos pagadores de tributos, garantindo que o Estado não exija tributos em patamar incompatível com a saúde financeira de quem empreende.

Em síntese, a capacidade contributiva vai além do objetivo meramente arrecadatório. Ela se converte em parâmetro de construção de um sistema tributário mais justo e coerente com os preceitos fundamentais do Estado Democrático de Direito. O respeito a essa premissa é essencial para coibir excessos na tributação, promover a livre iniciativa e reforçar a segurança jurídica no ordenamento tributário brasileiro.

Dentro desse contexto, o regime do Simples Nacional procura aplicar o princípio da capacidade contributiva por meio da progressividade das alíquotas, as quais variam de acordo com a receita bruta anual das empresas. O propósito desse modelo é evitar que pequenos aumentos no faturamento gerem saltos bruscos na carga tributária, garantindo maior justiça fiscal e previsibilidade para quem empreende.

Todavia, embora as alíquotas sejam gradativamente progressivas, isso não impede que determinados pagadores de tributos enfrentem cargas tributárias excessivas, sobretudo em momentos de dificuldades financeiras. Muitos empreendedores relatam sentir que, mesmo no âmbito desse regime diferenciado, os valores devidos ainda são elevados e comprometem a sustentabilidade de seus negócios.

Essa percepção encontra respaldo em um levantamento realizado pelo SEBRAE, no qual 82% dos empresários entrevistados concordaram que o sistema precisa de aprimoramentos para suavizar o aumento de tributos à medida que a empresa cresce. A inadimplência tributária, motivada por fatores como percepção de carga excessiva (25%), baixo faturamento (20%) e falta de caixa (14%), reforça o desalinhamento entre a estrutura do Simples Nacional e a real capacidade financeira dos pagadores de tributos.

Além disso, é preciso considerar a forma de reconhecimento das receitas. O regime de competência determina que os tributos sejam calculados no momento em que a venda é realizada, independentemente de o valor ter sido efetivamente recebido. Já o regime de caixa permite que a tributação seja cobrada quando o pagamento ocorre, alinhando melhor a obrigação tributária à capacidade financeira do pagador de tributos.

Embora o Simples Nacional tenha surgido com a intenção de simplificar as obrigações tributárias, sua estrutura ainda apresenta entraves que dificultam a plena concretização da capacidade contributiva e da justiça fiscal. Se a empresa trabalha com prazos extensos de pagamento ou enfrenta inadimplência elevada – incluindo a inadimplência do próprio Poder Público, paga por meio de precatórios –, pode sofrer a incidência de tributos sobre valores que sequer chegaram ao seu caixa.

Diante disso, para harmonizar o regime com os princípios constitucionais que regem a tributação, mostra-se indispensável aprimorar as regras de reconhecimento de receita. Uma maior flexibilidade na adoção do regime de caixa, bem como a possibilidade de ajustes periódicos conforme a situação financeira da empresa, tenderiam a amenizar os impactos da tributação antecipada, promovendo um ambiente mais justo e equilibrado para pequenos negócios.

Com base nessa análise, conclui-se que, embora o Simples Nacional represente um avanço no que se refere à simplificação do cumprimento de obrigações fiscais, sua efetividade na realização do princípio da capacidade contributiva se vê comprometida por diversas distorções. A hipótese central desta pesquisa – de que a sistemática do Simples Nacional estaria em choque com a efetivação plena do princípio da capacidade contributiva – mostrou-se verídica.

O estudo ainda evidenciou que, em sua aplicação prática, o regime mantém elevada complexidade e custos de transação, não resguardando integralmente o chamado “mínimo existencial”. Em alguns casos, chega-se a registrar efeitos confiscatórios, principalmente porque a capacidade financeira do pagador de tributos fica prejudicada se há inadimplência de seus clientes.

Considerando-se o atual contexto de regulamentação da reforma tributária, revela-se oportuno discutir, de maneira aprofundada, possíveis aprimoramentos no regime diferenciado aplicável às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP). Tal necessidade é reforçada por pesquisas do SEBRAE, as quais indicam que os próprios optantes do Simples Nacional manifestam interesse e expectativa em relação a melhorias no sistema vigente.

Nesse contexto, a perspectiva de Olson (2002), sobre a dinâmica entre grupos de interesses especiais e grupos latentes, ajuda a compreender como MEs e EPPs podem enfrentar desafios organizacionais e políticos ao pleitear melhorias no Simples Nacional, especialmente no processo de reforma tributária em curso. Diante dos resultados da pesquisa e das análises realizadas, propõem-se as seguintes medidas para garantir o respeito à capacidade contributiva e aprimorar o regime:

A adoção do regime de caixa como regra para a exigibilidade do crédito tributário surge como primeira medida para reforçar a aderência e efetividade da capacidade contributiva dos optantes, pois evita a tributação sobre receitas ainda não recebidas. Além de reduzir riscos de inadimplência tributária, essa proposta confere maior previsibilidade financeira aos pagadores de tributos e melhora a qualidade da receita pública, uma vez que mitiga distorções decorrentes do descasamento entre faturamento e efetivo recebimento.

Em segundo lugar, institui-se a necessidade de mecanismos para suavizar os efeitos da saída de microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) do Simples Nacional. Esse cuidado assegura uma transição gradual para o regime de tributação do Lucro Presumido ou do Lucro Real, evitando assim um aumento abrupto da carga tributária, fator que pode ameaçar a continuidade do negócio e a manutenção de postos de trabalho. Nesse processo, propõe-se criar uma fase de transição tributária, de modo que as alíquotas e obrigações acessórias sejam introduzidas de maneira progressiva.

Outra medida importante é a implementação obrigatória da Análise de Impacto Tributário (AIT) como requisito prévio à formulação de normas fiscais. Esse procedimento visa combater a assimetria informacional por meio de audiências públicas com a participação dos pagadores de tributos diretamente afetados, além de se guiar pelos princípios da capacidade contributiva, justiça fiscal e simplificação. Com isso, promove-se um ambiente mais estável, previsível e condizente com a valorização do trabalho e a livre iniciativa.

