

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

LAURA CHARALLO GRISOLIA ELIAS

**Inconstitucionalidade do pagamento antecipado da diferença de alíquota do
ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional**

Ribeirão Preto

2020

LAURA CHARALLO GRISOLIA ELIAS

**Inconstitucionalidade do pagamento antecipado da diferença de alíquota do
ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional**

Versão Corrigida

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestra em Ciências Jurídicas.

Área de Concentração: Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Ribeirão Preto

2020

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca
e Seção Técnica de Informática da FDRP/USP,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Elias, Laura Charallo Grisolia
EE13771 Inconstitucionalidade do pagamento antecipado da diferença de
i alíquota do ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional. /
Laura Charallo Grisolia Elias; orientador Guilherme Adolfo dos
Santos Mendes. -- Ribeirão Preto, 2020.
108 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito) --
Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo,
2020.

1. TRATAMENTO FAVORECIDO. 2. SIMPLES NACIONAL. 3.
ICMS. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. 5. TEORIA CRÍTICA. I.
Mendes, Guilherme Adolfo dos Santos, orient. II. Título

Nome: ELIAS, Laura Charallo Grisolia.

Título: Inconstitucionalidade do pagamento antecipado da diferença de alíquota do ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestra em Ciências Jurídicas. Área de Concentração: Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito

Aprovada em:

Banca Examinadora

Prof. Dr.: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr.: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr.: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

AGRADECIMENTOS

Essa dissertação não seria possível sem a participação de algumas pessoas e instituições a quem eu gostaria de expressar meus agradecimentos.

À minha mãe, Varlúcia Charallo Elias, pelo apoio, incentivo e carinho.

Ao meu pai, Eduardo Grisolia Elias, e aos meus irmãos, Davi Charallo Grisolia Elias e Raquel Charallo Grisolia Elias, pelo apoio irrestrito.

Ao meu orientador, professor Guilherme, pela solicitude, sugestões e orientações, sem as quais essa dissertação não existiria.

Ao meu sócio, Maurício Martins, pelo apoio, incentivo, paciência e compreensão.

Aos demais sócios da Maurício Martins Sociedade de Advogados, pela compreensão nos longos dias de ausência.

À minha saudosa amiga Manuela Molina Mancini, por todo o seu apoio, incentivo, por sempre ter acreditado em mim, e por todas as lições deixadas.

Aos meus amigos do IBET, Maristela F. Bozzo, Rafaela Campos, Débora Raspantini, André Borges, Danilo Vicari, Roberto Quatrini, Marcus Vinicius Costa, Mayara Donatti, pelo apoio e força.

Aos meus amigos do Mestrado da FDRP-USP, Larissa Eiras, Taísa Ostini, Maria Isabel Rosifini, Leda Andrade, Aklla Guimarães, Henrique Chammas, pelo incentivo contínuo e pela manutenção da minha perseverança durante todo o tempo em que trabalhei na pesquisa.

À coordenadora do curso de Direito do Centro Universitário da Fundação Educacional Guaxupé, Ana Cristina de Souza Serrano Mascarenhas, pela compreensão e pelo incentivo.

Enfim, meus sinceros agradecimentos a todas aquelas pessoas que, de toda forma, colaboraram para que o trabalho fosse concluído com êxito.

RESUMO

ELIAS, Laura Charallo Grisolia. **Inconstitucionalidade do pagamento antecipado da diferença de alíquota do ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional.** 2020. 108 p. Dissertação (Mestrado) –Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2020.

A Constituição Federal prevê, sem qualquer exceção, o tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte. Também estabelece que o Imposto Sobre o Operação de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS deve obedecer ao princípio da não-cumulatividade, exceto em caso de não incidência ou isenção. Contudo, a Lei Complementar 123/2006, que trata do Simples Nacional, vedou às empresas optantes pelo Simples Nacional o direito ao crédito do ICMS, bem como estabeleceu o pagamento antecipado da diferença de alíquota do ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional. Assim, o trabalho busca analisar a constitucionalidade da instituição desse pagamento antecipado pela LC 123/2006, considerando os princípios constitucionais do tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte e o da não-cumulatividade do ICMS. Para tanto, foram estudados esses princípios, além de pontos essenciais do ICMS. Ao final, chegou-se à conclusão de que o pagamento antecipado da diferença de alíquota do ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional é inconstitucional, ferindo os princípios acima elencados, bem como o direito ao trabalho, a livre concorrência, o desenvolvimento nacional e a dignidade da pessoa humana.

Palavras chave: Tratamento favorecido; Simples Nacional; ICMS; Diferença de Alíquota; Teoria Crítica.

ABSTRACT

ELIAS, Laura Charallo Grisolia. **Unconstitutionality of the advance payment of the difference in the ICMS rate by the companies opting for the Simple national.** 2020. 99p. Dissertação (Mestrado) –Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2020.

The Federal Constitution provides, without any exception, for the differentiated treatment of micro and small enterprises. It also establishes that the Tax on the Operation of Movement of Goods and Services - ICMS must comply with the principle of non-cumulativeness, except in case of no incidence or exemption. However, Complementary Law 123/2006, which deals with the National Simple, denied companies that opt for the National Simple the right to credit the ICMS, as well as established the advance payment of the ICMS rate difference by companies that opt for the National Simple. Thus, the work seeks to analyze the constitutionality of the institution of this advance payment by LC 123/2006, considering the constitutional principles of the favored treatment of microenterprises and and small businesses and the noncumulativity of the ICMS. For this, we studied these principles, in addition to essential ICMS points. In the end, it was concluded that the advance payment of the difference in the ICMS tax rate by companies opting for Simples Nacional is unconstitutional, violating the principles listed above, as well as the right to work, free competition, national development and dignity of human person.

Keywords: Favored treatment; Simple national; ICMS; Rate Difference; Critical Theory.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 VISÃO CRÍTICA SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO	17
1.1 O estado atual do Direito Tributário.....	17
1.2.1 A Teoria Crítica do Direito.....	30
1.2.2 A relação entre a Teoria Crítica e as empresas de pequeno porte.....	37
1.3 A inquietação diante das disposições do Simples Nacional	38
2 O TRATAMENTO FAVORECIDO ÀS MICROEMPRESAS E ÀS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE	41
2.1 Relevância das microempresas e das empresas de pequeno porte no desenvolvimento econômico nacional e na geração de empregos	41
2.2 Tratamento constitucional das microempresas e das empresas de pequeno porte.....	43
2.3 O Simples Nacional (LC 123/2006)	48
3 ICMS	56
3.1 Regra-Matriz de Incidência Tributária – definição	56
3.2 Operações Relativas à Circulação de Mercadorias	60
3.3 Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS – Mercadorias.....	63
3.3.1 Critério material	64
3.3.2 Critério temporal	65
3.3.3 Critério espacial.....	67
3.4.2 Imperatividade e Natureza Jurídica.....	71
3.4.3 Tributo monofásico e plurifásico	72
3.4.3.1 Tributos plurifásicos	74
3.4.5 A não-cumulatividade do ICMS	78
3.4.5.1 Tratamento Constitucional	78
3.4.5.2 Não cumulatividade na Lei Complementar	81
3.4.6 Compensação	84

3.4.6.1 Crédito e débito	85
3.4.6.2 Crédito presumido	87
3.4.7 Exceções à não-cumulatividade.....	87
4 AVALIAÇÃO CRÍTICA SOBRE A COBRANÇA DA DIFAL PARA EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL.....	89
4.1 Análise dos artigos 170, VIII e IX e 155 da CF	89
4.2 Operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros estados e Distrito Federal – reinterpretação das disposições do Simples Nacional sob a ótica constitucional	90
CONCLUSÃO	101
REFERÊNCIAS.....	104

INTRODUÇÃO

O incentivo às microempresas e às empresas de pequeno porte encontra-se dentre as políticas públicas que se destinam ao desenvolvimento socioeconômico do país. Por essa razão, esses tipos de empresa devem possuir tratamento diferenciado, conforme comando da Constituição Federal.

Isso ocorre porque as micro e pequenas empresas possuem importante papel no contexto econômico e social do Brasil, pois há grande número de empreendimentos e pessoas envolvidos nesse setor. Além disso, as microempresas e as empresas de pequeno porte são responsáveis por boa parte dos empregos gerados no Brasil. Também, os pequenos empresários facilitam o acesso ao mercado de trabalho das pessoas excluídas historicamente, possuindo papel fundamental na efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana.

Significa dizer que as microempresas e as empresas de pequeno porte se traduzem em instrumentos para promoção social e redução das desigualdades, principalmente nas regiões menos desenvolvidas. AS MPES são integrantes de um contexto socioeconômico e partes de uma relação entre desiguais, contudo, apesar da importância que elas possuem no contexto econômico do Brasil, ainda são massacradas na disputa com as grandes empresas.

As micro e as pequenas empresas, na forma sintetizada por Carlos Montaña, citado por Ana Laura Javaroni Patton,¹ possuem a seguinte estrutura: são pequenas, possuem poucos funcionários, baixo volume de produção e comercialização, desenvolvimento tecnológico insuficiente, mercado e raio de incidência reduzidos, o que resulta em menor lucratividade. Além disso, são pouco complexas, bastante centralizadas, possuem pouca estratificação e divisão de tarefas. Trata-se de uma categoria particular dentro do mundo empresarial.

Apesar disso, respondem por mais de um quarto do produto interno bruto (PIB) brasileiro, num percentual total de 27%. Ademais, possuem relevância social, uma vez que absorvem o maior número de trabalhadores (correspondendo

¹ PATTON, Ana Laura Javaroni. **A exclusão da startup com formato societário anônimo do Simples Nacional**: uma abordagem da pequena empresa à luz da teoria crítica. 2017. Mestrado em Desenvolvimento do Estado Democrático de Direito. Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto: USP, p. 23.

a 52% dos empregos com carteira assinada e 40% dos salários pagos), segundo os últimos dados divulgados pelo Sebrae.²

Apesar de serem de uma categoria particular no mundo empresarial, as MPEs concorrem com as demais empresas, as médias e as grandes, evidentemente, com forças desproporcionais. Portanto, conforme afirmam Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Ana Laura J. Patton,³ a “[...] desigualdade entre as empresas de maior e menor porte econômico não é algo insignificante ou colateral na nossa estrutura social”.

Ocorre que a maioria dos estudos e análises existentes sobre as microempresas e as empresas de pequeno porte limita-se a descrever as regras previstas na LC 123/2006, sem, contudo, analisar, de forma crítica e aprofundada, a importância e o lugar ocupado pelos pequenos negócios na economia brasileira. Por esta razão, nem sempre os pequenos empresários conseguem perceber e entender essa relação de dominação, muitas vezes, presente na legislação.

Em outras palavras, mesmo considerando a notória desigualdade entre as empresas de maior e menor porte econômico, que tal desequilíbrio e submissão permeiam o sistema jurídico como um todo e que tudo isto influencia cada uma das suas prescrições em particular, pode-se afirmar que esse contexto não é, costumeiramente, percebido sequer pelos próprios subjugados. Por isso, é indispensável lançar um olhar crítico para revelar essas relações.

Assim sendo, o marco teórico deste trabalho é o método crítico, como corolário da direção proposta por Horkheimer no artigo “Teoria Tradicional e Teoria Crítica” de 1937.⁴ Isso porque é necessário que se desenvolva uma avaliação das prescrições jurídicas que envolvem as empresas individuais de responsabilidade limitada em oposição àquela empreendida por uma teoria tradicional ou meramente reprodutiva.

² MICRO e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. **SEBRAE**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenasempresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>. Acesso em: 29 nov. 2018.

³ PATTON, Ana Laura Javaroni. **A exclusão da startup com formato societário anônimo do Simples Nacional**: uma abordagem da pequena empresa à luz da teoria crítica. 2017. Mestrado em Desenvolvimento do Estado Democrático de Direito. Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto: USP, p. 26.

⁴ HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor. W.; HARBERMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980 (Série os pensadores, 48), p. 125-162.

Nesse sentido, propõe-se uma investigação ativa, que não se conforma com os postulados fixados até então para o tema, pois não se busca verificar apenas a realidade existente. O principal objetivo, nessa seara, é criar e desenvolver todo um conjunto de possibilidades de mudança, impulsionado pela curiosidade, mas também pela inquietação diante de determinada estrutura, estado ou ocorrência.

Levando em consideração que situações sociais, no mundo em geral, e no direito em particular, são incontáveis, o foco é o desequilíbrio jurídico entre as empresas, em razão do seu regime de tributação.

Isso porque as empresas optantes pelo Simples Nacional, que são aquelas que possuem receita bruta anual de até R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), ou seja, as pequenas empresas, conforme previsão da Lei Complementar 123/2006, devem recolher, de forma antecipada, a diferença de alíquota do ICMS, nas operações com bens ou mercadorias adquiridos de outra unidade da federação, sem que tenham direito ao crédito do ICMS.

O que se pretende analisar é se a previsão desta LC atende aos princípios constitucionais do tratamento favorecido às micro e pequenas empresas, previsto no artigo 170, IX, da CF, e o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no §2º do artigo 155 do ICMS. E, para isso, dividiu-se essa pesquisa em quatro capítulos.

O primeiro deles traz uma visão crítica sobre o Direito Tributário, verificando o seu estado atual, bem como a Teoria Crítica do Direito e a sua relação com as microempresas e empresas de pequeno porte. Além de mostrar a inquietação diante das disposições do Simples Nacional.

O segundo capítulo aborda o princípio do tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, trazendo a relevância desses tipos de empresa para o contexto socioeconômico brasileiro. Também é verificado o tratamento constitucional das microempresas e das empresas de pequeno porte, bem como algumas das disposições do Simples Nacional.

O terceiro capítulo levanta questões relevantes acerca do ICMS – Imposto Sobre a Operação de Circulação de Mercadorias e Serviços –, que possibilitem ao leitor entender quando há incidência do ICMS e quais são os critérios para verificação dele. Além disso, é estudado o princípio da não-cumulatividade, o qual, conforme já falado, possui previsão constitucional. Também são trazidas as formas de compensação do ICMS e as exceções ao princípio da não-cumulatividade.

No quarto capítulo, é tratada a questão principal desta pesquisa: a análise da constitucionalidade do pagamento da diferença de alíquota do ICMS pelas empresas optantes do Simples Nacional. Deste modo, será feita análise dos artigos 170 e 155, da Constituição Federal. Ainda, serão estudadas as operações com bens ou mercadorias adquiridos de outras unidades da federação. Ao final, é feita uma reinterpretação das disposições da LC 123/2006.

1 VISÃO CRÍTICA SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 O estado atual do Direito Tributário

Antes de se adentrar ao estudo da matéria, convém analisar o estado atual do Direito Tributário, sob o viés da Teoria Crítica, com a finalidade de traçar nova forma de analisar as microempresas na esfera jurídica, verificando quais as dificuldades que as permeiam.

Destaque-se que o inconformismo e a inquietação diante do desequilíbrio jurídico entre as pequenas empresas é o que dá origem à presente pesquisa. Isso porque, conforme já afirmado pelo professor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, em artigo por nós escrito:⁵

Mesmo considerando a notória desigualdade entre as empresas de maior e menor porte econômico e que tal desequilíbrio e submissão permeiam o sistema jurídico como um todo e influenciam cada uma das suas prescrições em particular, pode-se afirmar que esse contexto não é, costumeiramente, percebido sequer pelos próprios subjugados. Até por isso, é indispensável lançar um olhar crítico para revelar essas relações, examiná-las e, por fim, propor reformas.

Portanto, a adoção da Teoria Crítica como marco teórico da pesquisa é de extrema importância, eis que ela⁶

possui um potencial emancipatório em si, ou seja, não se dedica a uma atividade puramente intelectual e tem como signo distintivo a possibilidade de transformação social (...) permitindo enxergar a sociedade sem as miopias inerentes ao sistema capitalista e, assim, compreender e modificar as injustiças intrínsecas à modernidade.