Busca-se também ampliar a transparência sobre os efeitos tributários decorrentes da saída do Simples Nacional, disponibilizando informações claras e detalhadas àqueles que ultrapassam os limites de faturamento ou perdem a elegibilidade ao regime. Ferramentas digitais interativas, simuladores tributários e campanhas de esclarecimento podem ser úteis para que os empresários planejem a transição de forma mais consciente e se previnam de impactos negativos.

Por fim, o fomento a pesquisas voltadas a ME e EPP, com base na Análise Econômica do Direito (AED), constitui uma iniciativa essencial para avaliar a eficiência tributária de maneira sistemática. A participação de instituições como o SEBRAE, universidades e entidades da sociedade civil permitiria um monitoramento contínuo dos impactos dos tributos, incluindo estudos sobre a Curva de Laffer, faixas de faturamento e alíquotas aplicáveis. Ao buscar o equilíbrio entre arrecadação e sustentabilidade das empresas, procura-se evitar aumentos excessivos na carga fiscal que desencorajem a atividade econômica e prejudiquem a inclusão social por meio do emprego.

Essas propostas visam tornar o Simples Nacional mais eficiente, justo e equilibrado, assegurando que o regime respeite a capacidade contributiva e cumpra sua função de estímulo ao empreendedorismo, sem comprometer a viabilidade financeira das micro e pequenas empresas. Ao mesmo tempo, contribuem para melhorar a qualidade da receita pública, reforçando a segurança jurídica e promovendo um ambiente econômico favorável à livre iniciativa.

A reformulação desse regime precisa, portanto, não apenas garantir a efetiva simplificação das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, conforme previsto nos artigos 170, IX, e 179 da Constituição, mas também observar estritamente os princípios constitucionais tributários, sobretudo a vedação ao confisco (art. 150, IV), a capacidade contributiva (art. 145, §1º) e a isonomia tributária (art. 150, II).

Ao conciliar esses valores, o sistema tributário brasileiro pode evoluir para um modelo mais justo, equilibrado e eficaz, sustentado pela dignidade da pessoa humana e pela promoção da livre iniciativa, garantindo que a exigibilidade dos tributos ocorra em conformidade com a real capacidade contributiva de cada pagador de tributos.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto R. Não é (o) Simples! **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, Instituto Brasileiro de Economia, v. 73, n.1, p. 22-26, p. 28-36, jan. 2019. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rce/article/view/79202>. Acesso em: 20 jan. 2025.
- AFONSO, José Roberto R.; ABREU, Thiago Felipe R.; ANGELIS, Ângelo de; MONTEIRO, Bernardo Motta. Nada simples! **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, Instituto Brasileiro de Economia, v. 74, n. 11, p. 28-36, nov. 2020. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rce/article/view/83618>. Acesso em: 20 jan. 2025.
- ÁFRICA DO SUL. **Constitution of the Republic of South Africa, 1996**. Pretoria: Government of South Africa, 1996. Disponível em: <https://www.gov.za/documents/constitution/constitution-republic-south-africa-1996-chapter-1-founding-provisions-04-feb>. Acesso em: 27 out. 2024.
- ALEMANHA. **Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland** [Lei Fundamental para a República Federal da Alemanha]. Bonn: 1949. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/gg/art_3.html. Acesso em: 27 out. 2024.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. alemã. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALVARENGA, Lúcia Barros Freitas de. **Direitos humanos, dignidade e erradicação da pobreza: uma dimensão hermenêutica para a realização constitucional**. Brasília: Brasília Jurídica, 1998.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10520**: informação e documentação: citações em documentos: apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2002.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724**: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2011.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro: ABNT, 2018.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6024**: informação e documentação: numeração progressiva das seções de um documento: apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2012a.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6027**: informação e documentação: sumário: apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2012b.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6028**: informação e documentação: resumo: apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Noções de direito tributário**. São Paulo: RT, 1964.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2019.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. E-book: ISBN 9788547230869.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BLUM, Walter J.; KALVEN Jr., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, p. 417-520, 1952. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/journal_articles. Acesso em: 18 jan. 2025.