Pois bem. Neste trabalho, não será utilizado o paradigma tributário tradicional, aquele “que toma a norma jurídica como seu conceito-chave, fazendo-a assumir ares fortemente metafísicos ao basear-se no universal e eterno da

⁵ ELIAS, Laura Charallo Grisolia; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Tributação das Atividades Hospitalares exercidas por Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI. In **XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI Goiânia – GO**. 2019, Goiânia: Direito Tributário e Financeiro I, 2019.

⁶ FERREIRA, Rafael Além Mello. **O projeto inacabado de uma teoria da decisão judicial**: de Habermas a Streck, na luta por decisões democráticas. Belo Horizonte: Dialética, 2019, p. 19.

estrutura proposicional sempre idêntica em qualquer espaço-tempo, cuja fórmula é traduzida pelo princípio da homogeneidade sintática”.⁷

Contudo, esses pontos serão analisados no próximo tópico. Aqui, cabe analisar a existência de espaço para criticar o Direito Tributário, de forma a repensar as normas impostas às pequenas empresas. Convém, então, verificar, para tanto, o estado atual do Direito Tributário, pois, com certa frequência, os tributos são apontados como responsáveis por boa parte dos problemas do Brasil. Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri⁸ afirma que:

é corriqueira a referência ao ‘cipoal tributário’, dando a impressão de um emaranhado de exigências desproporcionais sobre o homem médio, que gera arrecadação crescente e descontrolada, que retira do ‘setor produtivo’ os recursos necessários para sua sobrevivência e para a geração de riquezas.

Diante disso, aparecem questionamentos sobre a finalidade dos tributos: quais seus fundamentos? Qualquer tributo se justifica *per se*, ou deve possuir uma finalidade? A tributação pode ter limites? Deve-se falar em ordem tributária ou deve-se “reconhecer *status* jurídico ao caos?”⁹

Há vários vieses a partir dos quais a tributação pode ser analisada. A exemplo, uma análise histórica pode mostrar o elo entre a tributação e alguns movimentos humanos, como a “Festa do Chá”, nos Estados Unidos, ou a “Inconfidência Mineira”, no Brasil. Há também a expressão “quinto dos infernos”, que é clara demonstração da correspondência existente entre a tributação e os movimentos humanos. Além disso, a economia pode analisar de forma funcional a tributação, visando à eficiência do tributo. Também, a ciência política pode estudar as limitações de contingente do processo tributário. Já a sociologia pode verificar os efeitos do tributo perante a sociedade. A psicologia, por sua vez, pode procurar saber por que os contribuintes tendem a querer redução do encargo tributário.

⁷ PATTON, Ana Laura Javaroni. **A exclusão da startup com formato societário anônimo do Simples Nacional**: uma abordagem da pequena empresa à luz da teoria crítica. 2017. Mestrado em Desenvolvimento do Estado Democrático de Direito. Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto: USP, p. 23.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 13.

⁹ *Ibidem*, p. 13.

Ao direito, reserva-se o papel de descrição e sistematização da ordem jurídica tributária. Há, para isso, ferramentas próprias. Os ensinamentos da Teoria Geral do Direito resolvem problemas relacionados à hierarquia, anterioridade e especialidade. Porém, como bem observa Schoueri,¹⁰

a análise jurídica não deve deixar de lado o fenômeno sobre o qual se debruça. Sendo a tributação um fenômeno histórico, político, econômico e social, as contribuições oferecidas por essas aproximações não podem ser desprezadas na busca da construção de um sentido ao todo tributário.

É claro que os instrumentos colocados à disposição pelas demais áreas do conhecimento não devem ser utilizados sem qualquer critério pelos juristas. Apesar de existirem boas amostras do uso desses instrumentos, a exemplo da Análise Econômica do Direito, não se deve deixar de observar os riscos que há em abandonar critérios jurídicos para resolver conflitos.

Lado outro, não se pode desconsiderar que os acontecimentos jurídicos são frutos da experiência do homem. A legislação tributária resulta de um fenômeno político, que tem como inspiração fatos econômicos e sociais. Nesse sentido, Miguel Reale,¹¹ na sua teoria tridimensional, afirma que o direito é compreendido sob três aspectos: fato, valor e norma. Significa dizer que, ao lado da norma, há fato e valor, ou seja: aquela não é o único componente do direito. A partir da compreensão do fato e do valor é que se pode extrair o sentido da norma.

Discorrendo sobre o assunto, Schoueri¹² esclarece que:

(...) ao jurista cabe estudar e refletir sobre as conclusões a que chegam os economistas, os historiadores, os sociólogos, os filósofos e todos os outros pensadores que, com metodologia próprias, contribuem para a correta compreensão dos fatos e dos valores que formam, ao lado da norma, propriamente dita, o direito.

Assim, não deve o estudo da tributação, na seara jurídica, fugir das origens históricas, nem das reflexões que são desenvolvidas, já há bastante tempo, no setor das finanças públicas, de forma a compreender o que é regulado pela ordem jurídica atual.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 13.

¹¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 25.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 14.

Entretanto, nem sempre esse foi o ponto de partida de estudos sobre o Direito Tributário, o qual teve início no Brasil por volta de 1950. Esse período é nomeado “tempos heroicos”. Rubens Gomes de Sousa,¹³ um dos mais importantes autores da época, explica que essa denominação se refere aos tempos heroicos da aviação. Nesse momento, a doutrina brasileira evoluía conforme evoluía o Direito Tributário europeu, notadamente na Itália, Alemanha e Espanha. Nessa época, ainda não havia a Emenda Constitucional n. 18/1965, a qual organizou o sistema tributário nacional, e não havia o Código Tributário Nacional, criado em 1966, com normas gerais.

Discorrendo sobre o assunto, André Folloni¹⁴ esclarece que:

Essas carências geravam dificuldades, historicamente, capazes de explicar o surgimento de uma ciência do direito tributário que se pretendia essencialmente objetiva, descritiva, voltada para o passado, no que podemos chamar de um “empirismo” justributário. Diante da situação da época, pareceu necessária a adoção de uma metodologia científica baseada na redução de complexidades e na tentativa de construir uma metalinguagem descritiva rigorosa, abandonando considerações a respeito do devir, para se concentrar naquilo que havia.

Até então, sequer existia uma disciplina denominada “Direito Tributário” ministrada nos cursos de Direito. Pior, a dificuldade não era encontrada somente no âmbito universitário, mas também no âmbito do Direito Positivo. As normas acerca da tributação eram verdadeiro caos.

Essa situação foi retratada por Alfredo Augusto Becker:¹⁵

Há 40 anos, o Sistema Tributário brasileiro era estruturado de acordo com a forma e a cor das estampilhas. Havia estampilhas federais, estaduais e municipais e as diretrizes da Política Fiscal concentravam-se em disciplinar –arduamente – a hierarquia dos formatos das estampilhas e a tropicalidade de suas cores. Estas e aquelas obedeciam a uma sagrada ordem de mutações: segundo a competência constitucional impositiva; segundo a natureza e o valor do tributo; segundo os dotes e a imaginação do artífice gravador da matriz da estampilha, que contribuía até com mais inteligência que o legislador para a criação do tributo. Naquele tempo, graças ao colorido e ao formato das estampilhas, o chamado Sistema Tributário era um Carnaval. Só havia confusão, muito papel colorido e era até divertido.

¹³ SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 19.

¹⁴ FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 jan. 2020.

¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999, p. 3.

Em outra obra, Becker¹⁶ afirmou que:

Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude de fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco...Hoje... o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado... O instrumental jurídico do direito tributário clássico mostra-se inapto para disciplinar a realidade financeira contemporânea. A aceleração da História, em poucos decênios, determinou a caducidade precoce de um Direito Tributário que apenas nascera... Só uma reforma radical poderá resolver esta crise do Direito Tributário (1963, p. 474).

Diante disso, Aliomar Baleeiro¹⁷ defendeu a necessidade da criação de um Código:

Em matéria financeira, nessa época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste, conhecerá o império de mais de 2.000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de Direito Tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição.

Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito do fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc. Não raro, alguns deles dilatam as prerrogativas, invadindo o campo da competência de outras pessoas de Direito Público, apossando-se sem partilha de tributos da competência concorrente (artigo 21 da Constituição de 1946) e operando distorções violentas do conceito de taxa para disfarce de impostos que lhe são vedadas, quando não ultrapassando limitações rígidas do Texto Supremo. No mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados.

Nesse contexto, tinha-se, segundo André Folloni,¹⁸ “uma doutrina em formação e um direito positivo caótico”. Diante disso, os estudiosos passaram a criar teorias destinadas, primordialmente, a descrever o conjunto de normas que estava posto.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 474.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 11-12.

¹⁸ FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 jan. 2020.

Acrescenta o professor André Folloni¹⁹ que:

As teorizações doutrinárias passaram a ser produzidas voltando-se para o passado –um ordenamento já existente –e tinham ênfase, senão exclusividade, nos aspectos sintático e semântico da linguagem científica. Sintático, à medida que a doutrina procurava compreender as normas jurídicas e as relações entre os seus elementos constitutivos (ex: hipótese e consequência) e das diversas normas entre si (ex: norma superior e norma inferior na hierarquia do ordenamento). Semântico, uma vez que a doutrina procurava atribuir significados unívocos às palavras utilizadas no direito positivo, para obter segurança a respeito de sua incidência e aplicação – nesse sentido, por exemplo, a expressão “critérios” aparece no discurso doutrinário para se referir aos aspectos do fato gerador previsto na regra tributária: são os “critérios” que, bem compreendidos semanticamente, permitirão compreender se um fato, ocorrido no plano da concretude do real, corresponde à descrição hipotética contida na norma; critérios de identificação do fato enquanto subsumido ou não à norma de incidência tributária.

Essa doutrina jurídica da época elegeu o direito positivo como seu único objeto de estudo, dissociado da realidade. Significa dizer que, conforme André Folloni,²⁰

O objeto da Ciência do Direito seria sempre, e somente, o Direito Tributário Positivo, assim entendido o conjunto de normas jurídicas integrantes do ordenamento jurídico posto, diretamente disciplinadoras da instituição e arrecadação de tributos.

Exemplo disso colhe-se na doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho, que, em seu Curso de Direito Tributário,²¹ afirma que “Vale para a Ciência do Direito, exclusivamente, a ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo considerado *hit et nunc*”.

Também nesse sentido escreveu o professor Roque Carrazza:²² “...fizemos um corte metodológico em nossa realidade jurídica e analisamos o direito positivo brasileiro, isto é, o Direito em vigor *hic et nunc* (aqui e agora).

¹⁹ FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 jan. 2020, p. 7.

²⁰ Ibidem.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 13.

²² CARRAZZA, Roque. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos**: (arts. 150, VI, c; 150, §4º, e, 195, §7º, da Constituição federal). Brasília: Rossetto, 2006, p. 16.

Renato Lopes Becho²³ também pensa dessa maneira: “trabalharemos com a dogmática jurídica, com a ciência do Direito *stricto sensu*, procurando compreender o direito positivo como se encontra no ano 2000”.

Por fim, destaca-se o pensamento de Alberto Xavier:²⁴ “a concepção de um Estado de Direito atribui à lei a função de principal instrumento da justiça material”. E, ainda:²⁵

O princípio da legalidade no Estado de Direito não é, já, pois, mera emanção de uma ideia de autotributação, de livre consentimento dos impostos, antes passa a ser encarado por uma nova perspectiva, segundo a qual a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material. Dito por outras palavras: o princípio da legalidade tributária é o instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária.

Percebe-se, então, que esse pensamento era bastante difundido entre os autores. Por um lado, ele tornou possível o aprofundamento no Direito Tributário, contribuindo com o avanço nos estudos dessa matéria. Contudo, por outro lado, impediu a realização de uma visão fora da realidade positivada.

Ratificando o que fora dito acima, tem-se Geraldo Ataliba:²⁶ “o direito é, para o jurista, um dogma: deve ser obedecido e jamais discutido, quanto ao seu conteúdo ou mérito”. Também, Paulo de Barros Carvalho:²⁷ “o jurista dogmático não deve julgar as ordens do ordenamento, unicamente compreendê-las para bem descrevê-las”.

Em outras palavras, significa dizer que parecia proibido buscar qualquer linha crítica dentro do Direito Tributário, pois as normas deveriam servir unicamente para arrecadar, instituir e fiscalizar tributos.

Nas palavras de Geraldo Ataliba:²⁸

O que o Estado vai fazer do dinheiro levantado mediante o emprego de certo tributo não exerce nenhuma influência em sua configuração jurídica. Não é, sequer, objeto do Direito Tributário o estudo de tal questão. O

²³ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 3.

²⁴ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 43.

²⁵ Ibidem, p. 11.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. v. 2. São Paulo: RT, 1978, p. 189.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 13.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., p. 102.

Poder Público aplica os dinheiros entrados nos cofres públicos de acordo com a legislação da despesa, sintetizada, na lei orçamentária (que não é tributária). Esta matéria é de Direito Financeiro. Pretender, como, infelizmente, ainda se faz, argumentar com o destino do dinheiro arrecadado –para determinar se um tributo é imposto, taxa ou contribuição –é confundir Direito com Ciência das Finanças. É misturar o jurídico com o pré-jurídico. É adotar pré-conceito financeiro, para resolver questão jurídica. É transportar informações e considerações pré-legislativas para o campo da exegese jurídica. É dar a bugalhos lugar entre os alhos. É retroceder décadas. É desprezar o notável esforço científico-doutrinário de emancipação do Direito Tributário relativamente à Ciência das Finanças.

A doutrina fazia uma descrição da lei tributária, o que se compreendia como uma metalinguagem: uma linguagem (doutrina) que falava de outra linguagem (direito positivo tributário). Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho²⁹ entende que:

Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico. Entre outros traços que separam as duas estruturas de linguagem pode ser salientada a circunstância de que a cada qual corresponde uma lógica específica: ao direito positivo, a lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas); à Ciência do Direito, a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica). Em função disso, as valências compatíveis com a linguagem das normas jurídicas são diversas das aplicáveis às proposições científicas. Das primeiras, dizemos que são válidas ou não-válidas; quanto aos enunciados da ciência, usamos os valores verdade ou falsidade. As proposições que o jurista formula sobre o direito positivo podem ser verdadeiras ou falsas.

A partir de então, André Folloni³⁰ sintetiza o Direito Tributário da seguinte forma:

Então, em síntese, o proceder doutrinário ficou compreendido como (a) separar, da realidade complexa, o direito positivo, excluindo o resto; (b) distinguir, nele, o que é regulação da instituição, fiscalização e arrecadação de tributo, eliminando o restante; (c) compreender como os segmentos das normas relacionam-se no complexo intranormativo, com base num modelo pressuposto de “teoria geral do direito”; (d) compreender como as normas relacionam-se no interior do ordenamento, visto como sistema, também com fundamento no modelo de “teoria geral do direito”; (e) descrever o significado das palavras constantes dessa parcela do ordenamento jurídico.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 3-4.

³⁰ FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 jan. 2020, p. 10.

Pode-se perceber, então, que a doutrina sobre Direito Tributário se apresentava como verdadeira apenas quando tivesse total correspondência com a legislação posta. E era tida como falsa caso apresentasse dissonância da legislação.

Essa fase do Direito Tributário pode ser chamada de fase conceitual. De acordo com Júlio César Linck,³¹ “tal fase ignorava a dinâmica das relações jurídicas, ao buscar, dentro de um sistema dogmático completo e fechado, a solução de todos os problemas jurídicos”.

Dessa maneira, a função do jurista era limitada à observação da realidade, com a finalidade de identificar o caráter jurídico daquilo que se era observado. Contudo, conforme afirma André Folloni,³² “a Ciência do Direito tem um aspecto empírico, sem o qual sua cientificidade fica abalada, mas vai bastante além dele”. Acrescenta o autor³³ que: “para compreender isso, é preciso superar o discurso epistemológico dominante no Direito Tributário brasileiro, que reduz a função da Ciência do Direito às categorias verdadeiro e falso”.

A grande questão que se coloca é a seguinte: qual é a função do cientista do Direito Tributário? Discute-se se a norma deve ser interpretada ou apenas descrita e, em caso de dever ser interpretada, o que se deve levar em consideração: o sistema, os valores, o contexto, ou apenas o direito positivo?