BORGES, Antônio de Moura; SOUZA, Patrícia Verônica Nunes Carvalho Sobral de. A eficácia dos direitos fundamentais à luz do constitucionalismo. **Revista de Direito, Mercado e Desenvolvimento (RVMD)**, Brasília, v. 13, n. 2, p. 48-73, jul./dez. 2019.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Coordenadores: Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, Paulo Gustavo Gonet Branco. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Anais da 5ª Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas**: Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças (1987). Diário da Assembleia Nacional Constituinte. Senado Federal, 1987. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/comissoes-e-subcomissoes/comissao5/subcomissao5b. Acesso em: 20 jan. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n.º 130/2021**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2068426&filename=PLP%20130/2021. Acesso em: 2 ago. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n.º 34/2020**. Altera dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, entre outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1884158&filename=Avulso+-PLP+34%2F2020. Acesso em: 2 ago. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n.º 69/2023**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2246234&filename=PLP%2069/2023. Acesso em: 2 ago. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n.º 74/2022**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e estabelece normas gerais de participação dos Estados no produto da arrecadação do tributo de competência Federal da União, em decorrência de renúncia fiscal na arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na forma monofásica incidente sobre combustíveis, nos termos autorizados na lei complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2324190>. Acesso em: 2 ago. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 125, de 2024**. Eleva o limite de receita bruta anual do Microempreendedor Individual (MEI) e o número de empregados que poderá ser contratado por um MEI. Autora: Deputada Helena Lima. Brasília, DF, 18 jul. 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2450021>. Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. Comissão Nacional de Classificação – CONCLA. **Resolução nº 1, de 4 de setembro de 2006**. Divulga a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE 2.0. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 4 set. 2006. Disponível em: <https://concla.ibge.gov.br/images/concla/documentacao/ResConcla1-2006.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Comitê Gestor do Simples Nacional. **Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018**. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 24 maio 2018, p. 20. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=92278&visao=compilado>. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. **Decreto Legislativo n.º 27, de 26 de maio de 1992**. Aprova o texto do Pacto de San José da Costa Rica, cumprindo o requisito constitucional para a ratificação de tratados internacionais. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 maio 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-legislativo/dlg1992-27.htm. Acesso em: 28 ago. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. **Súmula CARF nº 59**. Aprova a divulgação das súmulas aprovadas e consolidadas com os acórdãos paradigmas e súmulas vinculantes. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 23 dez. 2010, p. 87-90. Retificada no *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 12 jan. 2011, p. 44. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf#:~:text=S%C3%BAmula%20CARF%20n%C2%BA%2059%3A%20A,exibidos%20durante%20o%20procedimento%20fiscal>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão nº 9101-003.644, 1ª Turma, Sessão de 03 jul. 2018**. Recurso Especial do Procurador, Processo nº 10945.000324/2011-01. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: EBS Empresa Brasil de Serviços Industriais Ltda. Relator: Luís Flávio Neto. Publicado em: *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 13 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 77**. Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10 de dezembro de 2012. A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 8 jun. 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 76**. Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10 de dezembro de 2012. Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 8 jun. 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 81**. Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10 de dezembro de 2012. É vedada a aplicação retroativa de lei que admite atividade anteriormente impeditiva ao ingresso na sistemática do Simples. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 8 jun. 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/boletim-de-servicos-carf/portarias-do-mf-de-interesse-do-carf-2018/portarias-mf-277-sumulas-efeito-vinculantes.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Comunicado Técnico Geral CTG 1000, de 5 de setembro de 2013**. Dispõe sobre a adoção plena da NBC TG 1000. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 5 set. 2013. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/CTG1000. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Interpretação Técnica Geral ITG 1000, de 26 de dezembro de 2022**. Aprova a ITG 1000 - Normas aplicáveis e modelos de plano de contas e demonstrações contábeis para microentidade e pequena empresa. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 26 dez. 2022. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2022/ITG1000. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Interpretação Técnica Geral ITG 2000, de 22 de março de 2011**. Aprova a ITG 2000 - Escrituração Contábil. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 22 mar. 2011. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001330&arquivo=Res_1330.doc. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 1002, de 18 de novembro de 2021**. Aprova a NBC TG 1002, que dispõe sobre a contabilidade para microentidades. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 9 dez. 2021. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2021/NBCTG1002. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.418, de 5 de dezembro de 2012.** Aprova a ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2012. Disponível em: https://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao_cfc_1418_2012.htm. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891.** Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934.** Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946.** Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Brasília, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824.** Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Decreto de 21 de maio de 1821.** Prohibe tomar-se a qualquer, cousa alguma contra a sua vontade, e sem indemnisação. Coleção de Leis do Império do Brasil, Rio de Janeiro, 1821. v. 1, pt. II, p. 87. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/sn/antioresa1824/decreto-39586-21-maio-1821-570012-publicacaooriginal-93196-pe.html>. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1991.** Aprova os textos do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos e do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, ambos aprovados, junto com o Protocolo Facultativo relativo a esse último pacto, na XXI Sessão (1966) da Assembleia-Geral das Nações Unidas. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 13 dez. 1991. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1991/decretolegislativo-226-12-dezembro-1991-358251-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 13 jan. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992.** Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 9 nov. 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em: 28 ago. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992.** Promulga o Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, adotado pela XXI Sessão da Assembleia-Geral das Nações Unidas, em 19 de dezembro de 1966. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 7

jul. 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0591.htm. Acesso em: 13 jan. 2025.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Tributação e regulação econômica: contribuições para um modelo de Análise de Impacto Regulatório das normas tributárias indutoras. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 281, n. 2, maio/ago. 2022, p. 175-206. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v281.2022.86056>. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 6.038, de 7 de fevereiro de 2007**. Institui o Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 8 fev. 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6038.htm. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 99.570, de 9 de outubro de 1990**. Desvincula da Administração Pública Federal o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae), transformando-o em serviço social autônomo. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 10 out. 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D99570.htm. Acesso em: 20 jan. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Brasília, 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-1-17-outubro-1969-364989-norma-pl.html>. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp104.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Dá nova redação ao inciso I do parágrafo único do art. 174 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, e revoga a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, e dá outras providências. *Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 fev. 2005.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp118.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. *Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 dez. 2006.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. *Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 22 dez. 2008.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp128.htm. Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), o Código Tributário Nacional e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, para classificar combustíveis, gás natural, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo como bens e serviços essenciais. *Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 24 jun. 2022.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 jan. 2025.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 2 ago. 2024.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 11 jan. 2002.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 dez. 1976.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilado.htm. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984. Estabelece Normas Integrantes do Estatuto da Microempresa, Relativas ao Tratamento Diferenciado, Simplificado e Favorecido, nos Campos Administrativo, Tributário, Previdenciário, Trabalhista, Creditício e de Desenvolvimento Empresarial. *Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 28 nov. 1984.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7256.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração pública federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União:*

seção 1, Brasília, DF, 13 abr. 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8029.htm. Acesso em: 20 jan. 2025.