Humberto Ávila³⁴ defende que não mais havia espaço para a mera descrição da norma:

(...) a Ciência do Direito, em geral, e a Ciência do Direito Tributário não mais podem se limitar a uma mera análise descritiva, supostamente empírica, deixando de considerar como problemas questões fundamentais tão-só porque não se encaixam no paradigma científico escolhido, como se ele fosse o único e o melhor.

³¹ LINCK, Júlio Cesar. A evolução do direito tributário e do pensamento tributário. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n. 4, p. 88, jul-dez 2009, p. 198.

³² FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 jan. 2020, p. 14.

³³ Ibidem, p. 14.

³⁴ ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 43.

Também nesse contexto, Hugo de Brito Machado Segundo³⁵ assinala que:

(...) a compreensão que se tem – ou que se deve ter, em proposta abertamente normativa – de ciência, hoje, não é compatível com a mera descrição de textos, mesmo que se admita que “tudo é texto” e que essa descrição se pauta por preconceitos, valores e ideologias que guiam o processo de atribuição de sentido a ele.

E finaliza:³⁶

Não há, portanto, como “descrever” o tal texto, sem atenção, também, ao contexto em que utilizado. E se a ciência despreza esse contexto, tido por “não-científico”, ou passível de estudo por “outras ciências”, atentando-se apenas aos textos normativos, evidentemente ela terá grandes dificuldades em determinar-lhes o sentido. Essa determinação ocorrerá, por certo, mas desacompanhada das razões ou dos fundamentos de por que esta e não aquela interpretação foi considerada a mais adequada, o que lhe confere caráter dogmático, precisamente o contrário do que se espera de um discurso científico.

Pois bem. Partia-se para a ideia de que a ciência do Direito Tributário deveria interpretar a norma, e não mais descrevê-la. Porém, ainda pairavam dúvidas acerca do método de interpretação.

Humberto Ávila³⁷ defende, em contraposição à teoria adotada pelo professor Paulo de Barros Carvalho (constructivismo lógico-semântico), que não pode a interpretação ser limitada aos elementos da linguagem, cabendo ao cientista uma interpretação ampla:

A interpretação jurídica, contudo, não se exaure nem na interpretação de textos, nem na investigação de elementos linguísticos. Ela também abrange a interpretação de comportamentos humanos em determinado contexto histórico, cultural e social (interpretação *sensu largo*) e a interpretação de qualquer evento, situação ou processo (interpretação *sensu larguissimo*).

Adriano Costa,³⁸ por sua vez, possui entendimento no mesmo sentido, e afirma que:

Quando, por exemplo, reduzimos o Direito às normas jurídicas, parcializamos o todo, mutilando a racionalidade do objeto. Quando

³⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia falibilista e teoria do direito. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, v. 3, n. 1, p. 197-260, 2014, p. 243-244.

³⁶ *Ibidem*, p. 259.

³⁷ AVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 29, 2013, p. 187-188.

³⁸ COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da incidência da norma jurídica**: crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 146.

radicalizamos o processo de parcialização e reduzimos o Direito às normas jurídicas escritas e documentais, expedidas pela autoridade competente, fazemos uma hiperespecialização, reduzindo-o em complexidade de tal forma e em tal intensidade, que já não podemos vê-lo, nem com lupa potente, porque privado de suas multidimensionalidade e globalidade.

André Folloni³⁹ também refuta o reducionismo positivista, ao defender a complexidade e a desordem da realidade do direito tributário:

A realidade do direito tributário é complexa e desordenada. Toda essa realidade não cabe numa explicação normativa simplificadora, que parta da pressuposição de uma realidade ordenada, que obedecesse sempre às mesmas regras estruturais e materiais de organização normativa.

Por isso, sustenta ele⁴⁰ que, para que se possa compreender adequadamente o sistema tributário brasileiro, dada a sua complexidade, deve-se ir além do ordenamento, o qual se encontra inserido em um sistema complexo, para só então ser possível a compreensão das condicionantes exteriores que determinam o direito tributário:

No direito tributário, sabe-se que isso é assim dentro do ordenamento, e, então, prega-se, com razão, interpretação sistemática. Porém, impedir-se transcender o ordenamento implica desconsiderar que o próprio ordenamento é parte em um todo maior. Deixa-se de compreender os condicionamentos exteriores que o determinam – por isso, deixa-se de compreendê-lo adequadamente.

Ainda nesse contexto, para Hugo de Brito Machado Segundo,⁴¹ os elementos formadores do contexto de uma certa interpretação são importantes até mesmo para atribuição à atividade interpretativa de um caráter científico, uma vez que somente assim há possibilidade de falseá-la:

(...) a descrição deve levar em conta, ainda, os possíveis contextos em que os textos a serem interpretados aparecem, e a ignorância desses contextos, ou a recusa em considerá-los, torna inviável a descrição, ou obscurece grande parte do processo de “construção”, dificultando um

³⁹ FOLLONI, André. **Clareiras e caminhos do direito tributário**: crítica da ciência do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges. 2011. 563 f. Tese (Doutorado) –Setor de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná. Curitiba: UFPR, 2011. Disponível em: [http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/26477/Clareiras e caminhos do direito tributario - critica da ciencia do direito tributario a partir da obra de Jose Souto Maior Borges -Andre Folloni.pdf?sequence=1](http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/26477/Clareiras_e_caminhos_do_direito_tributario_-_critica_da_ciencia_do_direito_tributario_a_partir_da_obra_de_Jose_Souto_Maior_Borges_-_Andre_Folloni.pdf?sequence=1). Acesso em: 15 jan. 2020, p. 360.

⁴⁰ Ibidem, p. 341.

⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia falibilista e teoria do direito. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, v. 3, n. 1, p. 197-260, 2014, p. 242.

controle intersubjetivo indispensável a que a atividade possa ser falseada e, nessa condição, se possa considerar “científica”.

Mas Machado Segundo⁴² não para por aí. Ele argumenta ainda que deve ser considerado o fator axiológico, desconsiderado pela teoria positivista, sob o argumento de que seria incompatível com a cientificidade:

Quanto aos valores, e à suposta incompatibilidade das ciências com eles, mesmo nas ciências naturais é equivocado pensar-se que estão ausentes (...). A escolha do que será pesquisado – que implica a eleição de uma parcela da realidade em detrimento de todas as outras – é guiada por valores, e os motivos pelos quais ela será pesquisada também.

Contudo, o afastamento desse fator axiológico significa redução da ciência do direito tributário. Por isso, Souto Maior⁴³ defende que:

Numa época de desvios de recursos públicos, prática de ilícitos tão escandalosos quanto repulsivos, não há atitude mais nociva de alienação teórica do jurista especializado em Direito Tributário do que ignorá-los, enclausurado na dogmática redutora. É dever de cidadania e desafio teórico a ser enfrentado, buscar estudos mais férteis, como propugnar pela instauração da ética tributária, finalisticamente determinada pela CF.

Dessa maneira, defende-se que a função do cientista do direito tributário não é puramente descrever a norma, mas sim interpretá-la, não restringindo essa interpretação ao ordenamento ou à linguagem do direito posto. A interpretação deve considerar a unicidade do ordenamento jurídico, de maneira sistemática, e as condicionantes exteriores que determinam a formação do sistema. Deve-se recorrer, quando necessário, às demais áreas do conhecimento científico, de forma a sair do método científico redutor, que não oferece respostas satisfatórias aos problemas atuais.

Demais disso, não se deve esquecer da busca pela justiça tributária. Nesse contexto, Souto Maior⁴⁴ defende que:

a doutrina não deve descurar da perspectiva funcional: os fins no Direito Tributário. Essa perspectiva antagônica ao reducionismo disciplinar ilumina a vinculação do jurista à justiça tributária. Sem apologia da justiça jurídica (dar a cada um o seu) nenhum jurista é digno desse nome.

⁴² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia falibilista e teoria do direito. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, v. 3, n. 1, p. 197-260, 2014, p. 230.

⁴³ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, abril/2013, p. 112.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 115.

Portanto, é essencial que o Direito Tributário promova a justiça tributária, regulando as relações entre fisco e contribuintes, expandindo seus horizontes para uma visão sistêmica, não reducionista, e multidisciplinar.

1.2 Uma nova visão do Direito Tributário

Conforme visto no tópico anterior, necessário se faz que o Direito Tributário saia do reducionismo, ampliando seu raio de estudo e atuação. Nesse contexto, afirma Rodrigo Diego Santa Ritta⁴⁵ que:

deve-se, principalmente, combater os reducionismos que afetam o método e o objeto de estudo da ciência do Direito Tributário, tendo em vista que comprometem a busca por uma adequada compreensão das questões tributárias, com a complexidade que lhes é inerente, bem como afastam a atividade doutrinária da sua função primordial de orientar a elaboração e a aplicação das normas, com vistas à realização da justiça tributária e em contato direto com a realidade fático-social.

Em outras palavras, defende-se que haja mudanças. E os cientistas do direito tributário devem ser protagonistas desse processo. Não é outro senão este o entendimento de Souto Maior:⁴⁶

Se prevalecer a mesma abordagem tradicional, dar-se-á a impossibilidade de avanços doutrinários, porque estamos submetidos, todos nós, a esse ponto de estancamento conceitual. Não mais é possível, a partir do nível teórico atual e em idênticas bases teóricas, lograr um progresso efetivo nos estudos jurídicos sobre o tributo. (...) Se a doutrina persistir no círculo estrito dessas categorias e relações dogmáticas tradicionais, não haverá como lograr resultados diversos dos que foram até agora obtidos – só os mesmos.

Pois bem. Nesse contexto de necessárias mudanças na ciência do direito tributário é que foi escolhida a Teoria Crítica como marco teórico dessa pesquisa. Parte-se da premissa de que é necessário abandonar a visão sistêmica e reducionista do direito tributário para que se possa pensar em justiça tributária.

Dessa maneira, propõe-se a uma atuação jurídica emancipatória, que faça perguntas não respondidas até então pelo modelo de ciência tradicional; por isso, a adoção da Teoria Crítica.

⁴⁵ SANTA RITTA, Rodrigo Diego. Os atuais desafios da Ciência do Direito Tributário. **Meritum** – Belo Horizonte – v. 12 – n. 2 – p. 195-211 – jul./dez. 2017, p. 209.

⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, abril/2013, p. 107.

Nos dois próximos tópicos, serão estudados os conceitos da Teoria Crítica e como eles podem ser aplicados às microempresas e às empresas de pequeno porte.

1.2.1 A Teoria Crítica do Direito

A expressão “Teoria Crítica do Direito” teve sua origem na Escola de Frankfurt. Destaca-se o momento histórico no qual surgiram as primeiras reflexões acerca da Teoria Crítica: a fracassada revolução do proletariado, ascensão e declínio do Nacional-Socialismo alemão e do fascismo italiano, e o crescente capitalismo monopolista.

Sobre a Escola de Frankfurt, Mário Roberto Attanasio Junior,⁴⁷ Doutor em Filosofia pela Faculdade de Direito da USP, ensina:

O termo Escola de Frankfurt refere-se a um grupo de intelectuais marxistas de diferentes tendências vinculado ao Instituto de Pesquisa Social, fundado em 3 de fevereiro de 1923 junto à Universidade de Frankfurt e idealizado e organizado pelo economista e cientista social Felix Weil, apoiado pelo também economista Friedrich Pollock e por Max Horkheimer. A concretização do projeto somente foi possível graças à doação inicial do pai de Felix Weil, Hermann Weil, um rico comerciante alemão que exportava cereais para Alemanha a partir da Argentina. Os recursos disponibilizados garantiram a independência financeira e intelectual necessária à tarefa de investigação teórica e de pesquisa social.

Necessário esclarecer que, conforme Marcos Nobre,⁴⁸ a denominação “Escola de Frankfurt” representa uma unidade entre os autores que partilhavam uma doutrina comum. Embora tivesse a obra de Marx como ponto de partida, havia opiniões e diagnósticos divergentes. O termo “Escola de Frankfurt” teve origem somente na década de 1950 e foi criado por pensadores mais influentes, os quais voltaram à Alemanha depois da Segunda Guerra Mundial, a exemplo de

⁴⁷ ATTANASIO JUNIOR, Mário Roberto. **Teoria Crítica e Direito Ambiental**. 2013. 152 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo (USP) – 2013. Disponível em <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-07062013-142406/pt-br.php>. Acesso em: 22 jan. 2020, p. 45.

⁴⁸ HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor. W.; HARBEMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980 (Série os pensadores, 48), p. 131.

Horkheimer e Adorno, que usaram o termo para dar força às suas posições defendidas na política alemã nos anos 50 e 60.

Em 1924, inaugurou-se o prédio do Instituto de Pesquisa Social, na cidade universitária de Frankfurt. Em 1931, Horkheimer tomou posse como diretor do Instituto. Nesse momento, houve mudança substancial no rumo das pesquisas: abandonou-se as investigações de cunho documental e descritivo, e passou-se a assumir um viés crítico das questões oriundas do capitalismo moderno, ao amparo do método dialético, com inspiração em Marx.

Sobre as mudanças advindas com Horkheimer na diretoria, afirma Mário Roberto Attanasio Junior⁴⁹ que:

Horkheimer propôs um novo programa de investigações no Instituto tendo como fundamento o trabalho coletivo interdisciplinar, que buscava valorizar em seus aspectos positivos o aprofundamento da especialização de certas áreas do conhecimento como direito, economia e psicologia, sem deixar de lado a unidade ancorada na obra de Marx. Tal experiência inovadora ficou conhecida como materialismo interdisciplinar e contou com colaboradores de peso como Friedrich Pollock, Walter Benjamin, Theodor Adorno, Herbert Marcuse, o psicanalista Erich Fromm e o historiador Karl Wittfogel, os quais contribuíram regularmente com artigos, resenhas e ensaios para a revista.

O crescimento do nazismo na Alemanha motivou Horkheimer a criar, a partir de 1931, filiais do Instituto, instaladas em Genebra, Londres e Paris. Também, a redação da revista foi transferida da cidade de Leipzig para Paris. Em 1930, a sede do Instituto em Frankfurt foi fechada pelo governo nazista, em virtude das “atividades hostis ao Estado”. O prédio e a biblioteca, contendo aproximadamente 60.000 volumes, foram confiscados pelo governo. Ainda nesse ano, Horkheimer transferiu o Instituto para Genebra, o qual passou a se chamar Sociedade Internacional de Pesquisas Sociais. Em 1934, Horkheimer conseguiu a instalação da sede em Nova Iorque, com o apoio do diretor da Universidade de Columbia, Nikolas Murray, e o instituto passou a se chamar Instituto Internacional de Pesquisa Social, com vínculo à Universidade de Columbia, porém, com a autonomia financeira existente anteriormente.

⁴⁹ ATTANASIO JUNIOR, Mário Roberto. **Teoria Crítica e Direito Ambiental**. 2013. 152 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo (USP) – 2013. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-07062013-142406/pt-br.php>. Acesso em: 22 jan. 2020. p. 36.

No ano de 1937, Horkheimer publica o ensaio nomeado “Teoria Tradicional e Teoria Crítica”, no qual ele apresenta o conceito de Teoria Crítica, que deveria ser adotado pelos pesquisadores do Instituto. Contudo, nos 40, alguns pontos dessa Teoria foram reformulados por ele, alterando o foco das pesquisas, passando da crítica marxista ao conflito entre o homem e a natureza.

Em 1946, Horkheimer recebe convite para retornar a Frankfurt, o que ocorre em 1950. O Instituto reduziu-se, então, apenas a Horkheimer e Adorno, já que vários membros não retornaram à Alemanha. Porém, no início dos anos 60, alguns jovens pensadores, a exemplo de Alfred Schmidt e Jürgen Habermas juntaram-se ao Instituto.

Afirma Mário Roberto Attanasio Junior⁵⁰ que:

Atualmente, novos pensadores ligados à Escola de Frankfurt tais como Axel Honneth na Alemanha, Seyla Benhabib e Nancy Fraser, dentre outros, nos Estados Unidos, procuram renovar a teoria crítica por meio de novos diagnósticos, análises e reflexões sobre o tempo presente, dando prosseguimento ao protagonismo da Escola no debate filosófico contemporâneo.

Feita essa pequena introdução acerca das origens da Teoria Crítica, passa-se ao estudo dos pontos que a caracterizam.

A primeira Teoria Crítica de Horkheimer foi concebida com base na crítica ao capitalismo feita por Karl Marx. É sempre bom lembrar, conforme ensina Mário Roberto Attanasio Junior,⁵¹ que:

A característica fundamental do capitalismo consiste na organização de uma economia baseada na troca de mercadorias e para onde todas as outras atividades sociais convergem. Assim, todos os valores e crenças existentes na sociedade subordinam-se à lógica do mercado, incluindo a força de trabalho, que no capitalismo é separada dos instrumentos de trabalho, os quais pertencem aos capitalistas.

Assim, tem-se que a sociedade é dividida em duas classes: a capitalista, que possui e detém os meios de produção, e a proletária, composta por trabalhadores que não possuem alternativa que não seja a venda da sua força de trabalho à classe capitalista por um salário que não representa de maneira correta

⁵⁰ ATTANASIO JUNIOR, Mário Roberto. **Teoria Crítica e Direito Ambiental**. 2013. 152 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo (USP) – 2013. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-07062013-142406/pt-br.php>. Acesso: em 22 jan. 2020, p. 45.

⁵¹ *Ibidem*, p. 37.

a produção do trabalhador, eis que de uma parte se apropria o capitalista, mediante o lucro, que beneficia apenas o possuidor dos meios de produção, provocando uma desigualdade entre as classes.

Apesar disso, o capitalismo provoca o avanço da ciência, da tecnologia e da produção, possibilitando a distribuição dos bens produzidos e a promoção da liberdade. Contudo, para que isso se torne possível, a ação consciente do proletariado deve superar o próprio capitalismo. Nesse contexto, ensina Mário Roberto Attanasio Junior:⁵²

Esta possibilidade de emancipação não é algo apenas ideal, mas uma possibilidade real inscrita na lógica social do capitalismo, que seria concretizada pela práxis transformadora. Assim, com base em um diagnóstico do tempo presente, seria possível identificar os fatores que bloqueiam e outros que permitem a emancipação, e a partir daí elaborar prognósticos

Ou seja, partindo-se de um comportamento crítico em relação à realidade social e a partir do conhecimento daí extraído, a teoria não apenas descreve o funcionamento da sociedade, mas também faz uma análise social a partir dos obstáculos e possibilidades para que ocorra a emancipação da sociedade, superando-se o capitalismo.

A partir de então, Horkheimer passa a conceber as características da sua primeira Teoria Crítica, no artigo publicado em 1937, intitulado “Teoria Crítica e Teoria Tradicional”. Para Horkheimer, a teoria tradicional:

...equivale a uma sinopse de proposições de um campo especializado, ligadas de tal modo entre si que se poderiam deduzir de algumas dessas teorias todas as demais. Quanto menor for o número dos princípios mais elevados, em relação às conclusões, tanto mais perfeita será a teoria.

Em outras palavras, a teoria tradicional confirma-se pela ocorrência de fatos que possuem previsão nas hipóteses deduzidas, excluindo qualquer contradição. Caso ocorra alguma contradição, os fenômenos e a teoria causam a revisão das proposições gerais e a observação feita é excluída, pois pode ter sido incorreta.

⁵² ATTANASIO JUNIOR, Mário Roberto. **Teoria Crítica e Direito Ambiental**. 2013. 152 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo (USP) – 2013. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-07062013-142406/pt-br.php>. Acesso: em 22 jan. 2020, p. 37.

Nesse contexto, Mário Roberto Attanasio Junior⁵³ esclarece que:

No sentido tradicional de teoria, baseada na obra Discurso do Método de Descartes, a atividade científica se restringe em observar o objeto de pesquisa, de forma a identificar conexões objetivas, que são estabelecidas independentemente do cenário social onde está inserido o pesquisador, buscando assim preservar a neutralidade do estudo.

E continua o pesquisador:⁵⁴

Segundo Horkheimer, a Teoria Tradicional, ao simplesmente explicar o funcionamento da sociedade, acaba apenas adaptando o pensamento à realidade. Neste sentido, as condições históricas atuais determinadas pelo capitalismo são justificadas e reproduzidas. Todavia, o contexto histórico do conhecimento científico deve ser contemplado, bem como a origem social dos problemas, os fins perseguidos pela teoria e as questões éticas, sob pena de se permanecer na superfície dos fenômenos.

A teoria tradicional apresenta problemas quando é utilizada para estudar os acontecimentos sociais, eis que o cientista se insere na sociedade que investiga, resultando em uma separação entre o plano do conhecimento, representado pela neutralidade do cientista que estuda como a sociedade funciona, e o plano da ação social, no qual o cientista age como agente social guiado pelos valores pessoais. Dentro dessa ideia, o cientista não pode valorar o objeto de estudo, apenas classificá-lo e explicá-lo conforme os parâmetros neutros apresentados pelo método. Ou seja, há delimitação do campo de atuação do cientista neutro, favorecendo a especialização do conhecimento e o seu isolamento do contexto social.

Verifica-se, então, que esse método percebe apenas de forma parcial os fenômenos sociais, excluindo da investigação o tempo, a dificuldade e as contradições da realidade social. Há, portanto, um conhecimento sem conexão com a organização social, legitimando um modelo mercantil destinado a dominar a natureza e o homem.

⁵³ ATTANASIO JUNIOR, Mário Roberto. **Teoria Crítica e Direito Ambiental**. 2013. 152 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo (USP) – 2013. Disponível em <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-07062013-142406/pt-br.php>. Acesso em 22 jan. 2020, p. 39.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 39

Horkheimer⁵⁵ defende que o cientista não pode isolar-se da sociedade para estudá-la:

O especialista enquanto cientista vê a realidade social e seus produtos como algo exterior e enquanto cidadão mostra o seu interesse por essa realidade através de escritos políticos, de filiação a organizações partidárias ou beneficentes e participação em eleições, sem unir ambas as coisas, a não ser por meio da interpretação ideológica. Ao contrário, o pensamento crítico é motivado pela tentativa de superar realmente a tensão, de eliminar a oposição entre a consciência dos objetivos, espontaneidade e racionalidade, inerentes ao indivíduo, de um lado, e as relações do processo de trabalho, básicas para a sociedade, de outro.

Não há separação entre o sujeito e o objeto que é observado. O cientista é parte da sociedade, atuando como sujeito modificador e ao mesmo como objeto moldado pela sociedade, em uma relação dialética. E a sociedade resulta do trabalho realizado em diferentes ramos, que não são autônomos. Então, pode-se dizer que a sociedade resulta das relações existentes entre as partes, que se movimentam durante o processo histórico, conforme Horkheimer:⁵⁶

A consideração que isola as atividades particulares e os ramos de atividade juntamente com os seus conteúdos e objetos necessita, para ser verdadeira, da consciência concreta de sua limitação. É preciso passar para uma concepção que elimine a parcialidade que resulta necessariamente do fato de retirar os processos parciais da totalidade da *práxis* social.

Não há como separar o conhecimento da ação, sob pena de se conhecer apenas parte da sociedade, o que é insuficiente. A crítica não separa o saber do agir: o saber deve ser capaz de se transformar em ação, com a finalidade de transformar a sociedade, ou, ao menos, diminuir a dominação e as desigualdades decorrentes do capitalismo, que acabam legitimadas pela Teoria Tradicional. Assim, ao tomar consciência de que o mercado promete, mas não cumpre a liberdade e a igualdade, a Teoria Crítica aponta as contradições sociais, procurando verificar suas causas e mostrar formas de superá-las.

O que a Teoria Crítica pretende não é negar a Teoria Tradicional, apenas demonstrar que os resultados obtidos pela última precisam ser considerados em um contexto social mais amplo, que não apenas coloque as contradições sociais

⁵⁵ HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor. W.; HARBERTMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980 (Série os pensadores, 48), p. 132.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 124.

como simples resultados das condições sociais, mas como fatores estimulantes de transformação da sociedade e da satisfação das necessidades humanas.

Observa-se, a partir daí, que a Teoria Crítica proposta por Horkheimer é diferente da Crítica da Razão Pura, de Kant: esta acredita que o que se reconhece como um valor imutável pela razão pode ser atingido pelas convicções do indivíduo, fora do contexto social, ou seja, sem que haja uma efetiva ação para alcançar esse valor, perpetuando-se o sofrimento, a tolerância e a imobilização social:

A razão não pode tornar-se ela mesma transparente enquanto os homens agem como membros de um organismo irracional. Como uma unidade naturalmente crescente e decadente, o organismo não é para a sociedade uma espécie de modelo, mas sim uma forma apática do ser, da qual tem que se emancipar. Um comportamento que esteja orientado para essa emancipação, que tenha por meta a transformação do todo, pode servir-se sem dúvida do trabalho teórico, tal como ocorre dentro da ordem desta realidade existente. Contudo, ele dispensa o caráter pragmático que advém do pensamento tradicional como um trabalho profissional socialmente útil.⁵⁷

Ainda nesse contexto, Horkheimer afirma que “o comportamento crítico consciente faz parte do desenvolvimento da sociedade”.⁵⁸

Em outras palavras, a Teoria Crítica defende a impossibilidade de se separar a teoria e a prática, sendo essa junção primordial para a emancipação da sociedade em busca da efetivação dos seus ideais.

Esclarece Ana Laura Javaroni Patton,⁵⁹ em sua dissertação de Mestrado, que:

a crítica realiza uma aproximação entre o domínio do conhecimento (teoria) e o domínio do agir (prática), concebendo-os conjuntamente em uma unidade dinâmica voltada para a ação. Com isso, o teórico crítico - ao contrário do cientista tributário - não quer apenas descrever a realidade de maneira neutra ou desinteressada, ao contrário, ele tem como objetivo encontrar na realidade social as potencialidades emancipatórias e, se for o caso, diagnosticar o que as obstaculiza.

⁵⁷ HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor. W.; HARBERMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980 (Série os pensadores, 48), p. 144.

⁵⁸ Ibidem, p. 145.

⁵⁹ PATTON, Ana Laura Javaroni. **A exclusão da startup com formato societário anônimo do Simples Nacional**: uma abordagem da pequena empresa à luz da teoria crítica. 2017. Mestrado em Desenvolvimento do Estado Democrático de Direito. Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto: USP, p. 23.

Portanto, tem-se que, através da Teoria Crítica, o direito passa a ter o papel de transformar a sociedade, alimentando uma importante contradição: da mesma forma que o direito possibilita a dominação, ele pode ser também o instrumento emancipatório dos sujeitos dominados.

1.2.2 A relação entre a Teoria Crítica e as empresas de pequeno porte

Feitas as considerações sobre a Teoria Crítica, e justificada a sua adoção, passa-se, nesse tópico, a verificar a relação entre a Teoria Crítica e as microempresas e empresas de pequeno porte.

A maioria dos estudos e análises existentes sobre as microempresas e as empresas de pequeno porte limita-se a descrever as regras previstas na LC 123/2006, sem, contudo, analisar a importância e o lugar ocupado pelos pequenos negócios na economia brasileira.

O que se pretende nesse tópico é colocar as MPE's como integrantes de um contexto socioeconômico e partes de uma relação entre desiguais: apesar da importância que elas possuem no contexto econômico do Brasil, ainda são massacradas na disputa com as grandes empresas.

As MPEs, apesar da pouca infraestrutura e capacidade econômica que possuem (uma vez que são pequenas, não possuem muitos colaboradores, produzem e comercializam em baixa escala, não possuem tecnologia suficiente, atuam em mercado e raio de incidência reduzidos, o que resulta em menor lucratividade) e, apesar da pouca complexidade da estrutura organizacional, respondem por mais de um quarto do PIB nacional e possuem grande relevância social, eis que são responsáveis por 52% dos empregos com carteira assinada e 40% dos salários pagos, segundo dados divulgados pelo Sebrae e já mencionados anteriormente.

Apesar de se tratarem de uma categoria particular no mundo empresarial, as MPEs concorrem com as demais empresas, as médias e as grandes, evidentemente com forças desproporcionais. Portanto, conforme afirmam

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Ana Laura J. Patton,⁶⁰ a “[...] desigualdade entre as empresas de maior e menor porte econômico não é algo insignificante ou colateral na nossa estrutura social”.

Nesse contexto, entendem Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Assed Ferreira⁶¹ que:

O enfraquecimento político dos pequenos empresários repercute sobre a produção normativa e a estrutura do Estado. Em verdade, o aparato público, influenciado ou até capturado pelo grande capital, contribui para reproduzir e reforçar a submissão da pequena à grande empresa.

E continuam:⁶²

O direito e a estrutura estatal são pensados com base nos interesses das grandes corporações, o que dificulta sobremaneira a emancipação dos pequenos empresários, quase todos provindos das fileiras operárias, que nutriram a ilusão de trocar de lado na relação capital-trabalho. Estes passam a se deparar com uma marginalização econômica e social, às vezes, ainda maior que a enfrentada pelos seus próprios empregados, com o agravante de não entenderem as razões da sua nova condição de subserviência.

Assim, nem sempre os pequenos empresários conseguem perceber e entender essa relação de dominação muitas vezes presente na legislação.

Em outras palavras, mesmo considerando a notória desigualdade entre as empresas de maior e menor porte econômico e que tal desequilíbrio e submissão permeiam o sistema jurídico como um todo e influenciam cada uma das suas prescrições em particular, pode-se afirmar que esse contexto não é, costumeiramente, percebido sequer pelos próprios subjugados. Por isso, é indispensável lançar um olhar crítico para revelar essas relações.

1.3 A inquietação diante das disposições do Simples Nacional

⁶⁰ PATTON, Ana Laura Javaroni. **A exclusão da startup com formato societário anônimo do Simples Nacional**: uma abordagem da pequena empresa à luz da teoria crítica. 2017. Mestrado em Desenvolvimento do Estado Democrático de Direito. Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto: USP, p. 26.

⁶¹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; FERREIRA, Gustavo Assed. Pequenas empresas e desconcentração administrativa. In: **Congresso Nacional do CONPEDI**, 25, 2016, Curitiba. Anais eletrônicos...: **CONPEDI**, 2016, p. 83-98, p. 85-86. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/4zq26u71/9078uslX53p6NP8K.pdf>. Acesso em: 24 jan. 2020.

⁶² Ibidem, p. 86.

As desvantagens concorrenciais das microempresas e das empresas de pequeno porte não decorrem apenas da natureza delas. Nesse contexto, defende Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:⁶³ “as desvantagens das MPEs para concorrerem em condições de igualdade com empresas de maior porte não decorrem exclusivamente de fatores naturais”, mas também, através da legislação que as rege, inclusive daquela que foi criada com a finalidade de regulamentar a norma prevista na Constituição Federal e assegurar o tratamento favorecido. Conforme ensina Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:⁶⁴

“[...] até no seio do diploma que supostamente deveria se dedicar a favorecer os menores, que essas desvantagens, ao revés de serem abrandadas em cumprimento do comando constitucional, são reforçadas, frequentemente de forma deliberada”.

A Lei acima mencionada é a Lei Complementar 123/2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e traz outras disposições. Além disso, essa LC estabelece um (novo) regime unificado de favorecimento tributário, chamado “Simples Nacional”, o qual implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de tributos federais, estaduais e municipais.

Contudo, a mesma LC que prevê a simplificação do regime tributário, traz algumas exceções à regra, determinando o recolhimento de alguns tributos, a exemplo do ICMS, devido nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias não sujeitos ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Dito em outras palavras, tem-se que a mesma LC que permite o pagamento dos tributos em documento único de arrecadação (o DAS), como forma de simplificação do cumprimento das obrigações tributárias, exige o pagamento da diferença de alíquota do ICMS nas aquisições de mercadorias oriundas de outro Estado, o que ocorre em guia ou documento de arrecadação separados, distanciando-se em demasia da simplificação pretendida.