BRASIL. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 23 jan. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte – Simples. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 6 dez. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 765, de 02 de agosto de 2007**. Dispõe sobre a dispensa da retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) para empresas do Simples Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 03 ago. 2007. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta nº 444 - Cosit, de 18 de setembro de 2017**. Assunto: Simples Nacional. A apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, pelas Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional, dispensa a apresentação do Livro Caixa [...]. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 22 set. 2017, p. 33. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86419>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2021**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para permitir o enquadramento como Microempreendedor Individual (MEI) de pessoa com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 130.000,00, bem como para possibilitar que o MEI possa contratar até dois empregados. Autor: Senador Jayme Campos. Brasília, DF, 13 jul. 2021. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149107>. Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 24, de 2024**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para elevar a R\$ 120.000,00 o valor de receita bruta anual que permite o enquadramento como Microempreendedor Individual (MEI), bem como prever a correção anual do limite pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Autor: Senador Alan Rick. Brasília, DF, 2024. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/162676>. Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 261, de 2023**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para determinar a atualização monetária anual da receita bruta para fins de enquadramento do Microempreendedor Individual (MEI), da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Autor: Senador Mecias de Jesus. Brasília, DF, 14 dez. 2023. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/161622>. Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 425**. A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 15 mar. 2010. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 658576**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em: 27 nov. 2007. Publicado em: Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 19 dez. 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503640>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 679355-7**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em: 27 nov. 2007. Publicado em: Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 19 dez. 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=504158>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 236.976/MG**. Relator: Ministro Néri da Silveira. Julgado em: 17 ago. 1999. Publicado em: Diário da Justiça, Brasília, DF, 27 ago. 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=290906>. Acesso em: 2 jan. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário nº 216259 AgR/CE**. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 09 maio 2000. Publicação em 19 maio 2000. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1679171>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.417/DF** (Medida Cautelar). Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgado em: 07 mar. 1996. Publicado em: Diário da Justiça, Brasília, DF, 18 mai. 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347044>. Acesso em: 2 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939**. Relator: Ministro Sydney Sanches. Julgado em: 15 dez. 1993. Publicado em: Diário da Justiça, Brasília, DF, 18 mar. 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 2 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 24 out. 2002. Publicado em: Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 14 fev. 2003. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 948/GO**. Relator: Min. Francisco Rezek. Julgamento em 09 nov. 1995. Publicação em 17 mar. 2000. Tribunal Pleno. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1572111>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADI 2010 MC / DF – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento: 30 set. 1999. Publicação: 12 abr. 2002. *Diário da Justiça*, Brasília, v. 2064, n. 1, p. 51, 12 abr. 2002. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1764331>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1075/DF**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em: 17 jun. 1998. Publicado em: Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 24 nov. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Questão de Ordem na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2551**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em: 2 abr. 2003. Publicado em: Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 20 abr. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=504158>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RE 111954 / PR – Recurso Extraordinário**. Relator: Min. Oscar Corrêa. Julgamento: 1 jun. 1988. Publicação: 24 jun. 1988. *Diário da Justiça*, Brasília, v. 1507, n. 3, p. 16117, 24 jun. 1988. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, Brasília, v. 126, n. 1, p. 330. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=202742>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n.º 466343**. Relator: Ministro Cezar Peluso. Repercussão Geral – Mérito (Tema 60). Julgado em: 3 dez. 2008. Publicado em: Diário da Justiça, Brasília, DF, 5 jun. 2009. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>. Acesso em: 2 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n.º 234105**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em: 8 abr. 1999. Publicado em: Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 31 mar. 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 714.139/SC**. Relator: Min. Marco Aurélio. Redator do acórdão: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 18 dez. 2021. Publicado em: 15 mar. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BUCHANAN, James M. **The limits of liberty**: between anarchy and Leviathan. Indianapolis: Liberty Fund, 2000. (The Collected Works of James M. Buchanan; v. 7).

BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. **The Calculus of Consent**: Logical Foundations of Constitutional Democracy. Indianapolis: Liberty Fund, 1990.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. Atual. Rev. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021.

COASE, Ronald Harry. The nature of the firm. **Economica**, New Series, v. 4, n. 16, p. 386-405, nov. 1937. Publicado por Wiley em nome da The London School of Economics and Political Science e The Suntory and Toyota International Centres for Economics and Related Disciplines. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2626876>. Acesso em: 19 dez. 2024.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONFEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES COMERCIAIS E EMPRESARIAIS DO BRASIL. **CCJ do Senado precisa ouvir as pequenas empresas na Reforma Tributária**. Disponível em: <https://cacb.org.br/ccj-do-senado-precisa-ouvir-as-pequenas-empresas-na-reforma-tributaria/>. Acesso em: 20 jan. 2025.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Direitos humanos e cidadania**. São Paulo: Editora Moderna, 1999.

DEL VECCHIO, Giorgio. **História da filosofia do direito**. Tradução de João Baptista da Silva. Belo Horizonte: Ed. Líder, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações**. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1991.

DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. **Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency**. *The American Economic Review*, v. 61, n. 1, p. 8-27, mar. 1971. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1910538>. Acesso em: 1 dez. 2024.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

ESTADOS UNIDOS. **Constitution of the United States**, Amendment XIV, Section 1. Washington, DC: Government Printing Office, 1868. Disponível em: <https://www.archives.gov/milestone-documents/14th-amendment>. Acesso em: 27 out. 2024.

FRANÇA. **Constitution française de 1958**. Paris: Assemblée Nationale, 1958. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000571356?init=true&page=1&query=Constitution&searchField=ALL&tab_selection=all. Acesso em: 27 out. 2024.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. Tradução de Christiane de Brito. Revisão técnica de Luciane Reginato. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 35, n. 68, p. 261–290, 2014. DOI: 10.5007/2177-7055.2013v35n68p261. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p261>. Acesso em: 10 jan. 2025.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica Na Constituição De 1988**. 14. ed. Rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Trad. Antonio Zoratto Savicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE. **Normas de apresentação tabular**. 3. ed. Rio de Janeiro: IBGE, 1994.

ICL NOTÍCIAS. **Reforma tributária teve influência majoritária de empresários, diz estudo**. Disponível em: <https://iclnoticias.com.br/economia/reforma-tributaria-teve-influencia-majoritaria-de-empresarios-diz-estudo/>. Acesso em: 20 jan. 2025.

IÓRIO, Márcio. Teoria Jurídica da Regulação: entre Escolha Pública e Captura. **Revista de Direito Público (RDP)**, Edição Especial, p. 11-37, 2019. Disponível em: <https://orcid.org/0000-0001-9436-0987>. Acesso em: 09 out. 2021.

LAFFER, Arthur B. **The Laffer Curve: Past, Present, and Future**. Washington, DC: The Heritage Foundation, 2004. Disponível em: <https://www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm>. Acesso em: 13 nov. 2024.

LOBO, Rogério Leite. Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e o direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 239, p. 241–254, 2005. DOI: 10.12660/rda.v239.2005.43869. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/43869>. Acesso em: 28 jun. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 266 f. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Recife, 2009.