⁶³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais*. In: **III Encontro de Internacionalização do CONPEDI-Madrid/Espanha**, 2015. Madrid: Direito tributário e financeiro, p. 107-129, p. 128.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 128.

Diante desse cenário, restam as seguintes dúvidas: é necessária a cobrança do ICMS? A cobrança desse ICMS viola o princípio do tratamento favorecido às MPEs? É constitucional essa cobrança? Ou trata-se apenas de uma escolha impensada do legislador?

Para que tais dúvidas sejam respondidas, passaremos a estudar o tratamento favorecido às MPEs, previsto na CF, no segundo capítulo, e alguns pontos relevantes sobre o ICMS, no terceiro capítulo.

2 O TRATAMENTO FAVORECIDO ÀS MICROEMPRESAS E ÀS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Feito um relato sobre o marco teórico da presente pesquisa, bem como esclarecida a relação necessária entre a Teoria Crítica e as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, passa-se, a partir desse capítulo, a verificar a importância das MPEs e as normas que instituem o seu tratamento favorecido, além daquelas que regulamentam os benefícios concedidos às MPEs.

2.1 Relevância das microempresas e das empresas de pequeno porte no desenvolvimento econômico nacional e na geração de empregos

De acordo com dados do Sebrae, as pequenas empresas são mais intensivas em mão-de-obra. Afinal, respondem por 27% do PIB, 40% dos salários e 57% do número de empregos formais no Brasil.⁶⁵

Analisando esses dados, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes⁶⁶ verifica que:

Esses números nos permitem chegar a duas conclusões; e ambas em prol da equidade. Primeira: como o percentual de participação no PIB (27%) é menor que o da massa salarial paga (40%), a parcela distribuída aos trabalhadores de cada unidade de riqueza produzida por uma pequena empresa é maior que aquela distribuída por empresas de maior porte. Segunda conclusão: uma vez que o percentual da massa salarial paga (40%) é menor que o número de empregos (57%), são os trabalhadores de menor renda que recebem os benefícios dessa distribuição.

Dessa maneira, infere-se que o incentivo a pequenas empresas contribui para a realização do direito ao trabalho e não apenas para garantir a isonomia jurídica, o que justifica o seu tratamento constitucional.

Além disso, entende Guilherme Adolfo dos Santos Mendes⁶⁷ que:

⁶⁵ MICRO e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. **SEBRAE**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenasempresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>. Acesso em: 29 nov. 2018.

⁶⁶ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades, p. 284-302. In: **VII Encontro Internacional do CONPEDI/Braga -Portugal, 2017**. Braga: Direito tributário e financeiro, 2017, p. 292.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 292.

Além de colaborar para a eficiência econômica ao aproximar os mercados reais do modelo ideal de concorrência perfeita, essa medida coopera para todo o sistema de produção e de distribuição de riquezas ser mais igualitário, pois possui firmes e imediatos liames com o conjunto de direitos consagrados na nossa ordem social, a começar com o direito ao trabalho.

Percebe-se, assim, que, além de contribuir para a realização do direito ao trabalho, o fomento às pequenas empresas permite que o empregado tenha, com o seu salário, condições melhores para ter garantidos outros direitos sociais constitucionais, a exemplo da educação, saúde e alimentação.

Pois bem. Destaque-se que esse era o cenário existente quando esse tópico foi escrito, entre o final de fevereiro e o começo de março de 2020, quando começaram a surgir os primeiros casos de COVID-19 (doença causada pelo novo Coronavírus – SARS-COV 2) no Brasil. A partir de então, foi imposto o isolamento social, com o fechamento de diversos setores de economia, a proibição de sair de casa, dentre outras medidas.

Ainda não há dados concretos acerca das consequências da pandemia nas micro e pequenas empresas. Mas alguns dados, de sites de notícias, podem ser mostrados, ainda que apenas a título de estimativa.

Segundo o *site* *Jornal Contábil*:⁶⁸

O impacto da crise do Coronavírus nas micro e pequenas indústrias de São Paulo já é amplamente negativo para a maioria das empresas. Uma parcela de 69% está com a situação financeira ruim ou péssima neste momento, e somente 9% estão em terreno positivo, ou seja, em situação ótima ou boa. As demais (26%) estão com a situação financeira regular.

Acrescenta ainda que:⁶⁹

Na comparação com 10 dias antes das entrevistas, 53% das empresas viram sua situação financeira piorar, e para 43% a situação não mudou. Apenas 4% tiveram melhora na situação financeira nesse período. O faturamento de 83% das empresas já foi atingido de forma negativa e piorou em relação a antes da crise do Coronavírus. Uma parcela de 15% está com o faturamento igual, e 2% conseguiram crescer e estão faturando mais neste momento.

⁶⁸ IMPACTO da pandemia nas micro e pequenas empresas de São Paulo. **Jornal Contábil**, 30 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/impacto-da-pandemia-na-situacao-das-micros-e-pequenas-empresas-de-sao-paulo/>. Acesso em: 02 mai. 2020.

⁶⁹ *Ibidem*.

Sobre as linhas de crédito e a dispensa de funcionários, podem ser mencionados os seguintes dados, obtidos através da entrevista de representantes de empresas:⁷⁰

Ampla maioria (91%) das empresas não está tendo acesso a crédito neste momento, e entre as que estão, 3% conseguiram capital de giro novo, e 4% estão tendo recursos por meio de linhas de crédito que já tinham antes da chegada da crise. Há ainda 2% que não responderam.

Uma parcela de 18% das empresas já demitiu algum funcionário desde que a crise do coronavírus começou, sendo que 6% reduziram o quadro em até 10%, e 6% entre 10% e 30%. Outros 6% demitiram mais de 30% dos funcionários que tinham antes da pandemia.

Três em cada dez (29%) dirigentes de micros e pequenas indústrias declaram que as medidas de combate à crise anunciadas pelo governo para esse segmento estão chegando ao seu negócio.

Feita essa breve consideração, serão analisadas, nos tópicos seguintes, as normas que preveem e regulamentam o tratamento favorecido às MPEs.

Segundo levantamento feito pelo Sebrae (Serviço Brasileiro de Apoio às micro e pequenas empresas) e obtido com exclusividade pela CNN,⁷¹ “pelo menos 600 mil micro e pequenas empresas fecharam as portas e 9 milhões de funcionários foram demitidos em razão dos efeitos econômicos da pandemia do novo Coronavírus”.

Até o momento, dia dois de maio de dois mil e vinte, nenhuma medida efetiva foi tomada pelo Governo com a finalidade de auxiliar exclusivamente as micro empresas e as empresas de pequeno porte.

2.2 Tratamento constitucional das microempresas e das empresas de pequeno porte

Apenas três países trazem em suas Constituições regras direcionadas especificamente às pequenas empresas: Brasil, Portugal e Peru. Porém, a nossa

⁷⁰ IMPACTO da pandemia nas micro e pequenas empresas de São Paulo. **Jornal Contábil**, 30 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/impacto-da-pandemia-na-situacao-das-micros-e-pequenas-empresas-de-sao-paulo/>. Acesso em: 02 mai. 2020.

⁷¹ MAIS de 600 mil pequenas empresas fecharam as portas com coronavírus. **CNN**, 09 abr. 2020. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/2020/04/09/mais-de-600-mil-pequenas-empresas-fecharam-as-portas-com-coronavirus>. Acesso em: 02 mai. 2020.

Constituição Federal é a única que prevê, de modo expresso, o favorecimento jurídico dessas empresas no que diz respeito às obrigações tributárias.

Apesar disso, afirma Guilherme Adolfo dos Santos Mendes⁷² que:

Apesar da peculiar condição de portarmos, no ápice da nossa ordem jurídica, normas específicas de favorecimento aos de menor dimensão empresarial, não ocupamos posição igualmente avançada no plano dos diplomas infraconstitucionais e, menos ainda, no patamar das realizações concretas.

Frisamos, no entanto, que, em comparação a outros países, como Itália, Japão e Estados Unidos, o Brasil adotou tratamento jurídico favorecido às pequenas empresas de forma tardia e tímida. Apesar disso, o nosso país foi o precursor, em relação à América do Sul.

No Brasil, a primeira medida nacional e de amplo espectro para garantir tratamento favorecido a empresas, em razão da sua menor compleição econômica, foi o Estatuto das Microempresas de 1984 (Lei Federal n. 7.256/84), o qual reconheceu a existência de uma classe de empresas diferenciada em função do seu porte, classe esta que possuía dificuldades, carências e capacidades diferentes de outros grupos.

Pois bem. O Estatuto de 1984 trouxe a implementação da maior parte dos incentivos concedidos, como por exemplo a isenção de tributos, diretamente por lei, garantindo eficácia plena e imediata ao fomento. Além disso, a lei brasileira alcançava outros temas, além do tributário, como direito trabalhista, direito administrativo, facilitação de acesso ao crédito, tendo sido precursora da inclusão do tratamento favorecido às microempresas, na Constituição Federal de 1988, quando o Brasil elevou este tratamento ao *status* de princípio constitucional (inciso IX do artigo 170 da CF).

Nesse contexto, entende Elias Kallás Filho⁷³ que:

O principal avanço, entretanto, veio com a Constituição de 1988, que incluiu o tratamento favorecido para a pequena empresa entre os princípios da ordem econômica (art. 170, IX) e também entre as normas

⁷² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Simplex Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais*, p. 107-129. In: **III Encontro de Internacionalização do CONPEDI-Madrid/Espanha**. Madrid: Direito Tributário e Financeiro, 2015, p. 109 e 128.

⁷³ KALLÁS FILHO, Elias. *Tratamento favorecido da pequena empresa como princípio constitucional da ordem econômica: o problema do critério definidor da pequena empresa*. In **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**. Pouso Alegre, 2008, p. 31-43, p. 33.

definidoras do papel das pessoas políticas no desenvolvimento econômico do país (art. 179).

Dessa maneira, iniciar-se-á esta investigação pelo exame do texto constitucional, no qual podemos localizar cinco conjuntos de dispositivos de regência do tratamento jurídico favorecido para as pequenas empresas: uns que se originaram na própria CF, outros que foram posteriormente introduzidos por emendas constitucionais.

Em sua redação original, a CF já tinha o inciso IX do artigo 170, o artigo 179 e o artigo 47 do ADCT. O inciso IX do artigo 170, que teve a redação alterada pela EC n. 6/95, traz como princípio da ordem econômica “o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”. Esse princípio norteia todos os demais dispositivos constitucionais, bem como, evidentemente, as demais prescrições jurídicas. Em outras palavras, o preceito do “tratamento favorecido” rege toda a positivação do direito no que diz respeito às pequenas empresas.

Já o artigo 179 estabelece regra programática, dirigida a todos os entes da federação, impondo-lhes o dever de dispensar às pequenas empresas tratamento jurídico favorecido, através de três mecanismos: supressão, redução e simplificação das obrigações. Além disso, prevê, de forma expressa, que o tratamento favorecido também deve ocorrer na área tributária.

Por sua vez, o artigo 47 do ADCT estabelece uma regra de exclusão de correção monetária, mas apenas para determinados empréstimos concedidos às pequenas empresas.

Ensina Guilherme Adolfo dos Santos Mendes⁷⁴ que:

Essa escolha política gravada na nossa Carta de Direitos não foi por acaso e nem decorre de uma simples reprodução arrebatada de modelos alienígenas. Pelo contrário. Está assentada num amplo complexo de considerações com profundos esteiros sustentadores de todo o nosso arcabouço constitucional.

Nesse sentido também já decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça:⁷⁵

⁷⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades, p. 284-302. In: **VII Encontro Internacional do CONPEDI/Braga-Portugal**. Braga: Direito tributário e financeiro, 2017, p. 297.

⁷⁵ STJ – REsp 961.117 – 1ª S. – Rel. Min. Luiz Fux – DJe 22.09.2010.

O sistema de proteção assegurado pela Constituição Federal às micro e pequenas empresas, nos termos dos arts. 170, IX e 179, da CF/1988, prevê tratamento diferenciado, com o escopo de incentivá-las pela simplificação, redução ou eliminação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, conferindo, ao legislador ordinário, a competência para a instituição de critérios para o enquadramento das pessoas jurídicas como microempresas ou empresas de pequeno porte (...).

Conforme afirmam Carlos Renato Cunha e João Luiz Martins Esteves,⁷⁶ “o fundamento remoto para o tratamento favorecido às micro e às pequenas empresas encontra-se, portanto, nos objetivos buscados pela ordem econômica nacional”.

Além do artigo 170, inciso IX, da CF, há outras disposições constitucionais que merecem destaque: a Constituição Federal, em seu artigo 1º, traz como fundamentos da República Federativa do Brasil, dentre outros, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Além disso, no artigo 3º, determina que garantir o desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Em um primeiro momento, o favorecimento das pequenas empresas consagra, sob o aspecto material, concretiza e especifica o princípio da igualdade, eis que facilmente se percebe que as pequenas empresas se deparam com obstáculos maiores que aqueles enfrentados pelas empresas de médio e grande porte.

Entende Guilherme Adolfo dos Santos Mendes⁷⁷ que, “assim, um regime jurídico mais favorável aos menores não é privilégio, mas sim a concretização da máxima de tratar os dessemelhantes na medida das suas desigualdades”.

Além desse, há outros objetivos a serem buscados: o tratamento favorecido é princípio orientador da organização para a produção de bens e riquezas, o que contribui para o aumento da produtividade nacional, garantindo eficiência econômica.

⁷⁶ CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição da República de 1988. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 20, n. 3, p.292-323, nov. 2016, p. 295.

⁷⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades, p. 284-302. In: **VII Encontro Internacional do CONPEDI/Braga-Portugal**. Braga: Direito tributário e financeiro, 2017, p. 290.

No mais, o princípio do tratamento favorecido reforça a liberdade concorrencial. Nesse contexto, ensina Elias Kallás Filho⁷⁸ que:

Referido favorecimento não é ofensivo ao princípio da livre concorrência nem ao princípio da igualdade. O que o constituinte de 1988 objetivou ao determinar que a lei favoreça a pequena empresa foi exatamente reforçar a liberdade concorrencial, por meio da compensação de hipossuficiências (não apenas econômico-financeiras, mas também jurídicas, técnicas, de acesso à informação etc.) que, nas condições naturais do mercado, impedem os pequenos empresários de concorrerem equilibradamente com os médios e grandes. Com isso, evidentemente, não ofendeu o princípio da igualdade. Pelo contrário, realçou-lhe a magnitude, rechaçando a ideia da igualdade meramente formal, de todos perante a lei, para acolher o real princípio da igualdade, seu sentido material.

No mais, nas palavras de Guilherme Adolfo dos Santos Mendes,⁷⁹ o tratamento favorecido tem a finalidade de cooperar com a igualdade no sistema de produção e distribuição das riquezas, pois encontra-se diretamente relacionado com os direitos previstos na ordem social, principalmente com o direito ao trabalho.

Além dos dispositivos constitucionais já mencionados, outros merecem destaque. O inciso III, “d”, do artigo 146 da CF, e seu parágrafo único, criados pela EC n. 42, atribuíram à lei complementar a definição do regime favorecido e tornaram possível a implantação de um sistema unificado de arrecadação de tributos.

O artigo 94 do ADCT, introduzido pela emenda referida, determinou que fossem revogados os regimes tributários especiais para as pequenas empresas, quando entrasse em vigor o sistema unificado.

E o §9º do artigo 195 da CF, criado pela EC 47/2005, prevê a diferenciação de alíquotas e bases de cálculo de contribuições previdenciárias em razão do porte econômico das empresas.

Em virtude disso, editou-se a Lei Complementar n. 123/06, que estabelece um (novo) regime unificado de favorecimento tributário, chamado “Simples

⁷⁸ KALLÁS FILHO, Elias. Tratamento favorecido da pequena empresa como princípio constitucional da ordem econômica: o problema do critério definidor da pequena empresa. In **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**. Pouso Alegre, 2008, p. 31-43, p. 35.

⁷⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades, p. 284-302. In: **VII Encontro Internacional do CONPEDI/Braga-Portugal**. Braga: Direito tributário e financeiro, 2017, p. 291.

Nacional”, para incluir, utilizando-se das mesmas regras, em tese mais benéficas aos seus destinatários, tributos federais, municipais e estaduais.

Contudo, o Princípio do Favorecimento das Pequenas Empresas não se esgota em uma área específica do direito e, na área tributária, não se limita ao Simples Nacional.

Frise-se que, conforme já mencionado, o tratamento favorecido das pequenas empresas é princípio que informa todo o ordenamento jurídico pátrio, e cumpre três funções, no plano da eficácia: a hermenêutica, a revogadora e a proibição de retrocesso.

Interessa aqui a função hermenêutica. É necessário que se tenha o entendimento dos preceitos contidos na Carta, é importante compreender o texto, dar-lhe um significado, fazendo isso através de um processo hermenêutico que viabilize a extração do conteúdo e sentido legítimo da norma constitucional – o intuito do legislador – que arquiteta a inovação fictícia transformando-a em algo real, palpável, alcançável a todos os cidadãos aos quais os benefícios são dirigidos.

Em outras palavras, significa dizer que o favorecimento das pequenas empresas possui precedência hermenêutica, orientando inclusive as demais previsões constitucionais.

2.3 O Simples Nacional (LC 123/2006)

Antes de se adentrar na Lei Complementar 123/2006 (Novo Simples Nacional) é necessário verificar seus antecedentes.

O regime tributário simplificado para microempresa e empresa de pequeno porte havia sido instituído pela Lei 9.317/96, e o sistema era chamado de Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES. Destaca-se que essa lei instituiu o Simples Nacional – SN – no plano federal, mas havia “Simples” em alguns estados e municípios.

Essa lei não criou “imposto único”, mas sim a unificação do pagamento de diversos tributos em um único documento de arrecadação federal, denominado DARF – Simples.

Embora essa lei fosse federal, e dispusesse apenas sobre tributos federais, ela dava abertura para que, através de convênio com os estados e/ou os municípios, o ICMS (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, de competência estadual) e o ISS (imposto sobre serviços, de competência municipal), pudessem também ser recolhidos juntos aos tributos federais, no mesmo documento, DARF, o que facilitaria o cotidiano das MPEs.

Apesar disso, estados e municípios se recusaram a firmar estes convênios, por motivos de ordem política, ou seja, para que não dependessem da União para que pudessem receber os recursos advindos da arrecadação dos tributos. Preferiram, então, continuar arrecadando de forma direta os seus impostos.

O estado de São Paulo, com a finalidade de atender aos dispositivos constitucionais que garantem tratamento especial para as pequenas empresas (artigos 170, IX, e 179 da CF, já abordados nesse capítulo), instituiu o Simples Paulista.

Discorrendo sobre o assunto, Láudio C. Fabretti, Denise Fabretti e Dilene R. Fabretti:⁸⁰

A Lei n. 9.137/96 vigorou de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 2005, sem correção dos valores das faixas de receita bruta para enquadramento, fato que causou na prática grandes transtornos para as MPEs, obrigando muitos pequenos empresários a praticarem vários malabarismos, inclusive deixando na informalidade parte das suas receitas brutas, para não se submeterem à tributação mais onerosa, por mudança de faixa de tributação.

Pois bem. Em 2006, a Lei Complementar 123/2006, conhecida também como Lei Geral da ME e EPP, criou o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Essa LC estabelece as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado ao empresário e às sociedades empresariais ou simples, cumprindo, assim, a garantia a eles assegurada pela CF nos artigos 170 e 179.

A LC, cuja previsão se encontra no artigo 146 da CF, possui caráter nacional e tem por função, dentre outras, dispor sobre normas gerais em matéria tributária, que, pela sua relevância, só podem ser previstas por esse tipo de Lei.

⁸⁰ FABRETTI, Láudio C; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene R. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional**. Tratamentos tributário, fiscal e comercial. São Paulo: Atlas, 2019, p. 146.

Assim, a LC 123/06 prevê normas gerais relativas à apuração e ao recolhimento dos tributos de competência da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, mediante regime único de arrecadação, e também sobre as obrigações acessórias.

O artigo 89 da LC 123/2006 revoga as leis anteriores sobre as MPes.

Em 2007, o Governo Federal criou o Decreto 6.038/07, que regulamentou a LC 123/2006 e instituiu o Comitê Gestor da Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), que possui competência para tratar dos aspectos tributários previstos da LC 123/2006. Assim, cabe ao CGSN regulamentar, por meio de resoluções, as normas da LC 123/2006.

A definição de ME e EPP pode ser encontrada no artigo 3º da Lei Complementar em comento. Assim, são ME e EPP a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário referido no artigo 966 do Código Civil. Se esses tipos auferirem receita bruta igual ou inferior a trezentos e sessenta mil reais, em cada ano-calendário, serão considerados como microempresas. Caso o faturamento seja superior a trezentos e sessenta mil reais, em cada ano-calendário, e igual ou inferior a quatro milhões e oitocentos mil reais, serão considerados empresas de pequeno porte.

Como receita bruta, considera-se o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Nesse contexto, esclarecem Lúdio C. Fabretti, Denise Fabretti e Dilene R. Fabretti que:⁸¹

A definição de receita bruta por meio de lei complementar é muito importante, pois é norma geral que impede que as legislações federais, estaduais e municipais venham alterá-la, tornando-a mais abrangente do que o inicialmente previsto na lei complementar, como já aconteceu com o PIS e a COFINS, por meio da Lei n. 9718/98, que ampliou o conceito de receita bruta para receita total, ou seja, a receita bruta mais receitas financeiras especificadas nessa lei.

⁸¹ FABRETTI, Lúdio C; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene R. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional**. Tratamentos tributário, fiscal e comercial. São Paulo: Atlas, 2019, p. 148.

Caso a atividade da empresa seja iniciada no próprio ano-calendário, os limites acima mencionados serão proporcionais ao número de meses em que a ME ou a EPP houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

Contudo, não são apenas os limites de receita bruta estabelecidos nos incisos I e II do artigo 3º da LC 123/2006 que impedem o ingresso no Simples Nacional. Também há outras limitações: atividade exercida pela MPE, estrutura da MPE, situação jurídica dos titulares da MPE e situação fiscal. Todavia, tais vedações não são objetos dessa pesquisa.

Uma vedação que importa bastante para essa pesquisa é a prevista no *caput* do artigo 23 da LC 123/2006: “Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional”.

Discorrendo sobre o assunto, o professor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes⁸² ensina que “o aproveitamento e a transferência de créditos são meios usualmente com o fito de garantir a um tributo o caráter não-cumulativo”.

Sobre essa vedação, entendem Láudio C. Fabretti, Denise Fabretti e Dilene R. Fabretti:⁸³

Essa vedação, na realidade, é um obstáculo para os negócios realizados pelas MPÉs integrantes do regime do Simples. Uma vez que, na qualidade de fornecedores, não transferem seus créditos para seus clientes, apresentam maiores dificuldades na negociação do preço praticado por elas. Tome-se como exemplo uma ME fornecedora de matéria-prima produzida por ela para fornecimento à indústria. Supondo-se que o IPI sobre a operação de saída da mercadoria de seu estabelecimento seja de 7,5% ao vender um lote de R\$10.000,00 para a indústria, pode estar sujeita a duas situações.

A primeira situação é aquela na qual a ME não é optante pelo regime do Simples Nacional. Nesse caso, irá apurar um IPI de R\$750,00 (R\$10.000,00 * 7,5%), que será transferido para o cliente abater do cálculo do IPI a ser pago por ele após o processo de industrialização. Se, a título de exemplo, o cliente da ME apura um IPI de R\$800,00, após a transformação da matéria-prima em produto,

⁸² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 150-169, 2008, p. 154.

⁸³ FABRETTI, Láudio C; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene R. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional**. Tratamentos tributário, fiscal e comercial. São Paulo: Atlas, 2019, p. 164.

abaterá R\$750,00, transferidos pelo seu fornecedor, e recolherá somente a diferença de R\$50,00.

Já na segunda situação, na qual a ME é optante pelo regime do Simples Nacional, a ME não poderá repassar o valor do IPI para o seu cliente.

Afirmam Láudio C. Fabretti, Denise Fabretti e Dilene R. Fabretti:⁸⁴

Por isso mesmo, a Lei Geral passou a permitir que pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional aproveitem o crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou de empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional.

Para que as empresas não optantes pelo Simples Nacional possam aproveitar o crédito do ICMS na aquisição de mercadorias vendidas por aquelas que optam pelo regime diferenciado, alguns requisitos devem ser observados. Contudo, essa situação não é relevante para essa pesquisa.

No mais, ainda sobre a vedação trazida pelo artigo 23 da LC 123/2006, destaca-se que os créditos nele referidos são o instrumento garantidor da não cumulatividade dos tributos. Assim, tem-se que o ICMS, no regime do Simples Nacional, é cumulativo, e no regime geral, é não cumulativo.

Sobre os tributos abrangidos pelo Simples Nacional, Láudio C. Fabretti, Denise Fabretti e Dilene R. Fabretti⁸⁵ afirmam que:

A pessoa jurídica inscrita no regime do Simples Nacional tem, como benefício, a simplificação do recolhimento dos tributos devidos. Não há necessidade de recolhimento desses tributos em guias separadas e em prazos diferentes previstos para os respectivos pagamentos. Todos os tributos, abrangidos pelo regime, são pagos mensalmente por meio de um documento único de arrecadação, e o vencimento ocorre na mesma data. Todavia, existem algumas exceções em relação ao ICMS, ISS e contribuições previdenciárias.

Nos termos do artigo 13 da LC 123/2006, o Simples Nacional abrange os seguintes tributos: Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), com algumas exceções: imposto de renda relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável e imposto de renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente.

⁸⁴ FABRETTI, Láudio C; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene R. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional**. Tratamentos tributário, fiscal e comercial. São Paulo: Atlas, 2019, p. 165.

⁸⁵ Ibidem, p. 167.

Abrange também o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas.

A Contribuição Social Sobre os Lucros Líquidos também é abrangida pelo Simples Nacional. O mesmo ocorre com a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas e aquelas devidas na importação de bens e serviços. E, da mesma forma, a Contribuição para o PIS/PASEP.

A Contribuição Patronal Previdenciária também pode ser paga pelo documento de arrecadação única.

O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e sobre Comunicação (ICMS) também é abrangido pelo Simples Nacional, exceto para pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas.

Por fim, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) também pode ser pago pelo Simples Nacional.

Para aqueles tributos abrangidos pelo Simples Nacional, e que, portanto, são recolhidos mediante documento de arrecadação unificada, a base de cálculo para determinação do valor devido mensalmente pelas MPEs será a receita bruta total auferida, separada por tipo de atividade econômica (Anexos I a IV da LC 123/2006), conforme disposição do artigo 18, §4º, da Lei Geral.

No que se refere às alíquotas, até 31 de dezembro de 2017, elas eram predeterminadas nas tabelas da LC 123/2006. Contudo, a partir de 1º de janeiro de 2018, essas alíquotas são apuradas pelo próprio contribuinte, o que significa aumento da complexidade no cálculo dos valores a serem apurados mês a mês pelas MPEs. Atualmente, há 6 faixas de alíquota, que variam de 4% a 19%, a depender da receita bruta auferida nos 12 meses anteriores.

O artigo 13 da Lei Complementar 123/2006 enumera os tributos que não são abrangidos pelo recolhimento unificado: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou valores Mobiliários (IOF); Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros (II); Imposto sobre exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE); Imposto sobre a Propriedade Territorial

Rural (ITR); Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável; Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente; Contribuição provisória sobre movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF); Contribuição para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS); Contribuição para manutenção da seguridade social, relativa ao trabalhador; Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual; Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas; PIS, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços; ICMS devido, nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por Força da legislação estadual ou distrital vigente; na entrada, no território do estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização; por ocasião do desembaraço aduaneiro; na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal; na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, bem assim do valor relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições em outros estados e Distrito Federal, nos termos da legislação estadual ou distrital; ISS devido: em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte; na importação de serviços; demais tributos de competência da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, não relacionados especificamente (tais como as taxas de licenças, alvarás, etc.).

Dentre esses impostos não abrangidos pelo documento de arrecadação unificado, um deles merece destaque: o ICMS devido nas aquisições em outros estados e Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitos ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Esse imposto não é abrangido pelo Simples Nacional, e é justamente esse o objeto do nosso estudo.

Feitas as considerações sobre as MPEs e sobre o Simples Nacional, destacando-se os tributos abrangidos por esse regime tributário e aqueles não abrangidos, no próximo capítulo será estudado o ICMS e suas vertentes.

3 ICMS

Feitas as considerações dos capítulos anteriores, acerca da Teoria Crítica e da importância das microempresas e das empresas de pequeno porte, passe-se, neste capítulo, a estudar o ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), que é pago também pelas MPEs.

Pois bem. Considerando-se a extensa carga de tributos existente no Brasil, é normal surgir dúvida acerca da função e das especificidades de cada um dos tributos pagos.

O ICMS é um dos impostos que gera o maior número de dúvidas, pois o seu entendimento não é sempre fácil, uma vez que o cálculo varia de estado para estado, e há outras questões que exigem atenção especial.

Além de ser um dos impostos mais complexos existentes no sistema tributário, o ICMS é o imposto de maior importância para a arrecadação dos estados. No estado de São Paulo, por exemplo, o ICMS corresponde a 93% da sua arrecadação.⁸⁶ Significa dizer que o ICMS custeia grande parte das despesas dos estados. Por essa razão é que regras como as discutidas nesse trabalho, que permitem a cobrança antecipada do ICMS para empresas do Simples Nacional, que deveriam ter tratamento diferenciado, são criadas.

Dessa maneira, nesse capítulo, serão abordados os pontos mais relevantes do ICMS, principalmente aqueles referentes à operação relativa à circulação de mercadorias, objeto desta pesquisa.

3.1 Regra-Matriz de Incidência Tributária – definição

A expressão “normas jurídicas em sentido amplo” é utilizada para se referir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, ou seja, aos enunciados prescritivos, como significações que são construídas pelo intérprete, e não como manifestação empírica do ordenamento.

⁸⁶ IMPOSTÔMETRO. Associação Comercial de São Paulo. Disponível em: <https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=733>. Acesso em: 27 ago. 2020.

Discorrendo sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho, em seu artigo, “Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária”, acrescenta que: “ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo, receberia o nome de ‘normas jurídicas em sentido estrito’”.

Em sua obra, “Direito Tributário, Linguagem e Método”, Paulo de Barros Carvalho⁸⁷ assevera que:

A expressão norma jurídica em sentido estrito (ou, simplesmente, ‘norma jurídica’), por fim, estará reservada exclusivamente às situações em que estivermos nos referirmos à composição articulada de dois ou mais juízos ou proposições de acordo com uma organização particular.

Dessa forma, os enunciados prescritivos são usados para descrever condutas, podendo ser sinônimos de sentença, texto, oração, caracterizando-se como normas jurídicas em sentido amplo.

Por sua vez, as normas jurídicas são significações construídas a partir dos textos positivados de acordo com a forma lógica dos juízos condicionais, que são duas ou mais proposições prescritivas associadas. O conjunto de enunciados prescritivos tem como resultado um documento normativo.

Assim, pode-se dizer que o enunciado prescritivo e as proposições seriam normas jurídicas em sentido amplo, ao passo que a norma jurídica é a tradução do que se diz ser norma jurídica em sentido estrito.

Reitera-se que a norma tributária em sentido estrito é a que define a incidência fiscal, sendo construída por obra do cientista do Direito, e se apresenta, ao final, com a compostura própria dos juízos hipotéticos-condicionais. Haverá uma hipótese (suposto ou antecedente) a que se conjuga um mandamento, uma consequência. A fórmula associativa é a cópula deôntica, o dever ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa.