MACKAAY, Ejan; ROSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. 2. ed. Trad. Rachel Sztajn. São Paulo: Editora Atlas, 2020.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. revista e atual. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra; CASTILHO, Ricardo (orgs.). **Direito tributário e direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 1-17.

MENDES, Gilmar Ferreira; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. (Série IDP).

MENEGUIN, Fernando B.; BUGARIN, Maurício S. **Uma análise econômica para o problema dos precatórios**. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2008. (Textos para Discussão, 46).

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário**: estudo de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973.

NORTH, Douglass C. **Instituições, mudança institucional e desempenho**. Tradução de Alexandre Morales. São Paulo: Três Estrelas, 2018. Título original: Institutions, Institutional Change and Economic Performance. ISBN 978-85-68493-45-8.

OBSERVATÓRIO BRASILEIRO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO. **Observatório: primeiro estudo analisa participação da sociedade civil em audiências públicas sobre a reforma tributária**. Disponível em: <https://observabr.org.br/observatorio-primeiro-estudo-analisa-participacao-da-sociedade-civil-em-audiencias-publicas-sobre-a-reforma-tributaria/>. Acesso em: 20 jan. 2025.

OLIVEIRA, Amanda Flávio de; OLIVEIRA JUNIOR, Márcio de. Caso 6. Uber: ADPF 449, julgada em 08.05.2019, Supremo Tribunal Federal. p. 123–134. In: OLIVEIRA, Amanda Flávio de; RESENDE, Guilherme Mendes (org.). **Decisões judiciais e suas consequências econômicas e sociais**. São Paulo: Editora Singular, 2024.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva**: Conteúdo e Eficácia do Princípio. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

OLSON, Mancur. **The logic of collective action**: public goods and the theory of groups. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1965. 20th printing, 2002.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Carta das Nações Unidas (Carta de San Francisco)**. San Francisco, 1945. Disponível em: <https://brasil.un.org/sites/default/files/2022-05/Carta-ONU.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2024.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries. **OECD Tax Policy Studies**, n. 23. Paris:

OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264243507-en>. Acesso em: 13 abr. 2024.

PESSÔA, Leonel Cesarino; PESSÔA, Samuel (Org.). **Qualidade dos gastos tributários no Brasil** [recurso eletrônico]: o Simples Nacional. 2. ed. São Paulo: FGV Direito SP, 2022. 112 p. (Pesquisa Direito GV).

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Receita notifica 255 mil empresas do Simples Nacional que devem R\$ 11 bilhões**. Disponível em: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/noticias/NoticiaCompleta.aspx?id=fc90c439-4db3-4ab3-96c0-1fdda2d4d46e>. Acesso em: 24 jan. 2025.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ - RFD**, n. 15-18, 2007-2011. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/rfd.2010.1371>. Acesso em: 20 jun. 2024.

RODRIGUES, Horácio Wanderlei; GRUBBA, Leilane Serratine. **Pesquisa Jurídica Aplicada**. Florianópolis: Habitus, 2023.

SANCHES, Marcelo Elias. A Teoria da Imposição Tributária e a Teoria da Justiça. **Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, ano 6, n. 25, out./dez. 1998.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4.ed. Rev. Atual. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2006.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. 1. ed. 3. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SEBRAE. **Avaliação das MPE sobre o Simples Nacional**. Brasília, DF: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Unidade de Estratégia e Transformação, 2020b. Disponível em: https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2021/05/Pesquisa-Simples-2020_completa.pdf. Acesso em: 20 jan. 2025.

SEBRAE. **Os Impactos do Simples Nacional – 2020 (Infográfico)**. Brasília, DF: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, 2020a. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2021/05/simples-nacional-infografico.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2025.

SEBRAE. **Participação de Micro e Pequenas Empresas na Economia Nacional**. Brasília, DF: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Unidade de Estratégia e Transformação, 2024. Disponível em: https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2024/10/Relatorio-SEBRAE_PIB-MPE_Nacional.pdf. Acesso em: 20 jan. 2025.

SENADO NOTÍCIAS. **Debatedores alertam que reforma tributária pode prejudicar competitividade das PMEs.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/11/19/debatedores-alertam-que-reforma-tributaria-pode-prejudicar-competitividade-das-pmes>. Acesso em: 20 jan. 2025.

SENADO NOTÍCIAS. **Reforma tributária estabelece 11 regimes específicos para setores da economia.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/18/reforma-tributaria-estabelece-11-regimes-especificos-para-setores-da-economia>. Acesso em: 20 jan. 2025.

SENADO NOTÍCIAS. **Setores da infraestrutura preveem contas mais caras com reforma tributária.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/11/21/setores-da-infraestrutura-preveem-contas-mais-caras-com-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 jan. 2025.

SILVA, Beclaute Oliveira. **Tratados de direitos humanos supralegais e constitucionais:** uma abordagem analítico-normativa. *Revista de informação legislativa: RIL*, v. 53, n. 209, p. 73-86, jan./mar. 2016. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/53/209/ril_v53_n209_p73. Acesso em: 05 set. 2021.

SILVA, Jose Afonso da. A dignidade da pessoa humana com valor supremo da democracia. *Revista de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 212, p. 89-94, 1998. DOI: 10.12660/rda.v212.1998.47169. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/47169>. Acesso em: 26 ago. 2024.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 37ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

SILVA, Valclir Natalino da. Justiça Tributária e Segurança Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 40, jan. 1999.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações:** investigação sobre sua natureza e suas causas. Com a introdução de Edwin Cannan. Tradução de Luiz João Baraúna. Volume II. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Direitos fundamentais e direito comunitário:** por uma metódica de direitos fundamentais aplicada às normas comunitárias. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2000.

SOUSA, José Pedro Galvão de; CARVALHO, Jose Fraga Teixeira De. **Dicionário de política**. 1. ed. São Paulo: T. A. Queiroz, 1998.