Dito isso, pode-se afirmar que a regra-matriz de incidência tributária é o instrumento metódico responsável por organizar o texto bruto do direito positivo,

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 765.

propondo a compreensão do texto da lei num contexto comunicacional “bem concebido e racionalmente estruturado”.⁸⁸

Discorrendo sobre o assunto, Bruce Bastos Martins⁸⁹ ensina que:

Enquanto método de construção da norma jurídica em sentido estrito, a *regra-matriz* apresenta os parâmetros formais que compõe a estrutura normativa $D(p \rightarrow q)$, de tal modo que o processo de conhecimento das proposições jurídicas organiza-se ao abrigo de minuciosas bases analíticas, potencializando tanto a experiência fenomenológica quanto a compreensão da linguagem jurídica.

Acrescenta o autor que:⁹⁰

dada uma mesma estrutura para todas as normas, a lembrar, $D(p \rightarrow q)$, em que p refere-se a uma proposição-pressuposto, identificada como um fato possível, e q uma proposição-consequente, referente a prescrição de uma conduta, PAULO DE BARROS CARVALHO identifica os critérios necessários para, formalmente, constituir p e q , a saber: (I) critérios material, espacial e temporal constituem p (proposição-pressuposto); (II) critérios pessoal e prestacional constituem q (proposição-consequente).

Paulo de Barros Carvalho⁹¹ afirma que a regra-matriz de incidência tributária:

é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, expandindo as fronteiras do território científico (...) De qualquer modo, o esquema da regra-matriz é um desdobramento aplicativo do “constructivismo lógico-semântico” sugerido com tanta precisão na obra e no pensamento de Lourival Vilanova.

Verifica-se, então, que as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, ou seja, não se tem a regra-matriz de incidência tributária pronta.

A regra-matriz de incidência tributária mostra-se um utilíssimo instrumento científico, útil para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 767-768.

⁸⁹ MARTINS, Bruce Bastos. Introdução ao Constructivismo Lógico-Semântico no Direito e Regra-Matriz de Incidência Tributária: breve passagem das reflexões epistemológicas de Descartes até Paulo de Barros Carvalho. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 13. Ano 3, p. 69-96. São Paulo: Editora RT, jul-ago 2018, p. 74.

⁹⁰ MARTINS, Bruce Bastos. Introdução ao Constructivismo Lógico-Semântico no Direito e Regra-Matriz de Incidência Tributária: breve passagem das reflexões epistemológicas de Descartes até Paulo de Barros Carvalho. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 13. Ano 3, p. 69-96. São Paulo: Editora RT, jul-ago 2018, p. 75.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 769.

irredutível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego é fácil, além de ser operativo e prático, permitindo verificar imediatamente a essência normativa.

Entende Paulo de Barros Carvalho⁹² que a regra-matriz permite:

ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo. Com efeito, o conhecimento do sistema jurídico-prescritivo não pode continuar livre e descomprometido de padrões metodológicos como tem acontecido em múltiplas manifestações de nossa doutrina. Antes de tudo, a investigação científica requer método, como critério seguro para conduzir o pensamento na caminhada expositiva. Feito isso, pode o autor até trazer para o espaço discursivo proposições de outras áreas, as quais permanecerão como elementos ancilares, ao longo do eixo temático, este sim, governado por uma diretriz definida e, obviamente, compatível com o fenômeno-objeto.

Então, verifica-se que a RMIT é que traz operacionalidade ao direito positivo, uma vez que, conforme já afirmado, as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, ou seja, não se tem a regra-matriz de incidência tributária pronta.

Acrescenta-se a isso que a regra-matriz de incidência tributária possui hipótese (descriptor), onde se encontram os critérios material, espacial e temporal, e consequência (prescritor), onde se encontram os critérios pessoal e quantitativo.

Destaca-se que o ICMS encontra-se previsto, de forma genérica, no artigo 155, II, da Constituição Federal, que determina: “Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”.

O ICMS possui cinco diferentes regras-matrizes de incidência tributária, eis que engloba pelo menos cinco impostos diferentes: a) imposto sobre operações mercantis (circulação de mercadorias); b) imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 769.

consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Contudo, para esta pesquisa, interessa somente a regra-matriz de incidência tributária das operações relativas à circulação de mercadorias, que será estudada nesse capítulo.

3.2 Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

Este ICMS, dentre os cinco citados no tópico anterior, é o que mais importa para a economia. Ele é o responsável por envolver os maiores valores em dinheiro. Conseqüentemente, é o que suscita maiores discussões.

Incide esse tributo sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. Discorrendo sobre o assunto, Roque Carrazza,⁹³ em sua obra, “ICMS”, assevera que:

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa pra outra) da posse ou propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

Pois bem. Por operações, pode-se entender que são a prática de ato jurídico com a finalidade de transmitir um direito (posse ou propriedade).

Sobre as operações, Geraldo Ataliba⁹⁴ esclarece que:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica. São atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações. Os autores que veem no ICM um imposto sobre circulação ou mercadorias estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese de incidência do tributo da operação – aí posta pelo próprio Texto Magno – para seus aspectos adjetivos, com graves conseqüências deletérias do sistema.

Portanto, vê-se que é a operação relativa à circulação de mercadorias que faz surgir a incidência do ICMS e não a mera circulação de mercadorias.

Reforça Geraldo Ataliba:⁹⁵

⁹³ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 38.

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. vols. 25-26. São Paulo: RT, p. 104.

⁹⁵ Ibidem.

É a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão só, a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.

No que se refere à circulação, tem-se que é a transferência das mercadorias de uma pessoa a outra, mediante um ato jurídico ou um contrato. Pressupõe a alteração do patrimônio.

Geraldo Ataliba⁹⁶ esclarece que:

Circular significa, para o direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convencionase designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).

Ainda, Ataliba⁹⁷ complementa a ideia, no sentido de que:

Não só a transferência da propriedade *strictu sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz “circulação”, quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria.

Assim, tem-se que há diferença entre a operação que resulte na circulação de mercadorias e a circulação que dela resulta. Para que incida o ICMS, deve haver a efetiva realização da operação de circulação jurídica de mercadorias.

Discorrendo sobre o assunto, Roque Carrazza⁹⁸ ensina que:

O imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS.

Reitera-se que o fato gerador é a operação que causa a circulação, e não a circulação em si. Sobre o conceito de mercadorias, Carrazza⁹⁹ traz o seguinte: “mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia”. E

⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. vols. 25-26. São Paulo: RT, p. 105.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 105.

⁹⁸ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 38.

⁹⁹ *Ibidem*.

continua: “Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão só aquele que se submete à mercancia”.¹⁰⁰

Sobre a natureza mercantil do produto, esclarece Paulo de Barros Carvalho:¹⁰¹

a natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não se enquadra esse conceito, porém, aquela mantida em meu bolso e destinada a meu uso pessoal. Observe-se que não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributo de mercadoria.

Assim sendo, para que um bem móvel seja considerado mercadoria, é necessário que a finalidade dele seja a venda ou a revenda. O que diferencia bem móvel (gênero) de mercadoria (espécie) é a destinação comercial. Portanto, trata-se de uma qualidade extrínseca.

Sobre a mercadoria, acrescenta José Eduardo Soares de Melo¹⁰² que:

os bens negociados ou transmitidos por particulares, prestadores de serviços de qualquer natureza, financeiras, etc, sem implicar mercancia, e não sendo transacionados com habitualidade, não são qualificados como mercadoria.

Sobre o momento de nascimento da obrigação tributária, tal é definido pelos estados e pelo Distrito Federal. Preleciona Roque Carrazza:¹⁰³

Pode ser o *momento da entrada* da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o *momento da saída* da mercadoria de qualquer um destes locais, o *momento da extração da nota fiscal*, e assim por diante. Esses momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistente operação mercantil a que se referem.

E continua o ilustre autor:¹⁰⁴

É por isso que não se pode considerar ocorrido o fato *imponível* do ICMS: a) *em momento anterior* à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configura operação mercantil; c) quando o *bem móvel*

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 38.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

¹⁰² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**. Teoria e Prática. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 17.

¹⁰³ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 46.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 47-48.

sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato; ou d) na consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há aí apenas movimentação física do bem, e não operação mercantil). Por quê? Porque em todas essas hipóteses, desvirtua-se a moldura constitucional do ICMS, em detrimento do contribuinte. Melhor esclarecendo, o contribuinte do ICMS tem o direito subjetivo de só ser tributado após a ocorrência da operação mercantil.

Portanto, uma vez mais resta demonstrado que, para que incida o ICMS, deve haver a operação mercantil, a operação de circulação de bens e mercadorias.

Feitas essas considerações sobre a operação de circulação de mercadorias, passa-se a estudar, no próximo tópico, a regra-matriz de incidência tributária do ICMS – Mercadorias.

3.3 Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS – Mercadorias

Conforme afirmado, as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, ou seja, não se tem a regra-matriz de incidência tributária pronta.

A regra-matriz de incidência tributária mostra-se um utilíssimo instrumento científico, útil para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego é fácil, além de ser operativo e prático, permitindo verificar imediatamente a essência normativa.

Assim, temos a seguinte regra-matriz de incidência tributária para o ICMS – Mercadorias:

ICMS – Mercadorias.

HIPÓTESE

Critério Material – realizar operação de circulação de mercadorias.

Critério Temporal – no momento da realização da operação de circulação de mercadorias.

Critério Espacial – local em que se realiza a operação de circulação de mercadorias.

CONSEQUENTE

Critério Pessoal –

- Sujeito ativo: estados e Distrito Federal.

- Sujeito passivo: aquele previsto na legislação.

Critério Quantitativo:

- Base de Cálculo – o valor da operação mercantil realizada.
- Alíquota – aquela prevista na legislação do local em que se realiza a operação de circulação de mercadorias.

Veremos, nos próximos tópicos, o que significa cada um dos critérios acima elencados.

3.3.1 Critério material

No critério material, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho,¹⁰⁵ “há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo”. Em outras palavras, significa dizer que o comportamento de uma pessoa é composto por um verbo, seguido de seu complemento.

Por sua vez, Geraldo Ataliba, citado por Luis Eduardo Schoueri,¹⁰⁶ ensina que o critério material é a “descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte”.

Acrescenta Luis Eduardo Schoueri¹⁰⁷ que:

é assim que no aspecto material encontrar-se-á definida a situação legalmente apta para gerar a obrigação tributária. É, nas palavras do Código Tributário Nacional (art. 114), *a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.* (grifos do autor).

Verifica-se, portanto, que o critério material possui relevância, pois é ele que identifica um tributo. E é a partir dele que se define a competência tributária.

No caso do ICMS – Mercadorias, o critério material é realizar operação de circulação de mercadorias, assunto já abordado nesse trabalho.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 278.

¹⁰⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 550.

¹⁰⁷ Ibidem.

Contudo, vale à pena ressaltar que, no que se refere à circulação, tem-se que é a transferência das mercadorias de uma pessoa a outra, mediante um ato jurídico ou um contrato. Pressupõe a alteração do patrimônio.

Além disso, para que um bem móvel seja considerado mercadoria, é necessário que a finalidade dele seja a venda ou a revenda. O que diferencia bem móvel (gênero) de mercadoria (espécie), é a destinação comercial, portanto, trata-se de uma qualidade extrínseca.

3.3.2 Critério temporal

A lei deve definir o momento a partir do qual se constitui a obrigação tributária. Aí se encontra o critério temporal da hipótese tributária.

Assim, ensina Luis Eduardo Schoueri¹⁰⁸ que:

Cumpra ressaltar a importância do aspecto temporal, tendo em vista que, não obstante a posição titubeante do Código Tributário Nacional quanto ao nascimento da obrigação tributária, ora dando-a por nascida quando da ocorrência do fato jurídico tributário (artigo 113, §1º), ora atribuindo ao lançamento a natureza constitutiva do crédito (art. 142), não deixa dúvida o mesmo diploma legal que 'o lançamento reporta-se à data da ocorrência do *fato gerador* da obrigação e rege-se pela então lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada' (art. 144).

Dessa maneira, o critério temporal é importante para se fixar quando nasce a obrigação tributária e, a partir de então, qual a legislação aplicável a ela. Esclarece-se que a lei a ser aplicada é a vigente ao tempo em que o fato venha se consumir.

Não é outro senão este o entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho:¹⁰⁹

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

¹⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 550.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 284.

Assim, o critério temporal indica o momento a partir do qual o estado possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação pelo particular e o momento em que nasce para o particular, ou sujeito passivo, um dever jurídico.

Acrescenta Luis Eduardo Schoueri¹¹⁰ que: “não se esgota aí a importância do aspecto temporal: pode ser ele importante, também, para o cálculo do montante do tributo, nos casos em que o tributo for calculado de modo diverso, conforme o intervalo temporal que se cuida”. A exemplo, pode ser citado o Imposto de Renda e outros tributos de apuração trimestral, em empresas optantes pelos regimes do lucro real ou presumido.

No ICMS – Mercadorias, a “saída” foi eleita pelo legislador como elemento do fato gerador, assinalando o aspecto temporal previsto. Discorrendo sobre o assunto, José Eduardo Soares de Melo¹¹¹ afirma:

Ao legislador compete estabelecer o momento em que se deve considerar acontecida a materialidade do tributo, previsto constitucionalmente. O instante do nascimento da obrigação tributária deve guardar efetivo vínculo com a matéria objeto de tributação, eis que todos os aspectos da norma são intrinsecamente vinculados.

Continua o autor:¹¹²

Assim, elegendo a saída (circulação pela via pública, estranha aos limites do estabelecimento do contribuinte) como o momento em que nasce o fato gerador do ICMS, é de todo irrelevante perquirir-se a respeito de situações ocorridas antes de tal evento, ou mesmo sobre circulações internas dentro da própria empresa.

Assim, tem-se que o critério temporal do ICMS, eleito pela legislação, é o momento da “saída” da mercadoria. Contudo, apenas a saída é insuficiente para que se possa analisar a incidência do ICMS, uma vez que é imprescindível a realização do negócio jurídico mercantil.

Nesse contexto, Ieciona Roque Carrazza:¹¹³

Se a saída de mercadorias fosse realmente a hipótese de incidência do imposto em pauta, o comerciante furtado em mercadorias – como frisa Aliomar Baleeiro – teria não só que suportar os prejuízos, como pagar o ICMS devido por elas. E, mais: se não levasse a *notitia criminis* ao

¹¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 553.

¹¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**. Teoria e prática. 14. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2018, p. 21.

¹¹² Ibidem, p. 21.

¹¹³ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 46-47.

conhecimento da autoridade fazendária estaria praticando uma evasão tributária.

Portanto, a saída não é o melhor critério temporal para se estabelecer o momento do surgimento da obrigação relativa ao ICMS. Ensina Roque Carrazza¹¹⁴ que:

A lei ordinária dos estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, o momento da saída da mercadoria, o momento da extração da nota fiscal e assim por diante.

Contudo, não se pode considerar ocorrido o fato gerador do ICMS antes da ocorrência da operação mercantil. Assim, pode-se afirmar que o ICMS somente pode ser exigido a partir do momento em que há operação mercantil de circulação de mercadorias.

3.3.3 Critério espacial

O critério espacial se refere ao local em que o fato ocorre. Conforme ensina José Eduardo Soares de Melo,¹¹⁵ “os fatos imponíveis ocorrem sempre em um determinado lugar, cumprindo ao legislador fixar o local em que, uma vez acontecida a materialidade tributária, se repute devida a obrigação respectiva”.

Discorrendo sobre o critério espacial, Paulo de Barros Carvalho¹¹⁶ esclarece que:

Exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por prorrogados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei.

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 47.

¹¹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**. Teoria e prática. 14. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2018. p. 23.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 282.

A análise do critério espacial importa para a verificação da existência dos limites para o exercício da competência tributária. Assim, como já afirmado, no caso do ICMS, o critério espacial coincide com o local em que a lei possui vigência.

3.3.4 Critério Pessoal

O critério pessoal diz respeito aos sujeitos que participam da relação obrigacional tributária. Assim, no caso do ICMS, o sujeito ativo é o estado (ou o Distrito Federal), no qual ocorre a operação de circulação de mercadorias. E o sujeito passivo é aquele que pratica a operação de circulação de mercadorias.