SZTAJN, Rachel; ZYLBERSZTAJN, Décio. Direito & Economia. In: SZTAJN, Rachel; ZYLBERSZTAJN, Décio (org). **Direito & Economia:** Análise Econômica do Direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

WILLIAMSON, Oliver E. The economics of governance. **American Economic Review**, v. 95, n. 2, p. 1-18, May 2005.

WILLIAMSON, Oliver E. Transaction cost economics and organization theory. In: SMELSER, Neil J.; SWEDBERG, Richard (org.). **The handbook of economic sociology**. Princeton: Princeton University Press, 2000. p. 595-625.

WILLIAMSON, Oliver E. Transaction cost economics: the governance of contractual relations. **The Journal of Law, Economics, & Organization**, v. 10, n. 1, p. 173-202, 1994.

**ANEXO A – ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR NO 123, DE 14 DE DEZEMBRO
DE 2006**

(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-

Alíquotas do Simples Nacional - Comércio

(Vigência: 1º/1/2027 a 31/12/2028)

Para os anos-calendário 2027 e 2028

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	18,90%	378.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	15,33%	41,50%	34,00%	0,17%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	15,33%	41,50%	34,00%	0,17%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	15,33%	42,00%	33,50%	0,17%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	15,33%	42,00%	33,50%	0,17%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	15,33%	42,00%	33,50%	0,17%
6ª Faixa	13,58%	10,06%	34,02%	42,34%		

Alíquotas do Simples Nacional - Comércio

(Vigência: 1º/1/2029)

A partir do ano-calendário 2029

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Partilha do Simples Nacional - Comércio

(Vigência: 1º/1/2029 até 31/12/2029)

Para o ano-calendário 2029

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	30,60%	3,40%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	30,60%	3,40%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	30,15%	3,35%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	30,15%	3,35%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	30,15%	3,35%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	34,40%	42,10%		

(Vigência: 1º/1/2030 até 31/12/2030)

Para o ano-calendário 2030

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	27,20%	6,80%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	27,20%	6,80%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	26,80%	6,70%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	26,80%	6,70%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	26,80%	6,70%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	34,40%	42,10%		

(Vigência: 1º/1/2031 até 31/12/2031)

Para o ano-calendário 2031

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	23,80%	10,20%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	23,80%	10,20%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	23,45%	10,05%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	23,45%	10,05%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	23,45%	10,05%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	34,40%	42,10%		

(Vigência: 1º/1/2032 até 31/12/2032)

Para o ano-calendário 2032

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	20,40%	13,60%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	20,40%	13,60%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	20,10%	13,40%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	20,10%	13,40%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	20,10%	13,40%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	34,40%	42,10%		

(Vigência: 1º/1/2033)

A partir do ano-calendário 2033

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	15,50%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	34,40%	42,10%	

ANEXO B – ANEXO II DA LEI COMPLEMENTAR NO 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	IPI	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	-

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Indústria

(Vigência: 1º/1/2027 a 31/12/2028)

Para os anos-calendário 2027 e 2028

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	29,90%	720.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IPI	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	13,85%	37,50%	7,50%	32,00%	0,15%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	13,85%	37,50%	7,50%	32,00%	0,15%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	13,85%	37,50%	7,50%	32,00%	0,15%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	13,85%	37,50%	7,50%	32,00%	0,15%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	13,85%	37,50%	7,50%	32,00%	0,15%
6ª Faixa	8,53%	7,53%	25,22%	23,59%	35,13%		

Alíquotas do Simples Nacional - Indústria

(Vigência: 1º/1/2029)

A partir do ano-calendário 2029

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Partilha do Simples Nacional - Indústria

(Vigência: 1º/1/2029 até 31/12/2029)

Para o ano-calendário 2029

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IPI	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	28,80%	3,20%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	28,80%	3,20%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	28,80%	3,20%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	28,80%	3,20%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	28,80%	3,20%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	25,50%	23,50%	35,00%		

(Vigência: 1º/1/2030 até 31/12/2030)

Para o ano-calendário 2030

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IPI	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	25,60%	6,40%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	25,60%	6,40%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	25,60%	6,40%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	25,60%	6,40%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	25,60%	6,40%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	25,50%	23,50%	35,00%		

(Vigência: 1º/1/2031 até 31/12/2031)

Para o ano-calendário 2031

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IPI	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	22,40%	9,60%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	22,40%	9,60%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	22,40%	9,60%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	22,40%	9,60%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	22,40%	9,60%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	25,50%	23,50%	35,00%		

(Vigência: 1º/1/2032 até 31/12/2032)

Para o ano-calendário 2032

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IPI	ICMS	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	19,20%	12,80%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	19,20%	12,80%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	19,20%	12,80%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	19,20%	12,80%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	19,20%	12,80%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	25,50%	23,50%	35,00%		

(Vigência: 1º/1/2033)

A partir do ano-calendário 2033

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IPI	IBS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	32,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	32,00%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	32,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	14,00%	37,50%	7,50%	32,00%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	25,50%	23,50%	35,00%	

ANEXO C – ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR NO 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	–
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS (*)
1ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	14,05%	3,05%	43,40%	32,00%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50% (*)
6ª Faixa	35,00%	15,00%	16,03%	3,47%	30,50%	–

(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:

	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 14,92537%	(Alíquota efetiva – 5%) x 6,02%	(Alíquota efetiva – 5%) x 5,26%	(Alíquota efetiva – 5%) x 19,28%	(Alíquota efetiva – 5%) x 4,18%	(Alíquota efetiva – 5%) x 65,26%	Percentual de ISS fixo em 5%

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

(Vigência: 1º/1/2027 a 31/12/2028)

Para os anos-calendário 2027 e 2028

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	–
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	32,90%	648.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	4,00%	3,50%	15,43%	43,40%	33,50%	0,17%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	16,91%	43,40%	32,00%	0,19%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	16,42%	43,40%	32,50%	0,19%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	16,42%	43,40%	32,50%	0,19%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	15,43%	43,40%	33,50% (*)	0,17%
6ª Faixa	35,09%	15,04%	19,29%	30,58%		
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:						
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS

5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 14,93%	(Alíquota efetiva - 5%) x 6,02%	(Alíquota efetiva - 5%) x 5,26%	(Alíquota efetiva - 5%) x 23,20%	(Alíquota efetiva - 5%) x 65,26%	Percentual de ISS fixo em 5%	(Alíquota efetiva - 5%) x 0,26%
--	---------------------------------	---------------------------------	----------------------------------	----------------------------------	------------------------------	---------------------------------

Alíquotas do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

(Vigência: 1º/1/2029)

A partir do ano-calendário 2029

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	–
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

Partilha do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

(Vigência: 1º/1/2029 até 31/12/2029)

Para o ano-calendário 2029

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	30,15%	3,35%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	17,10%	43,40%	28,80%	3,20%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	29,25%	3,25%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	29,25%	3,25%

5ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	30,15% (*)	3,35%
6ª Faixa	35,00%	15,00%	19,50%	30,50%		
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:						
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 14,93%	(Alíquota efetiva - 5%) x 6,02%	(Alíquota efetiva - 5%) x 5,26%	(Alíquota efetiva - 5%) x 23,46%	(Alíquota efetiva - 5%) x 65,26%	Percentual de ISS fixo em 4,5%	Percentual de ISS fixo em 0,5%

(Vigência: 1º/1/2030 até 31/12/2030)

Para o ano-calendário 2030

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	26,80%	6,70%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	17,10%	43,40%	25,60%	6,40%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	26,00%	6,50%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	26,00%	6,50%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	26,80% (*)	6,70%
6ª Faixa	35,00%	15,00%	19,50%	30,50%		
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:						
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 14,93%	(Alíquota efetiva - 5%) x 6,02%	(Alíquota efetiva - 5%) x 5,26%	(Alíquota efetiva - 5%) x 23,46%	(Alíquota efetiva - 5%) x 65,26%	Percentual de ISS fixo em 4,0%	Percentual de ISS fixo em 1,0%

(Vigência: 1º/1/2031 até 31/12/2031)

Para o ano-calendário 2031

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	23,45%	10,05%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	17,10%	43,40%	22,40%	9,60%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	22,75%	9,75%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	22,75%	9,75%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	23,45% (*)	10,05%
6ª Faixa	35,00%	15,00%	19,50%	30,50%		
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:						
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 14,93%	(Alíquota efetiva - 5%) x 6,02%	(Alíquota efetiva - 5%) x 5,26%	(Alíquota efetiva - 5%) x 23,46%	(Alíquota efetiva - 5%) x 65,26%	Percentual de ISS fixo em 3,5%	Percentual de ISS fixo em 1,5%

(Vigência: 1º/1/2032 até 31/12/2032)

Para o ano-calendário 2032

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	20,10%	13,40%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	17,10%	43,40%	19,20%	12,80%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	19,50%	13,00%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	19,50%	13,00%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	20,10% (*)	13,40%
6ª Faixa	35,00%	15,00%	19,50%	30,50%		

(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:

	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 14,93%	(Alíquota efetiva - 5%) x 6,02%	(Alíquota efetiva - 5%) x 5,26%	(Alíquota efetiva - 5%) x 23,46%	(Alíquota efetiva - 5%) x 65,26%	Percentual de ISS fixo em 3,0%	Percentual de ISS fixo em 2,0%

(Vigência: 1º/1/2033)

A partir do ano-calendário 2033

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IBS
1ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	33,50%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	17,10%	43,40%	32,00%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	32,50%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	16,60%	43,40%	32,50%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	15,60%	43,40%	33,50%
6ª Faixa	35,00%	15,00%	19,50%	30,50%	

ANEXO D – ANEXO IV DA LEI COMPLEMENTAR NO 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços
relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	8.100,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	12.420,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	39.780,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%	183.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	828.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS (*)
1ª Faixa	18,80%	15,20%	17,67%	3,83%	44,50%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	20,55%	4,45%	40,00%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	19,73%	4,27%	40,00%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	18,90%	4,10%	40,00%
5ª Faixa	18,80%	19,20%	18,08%	3,92%	40,00% (*)
6ª Faixa	53,50%	21,50%	20,55%	4,45%	-
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:					
Faixa	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	Alíquota efetiva – 5%) x 31,33%	(Alíquota efetiva – 5%) x 32,00%	(Alíquota efetiva – 5%) x 30,13%	Alíquota efetiva – 5%) x 6,54%	Percentual de ISS fixo em 5%

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços
relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

(Vigência: 1º/1/2027 a 31/12/2028)

Para os anos-calendário 2027 e 2028

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	8.100,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	12.420,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	39.780,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%	183.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	32,90%	828.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	CBS	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	18,80%	15,20%	21,26%	44,50%	0,24%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	24,73%	40,00%	0,27%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	23,74%	40,00%	0,26%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	22,75%	40,00%	0,25%
5ª Faixa	18,80%	19,20%	21,76%	40,00% (*)	0,24%
6ª Faixa	53,71%	21,59%	24,70%		
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:					
Faixa	IRPJ	CSLL	CBS	ISS	IBS

5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	(Alíquota efetiva - 5%) x 31,33%	(Alíquota efetiva - 5%) x 32,00%	(Alíquota efetiva - 5%) x 36,27%	Percentual de ISS fixo em 5%	(Alíquota efetiva - 5%) x 0,40%
---	----------------------------------	----------------------------------	----------------------------------	------------------------------	---------------------------------

Alíquotas do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

(Vigência: 1º/1/2029)

A partir do ano-calendário 2029

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	8.100,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	12.420,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	39.780,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%	183.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	828.000,00

Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

(Vigência: 1º/1/2029 até 31/12/2029)

Para o ano-calendário 2029

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	CBS	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	18,80%	15,20%	21,50%	40,05%	4,45%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	25,00%	36,00%	4,00%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	24,00%	36,00%	4,00%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	23,00%	36,00%	4,00%

5ª Faixa	18,80%	19,20%	22,00%	36,00% (*)	4,00%
6ª Faixa	53,50%	21,50%	25,00%		
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:					
Faixa	IRPJ	CSLL	CBS	ISS	IBS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	(Alíquota efetiva - 5%) x 31,33%	(Alíquota efetiva - 5%) x 32,00%	(Alíquota efetiva - 5%) x 36,67%	Percentual de ISS fixo em 4,5%	Percentual de ISS fixo em 0,5%

(Vigência: 1º/1/2030 até 31/12/2030)

Para o ano-calendário 2030

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	CBS	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	18,80%	15,20%	21,50%	35,60%	8,90%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	25,00%	32,00%	8,00%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	24,00%	32,00%	8,00%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	23,00%	32,00%	8,00%
5ª Faixa	18,80%	19,20%	22,00%	32,00% (*)	8,00%
6ª Faixa	53,50%	21,50%	25,00%		
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:					
Faixa	IRPJ	CSLL	CBS	ISS	IBS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	(Alíquota efetiva - 5%) x 31,33%	(Alíquota efetiva - 5%) x 32,00%	(Alíquota efetiva - 5%) x 36,67%	Percentual de ISS fixo em 4,0%	Percentual de ISS fixo em 1,0%

(Vigência: 1º/1/2031 até 31/12/2031)

Para o ano-calendário 2031

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	CBS	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	18,80%	15,20%	21,50%	31,15%	13,35%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	25,00%	28,00%	12,00%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	24,00%	28,00%	12,00%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	23,00%	28,00%	12,00%
5ª Faixa	18,80%	19,20%	22,00%	28,00% (*)	12,00%
6ª Faixa	53,50%	21,50%	25,00%		
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:					
Faixa	IRPJ	CSLL	CBS	ISS	IBS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	(Alíquota efetiva - 5%) x 31,33%	(Alíquota efetiva - 5%) x 32,00%	(Alíquota efetiva - 5%) x 36,67%	Percentual de ISS fixo em 3,5%	Percentual de ISS fixo em 1,5%

(Vigência: 1º/1/2032 até 31/12/2032)

Para o ano-calendário 2032

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	CBS	ISS (*)	IBS
1ª Faixa	18,80%	15,20%	21,50%	26,70%	17,80%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	25,00%	24,00%	16,00%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	24,00%	24,00%	16,00%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	23,00%	24,00%	16,00%
5ª Faixa	18,80%	19,20%	22,00%	24,00% (*)	16,00%
6ª Faixa	53,50%	21,50%	25,00%		

(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:

Faixa	IRPJ	CSLL	CBS	ISS	IBS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	(Alíquota efetiva - 5%) x 31,33%	(Alíquota efetiva - 5%) x 32,00%	(Alíquota efetiva - 5%) x 36,67%	Percentual de ISS fixo em 3,0%	Percentual de ISS fixo em 2,0%

(Vigência: 1º/1/2033)

A partir do ano-calendário 2033

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos			
	IRPJ	CSLL	CBS	IBS
1ª Faixa	18,80%	15,20%	21,50%	44,50%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	25,00%	40,00%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	24,00%	40,00%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	23,00%	40,00%
5ª Faixa	18,80%	19,20%	22,00%	40,00%
6ª Faixa	53,50%	21,50%	25,00%	

ANEXO E – ANEXO V DA LEI COMPLEMENTAR NO 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços
relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	540.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	14,10%	3,05%	28,85%	14,00%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	14,10%	3,05%	27,85%	17,00%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	14,92%	3,23%	23,85%	19,00%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	15,74%	3,41%	23,85%	21,00%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	14,10%	3,05%	23,85%	23,50%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	16,44%	3,56%	29,50%	-

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços
relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar

(Vigência: 1º/1/2027 a 31/12/2028)

Para os anos-calendário 2027 e 2028

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,40%	540.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	16,96%	28,85%	14,00%	0,19%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	16,96%	27,85%	17,00%	0,19%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	17,95%	23,85%	19,00%	0,20%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	18,94%	23,85%	21,00%	0,21%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	16,96%	23,85%	23,50%	0,19%
6ª Faixa	35,10%	15,54%	19,78%	29,58%		

Alíquotas do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar

(Vigência: 1º/1/2029)

A partir do ano-calendário 2029

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	540.000,00

Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar

(Vigência: 1º/1/2029 até 31/12/2029)

Para o ano-calendário 2029

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	17,15%	28,85%	12,60%	1,40%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	17,15%	27,85%	15,30%	1,70%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	18,15%	23,85%	17,10%	1,90%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	19,15%	23,85%	18,90%	2,10%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	17,15%	23,85%	21,15%	2,35%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	20,00%	29,50%		

(Vigência: 1º/1/2030 até 31/12/2030)

Para o ano-calendário 2030

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	17,15%	28,85%	11,20%	2,80%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	17,15%	27,85%	13,60%	3,40%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	18,15%	23,85%	15,20%	3,80%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	19,15%	23,85%	16,80%	4,20%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	17,15%	23,85%	18,80%	4,70%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	20,00%	29,50%		

(Vigência: 1º/1/2031 até 31/12/2031)

Para o ano-calendário 2031

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	17,15%	28,85%	9,80%	4,20%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	17,15%	27,85%	11,90%	5,10%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	18,15%	23,85%	13,30%	5,70%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	19,15%	23,85%	14,70%	6,30%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	17,15%	23,85%	16,45%	7,05%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	20,00%	29,50%		

(Vigência: 1º/1/2032 até 31/12/2032)

Para o ano-calendário 2032

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	ISS	IBS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	17,15%	28,85%	8,40%	5,60%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	17,15%	27,85%	10,20%	6,80%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	18,15%	23,85%	11,40%	7,60%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	19,15%	23,85%	12,60%	8,40%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	17,15%	23,85%	14,10%	9,40%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	20,00%	29,50%		

(Vigência: 1º/1/2033)

A partir do ano-calendário 2033

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IBS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	17,15%	28,85%	14,00%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	17,15%	27,85%	17,00%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	18,15%	23,85%	19,00%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	19,15%	23,85%	21,00%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	17,15%	23,85%	23,50%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	20,00%	29,50%	