Sobre o sujeito passivo, entende Roque Carrazza¹¹⁷ que quem pode promover a realização de operação de circulação de mercadorias são o produtor, o industrial e o comerciante. O particular não realiza operação relativa à circulação de mercadorias.

Contudo, sobre a afirmação de que o particular não realiza a operação em comento, esclarece o autor¹¹⁸ que:

Ao veiculá-la [a afirmação] não queremos absolutamente significar que apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme as regras de direito privado, podem ser validamente compelidas a ocupar a posição de sujeitos passivos do ICMS. Também pode ser alcançado por este imposto quem lhe faz as vezes, como, *v.g.*, o *comerciante de fato*, o *comerciante irregular*, um *agregado familiar* que, ainda de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio, ou mesmo, um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante.

Isso ocorre considerando a previsão do artigo 126 do CTN, o qual dispõe que a capacidade passiva não depende da capacidade civil das pessoas naturais, e nem de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica e profissional. Em outras palavras, quer dizer que, para tributação pelo ICMS, as noções de “comércio”, “indústria” e “produtor” possuem um significado maior que os conceitos atribuídos pelo Direito Civil ou pelo Direito Empresarial.

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 40.

É a habitualidade o critério utilizado para transformar a simples circulação de bens em circulação de mercadorias. Inclusive, é o que estipula o artigo 4º da Lei Complementar 87/1996, que diz que é contribuinte a pessoa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias.

3.4 Princípio da não cumulatividade

A Constituição Federal prescreve que o IPI e o ICMS serão não cumulativos, implicando na compensação daquilo que for devido em cada operação com o valor cobrado nas anteriores. A previsão sobre o IPI encontra-se no inciso III do §3º do artigo 153 (da CF) e a sobre o ICMS encontra-se no inciso I do §2º do artigo 155 (também da CF).

Assim, serão estudados alguns pontos sobre esse princípio.

3.4.1 Aspectos básicos

Como afirmado acima, a não cumulatividade de alguns tributos encontra-se prevista na Constituição Federal. Conforme assevera Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:¹¹⁹

Apesar de a Constituição não ter elegido a não-cumulatividade à categoria de preceito informador de todo o Sistema Tributário Nacional (como fez em relação à legalidade estrita, ao não-confisco, à anterioridade, dentre outros, aos quais, a despeito de alguns guardarem certas exceções, não podemos negar o caráter de ditames gerais), a erigiu valiosa. São quatro os dispositivos constitucionais que a prestigiam e nenhuma que a desmerece. Não há dúvidas, portanto, de que a não-cumulatividade se configura como um princípio, como um ditame de polaridade axiológica positiva.

Indaga-se qual seria o valor prestigiado pelo constituinte ao prescrever que determinados tributos devem ser estruturados segundo esse preceito. Para alguns, essa previsão volta-se ao consumidor e não aos contribuintes dos impostos. Além disso, há quem diga que a finalidade desse princípio é a de proibir o pagamento em duplicidade do tributo sobre a mesma base.

¹¹⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. *Revista de Direito Tributário*, v. 103, p. 150-169, 2008, p. 158.

Contudo, para Guilherme Adolfo dos Santos Mendes,¹²⁰ esses argumentos não se sustentam. Para ele, caso a intenção do constituinte fosse a de reduzir o custo de determinados produtos, não teria elegido um princípio para tanto, pois ele pode ser facilmente contornado através do aumento da alíquota.

Prossegue o professor¹²¹ esclarecendo que:

A não-cumulatividade também deve ser analisada (aliás, como todos os demais preceitos constitucionais) em face dos dois grandes blocos ideológicos (...) que foram prestigiados pela Carta Suprema: o capitalista-liberal e o intervencionista social (...). A maioria dos princípios gerais do direito tributário (a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade, o não-confisco, etc.), por exemplo, alinham-se como direitos de primeira geração, como preceitos que impedem ou limitam a atuação do Estado em favor da liberdade; por outro lado, a progressividade no tempo do IPTU e a fixação de alíquotas do ITR com o fito de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e a própria tributação diferenciada e favorecida das microempresas e empresas de pequeno porte são inatas ao paradigma social-interventor e determinam a atuação do Estado sobre o domínio privado.

Nesse contexto, afirma o professor Guilherme que:¹²²

A não-cumulatividade, ao lado da maioria dos princípios constitucionais tributários, ostenta índole liberal. Por seu intermédio, a Constituição imprime a **neutralidade da tributação**, valor proclamado pelo liberalismo clássico – doutrina que repudiava a interferência da tributação sobre as atividades econômicas. O ideário liberal pregava, não sendo possível a supressão total, o estabelecimento de tributos que não conduzissem os agentes econômicos a comportamentos diversos daqueles que assumiriam no caso de não-tributação. Como o livre mercado era concebido como o mecanismo mais eficaz para a alocação dos recursos produtivos, qualquer tributo que distorcesse suas leis causais era visto como algo a ser evitado. Tributo bom, diriam alguns, seria tributo nenhum; como esse ideal não é possível, diriam outros, tributo tolerável seria tributo neutro (grifo nosso).

Dessa maneira, considerando o compromisso liberal assumido pela Constituição Federal, a neutralidade da tributação é valor por ela perseguido em vários dispositivos, a exemplo da proibição de se conceder benefícios a empresas públicas e sociedades de economia mista que não se estendam ao setor privado (artigo 173, §2º, CF). Contudo, é o princípio da não-cumulatividade que traduz de

¹²⁰ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 150-169, 2008, p. 159.

¹²¹ Ibidem, p. 159.

¹²² Ibidem, p. 159.

forma mais intensa a neutralidade da tributação, “especialmente quando estipulada por meio de compensação de créditos, como no IPI e no ICMS”.¹²³

3.4.2 Imperatividade e Natureza Jurídica

O princípio da não cumulatividade é uma diretriz constitucional imperativa, tratando-se de princípio que deve ser observado tanto pelo Poder Público quanto pelo contribuinte. Não se admite a inobservância dessa previsão constitucional, nem no lançamento do ICMS nem na escrituração do crédito.

Discorrendo sobre o assunto, Roque Carrazza¹²⁴ afirma que

A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não cumulatividade do ICMS.

No mesmo sentido, afirma Geraldo Ataliba, citado por Roque Carrazza:¹²⁵ “o direito de abater não pode ser limitado nem pelo Legislativo nem pelo Executivo, independentemente, para sua imediata fruição, do ingresso nas vias judiciais”.

Não é outro senão este o entendimento trazido pelo professor Paulo de Barros Carvalho:¹²⁶

O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo contribuinte, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra a sua vontade.

Assim sendo, pode-se afirmar que a não cumulatividade do ICMS deve ser compreendida conforme as previsões trazidas pela Constituição Federal,

¹²³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 150-169, 2008, p. 159.

¹²⁴ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 355.

¹²⁵ Ibidem, p. 356.

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra-Matriz do ICM**. Tese de Livre-Docência apresentada na Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981, inédita, p. 377.

significando, ainda, que, no Brasil, nenhuma legislação, em sentido amplo, pode livremente disciplinar o princípio da não cumulatividade.

No que diz respeito à natureza jurídica do crédito decorrente do princípio da não cumulatividade, ensina José Eduardo Soares de Melo¹²⁷ que, “além de não consubstanciar natureza tributária, não integra a estrutura do ICMS, tendo operatividade em momento posterior à configuração do débito tributário”. Não se trata de base imponible, uma vez que a compensação dos débitos com os créditos não importa para a quantificação do tributo.

No mesmo sentido é o entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho:¹²⁸

O comando constitucional da não cumulatividade, no arcabouço do plano normativo do ICM, está jungido tão somente ao método de consideração do valor periódico de cada recolhimento. Nada tem que ver com a base de cálculo, que se congrega à alíquota para determinar o signo patrimonial, correlativo à incidência tributária, em cada operação.

Pode-se, então, concluir que o crédito de ICMS é constitucional, independentemente de regulamentação pela lei. Esse direito surge a partir da realização de operação tributável em benefício do adquirente, que passa a possuir crédito que poderá ser utilizado para abatimento do imposto a pagar.

3.4.3 Tributo monofásico e plurifásico

Os tributos monofásicos são aqueles que incidem sobre um determinado fato isolado. Já os tributos plurifásicos são aqueles que incidem sobre fatos encadeados, que representam fases ou etapas de uma mesma cadeia econômica.

Destaca-se que a ocorrência de múltiplas incidências, que ocorre quando se alarga a observação no tempo (por exemplo, incidência de ITCD várias vezes sobre um mesmo bem que pode ter sido herdado, doado...), não faz com que os tributos monofásicos sejam transformados em plurifásicos.

¹²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 254.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra-Matriz do ICM**. Tese de Livre-Docência apresentada na Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981, inédita, p. 370.

Escrevendo sobre o assunto, Ivan Allegretti, em sua dissertação,¹²⁹ traz os seguintes exemplos:

Distinguir apenas entre fatos isolados e fatos encadeados seria suficiente para, por exemplo, diferenciar entre o IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, previsto no art. 156, I da Constituição – e o ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, previsto no art. 155, III, da Constituição: o IPTU é classificado como monofásico porque incide sobre a materialidade da posse ou propriedade de um imóvel urbano, o que configura um fato isolado, enquanto o ICMS é classificado como plurifásico, por incidir em cada evento de circulação de uma mercadoria, o que pressupõe o encadeamento de eventos sucessivos. Segundo o mesmo critério, o ITCMD (imposto sobre transmissão causa mortis e doação) é também classificado como um tributo monofásico, visto que incide sobre o fato singular da transmissão de bens e direitos em razão de doação ou por sucessão causa mortis. Mas utilizar apenas a referência a “fatos encadeados” certamente abriria espaço para confusão, diante de situações empíricas em que ocorrem incidências sucessivas de tributos monofásicos. O ITCMD, por exemplo, pode incidir mais de uma vez em um intervalo curto de tempo, sobre o mesmo bem ou direito, em razão de sucessivas doações ou sucessões causa mortis, do que se poderia dizer que onerou sucessivamente o mesmo bem ou direito, cumulando-se. E no caso do IPTU, em que a incidência se renova a cada ano sobre o mesmo imóvel, e inclusive em relação ao mesmo contribuinte, também se poderia alegar uma cumulação de incidências.

Assim, não é suficiente a verificação de mais de uma incidência do mesmo tributo em relação ao mesmo bem ou ao mesmo contribuinte, nem basta verificar um desencadeamento qualquer de fatos: há necessidade de que o encadeamento se refira a uma cadeia econômica, necessariamente. O tributo somente pode ser considerado plurifásico se onerar várias etapas desta cadeia econômica, a exemplo do que ocorre com o ICMS.

Dessa forma, tem-se que a não-cumulatividade, estudada nos tópicos anteriores, é a solução que se aplica à cumulatividade normalmente percebida nos tributos plurifásicos, que serão verificados no próximo tópico.

¹²⁹ ALLEGRETTI, Ivan. **A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2013.tde-09012014-113700. Acesso em: 01 set. 2020.

3.4.3.1 Tributos plurifásicos

Conforme afirmado, os tributos plurifásicos são aqueles que incidem sobre fatos encadeados, que representam fases ou etapas de uma mesma cadeia econômica.

O ICMS é um exemplo de tributo plurifásico. Afirma Ivan Allegretti¹³⁰ que:

O encadeamento de etapas de uma mesma cadeia econômica, com efeito, está imbricado na própria hipótese de incidência do ICMS, pois incide sobre as operações de venda de mercadorias, que são o elo de união das fases de uma cadeia econômica. Por isso se diz que o ordinário é encontrar os tributos plurifásicos entre os impostos que incidem sobre vendas, neste conceito abarcando os impostos sobre a produção e a circulação de mercadorias, pois se não é isolada uma determinada etapa para a sua incidência, forçosamente incidirá sobre as múltiplas e sucessivas etapas que compõem a cadeia econômica.

Com efeito, verifica-se que é esperado que exista uma cadeia de operações relacionada ao fato gerador do ICMS, e, também, do IPI (imposto sobre o produto industrializado). Isso ocorre porque o fato gerador desses impostos significa, ao mesmo tempo, saída em relação a um estabelecimento e entrada em relação a outro estabelecimento, de modo que mostra a ocorrência de um vínculo jurídico entre dois sujeitos, representando saída para um e entrada para outro.

André Mendes Moreira¹³¹ ensina que:

[...] são plurifásicos por excelência os gravames que incidem sobre operações de circulação de bens e serviços. Afinal, apenas nesses casos é possível visualizado todo o processo de produção da mercadoria ou prestação de serviço, viabilizando-se a efetiva compensação do tributo pago nas etapas anteriores.

Nesse caso, o fato de o mesmo tributo incidir em múltiplas fases é algo esperado, pois se trata de algo inerente e característico da própria materialidade escolhida para a incidência.

¹³⁰ ALLEGRETTI, Ivan. **A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2013.tde-09012014-113700. Acesso em: 01 set. 2020.

¹³¹ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: ed. Noeses, 2010, p. 96.

Com a finalidade de minimizar a cumulatividade que é inerente a esses impostos, a Constituição Federal prevê o princípio da não-cumulatividade, já verificado nessa pesquisa.

Por essa razão é que o ICMS, além do IPI, pode ser denominado de tributo plurifásico em sentido estrito: a oneração em várias fases é esperada, em decorrência do fato gerador escolhido para a incidência.

3.4.4 Crédito físico e crédito financeiro

Quando se realiza o princípio da não cumulatividade, podem ser adotados os regimes do crédito físico ou do crédito financeiro.

Pelo regime do crédito físico, gera créditos de ICMS somente a aquisição de produtos que, posteriormente, saem de forma física do estabelecimento. Assim, por exemplo, um vendedor de tênis, se adotada a regra do crédito físico, somente poderá ter créditos de ICMS que incidem nas operações anteriores sobre os tênis que vende.

Por outro lado, pelo regime do crédito financeiro, qualquer custo que for onerado pelo ICMS dá ensejo ao crédito respectivo. Afirma Hugo de Brito Machado¹³² que, nesse regime:

sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo a consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto.

Assim, denomina-se crédito financeiro porque, através desse regime, tudo que financeiramente influencia no preço da mercadoria (custo), mesmo que não se incorpore fisicamente a ela, gera crédito de ICMS.

Discorrendo sobre o assunto, Hugo de Brito Machado Segundo¹³³ entende que:

¹³² MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 132.

¹³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Lei Complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007, p. 87.

No Brasil, a LC 87/96 adotou técnica mista, intermediária entre o crédito financeiro, e o crédito físico. Não são apenas as aquisições de produtos que fisicamente saem do estabelecimento, ou fisicamente se incorporam àquelas que saem, que geram créditos de ICMS. Mas também não são todos os custos do estabelecimento que geram créditos do imposto. A técnica atualmente em vigor, como dito, é intermediária.

Roque Carrazza¹³⁴ não concorda com esse posicionamento e defende que:

A aquisição de bens ou mercadorias para uso, consumo ou ativo permanente do contribuinte não o impede – pelo menos desde a entrada em vigor do atual sistema constitucional tributário – de usufruir, amplamente, do direito de crédito decorrente dessa operação.

Pois bem. Dispõe o artigo 20 da LC 87/1996:¹³⁵

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Alerta Roque Carrazza¹³⁶ que:

Infelizmente, há quem queira daí retirar consequências que, em termos estritamente técnicos, inexistem, como, por exemplo, de que foi este dispositivo que instituiu o direito ao aproveitamento dos créditos provenientes das aquisições para o ativo fixo do contribuinte.

E prossegue o autor:¹³⁷

tal direito de crédito sempre existiu. A Lei Complementar 87/1996 apenas veio trazer à clara luz do dia o que já se encontrava fixado – ainda que de modo transversal – na Carta Magna. Vai daí que o benefício é anterior à própria edição da Lei Complementar 87/1996, já que existe desde a entrada em vigor do atual sistema constitucional brasileiro, desde 5.3.1989.

¹³⁴ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 417.

¹³⁵ Também conhecida como Lei Kandir e que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

¹³⁶ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 420.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 422.

Hugo de Brito Machado Segundo¹³⁸ entende que a LC 87/1996 possui natureza não retroativa e que, portanto, somente a partir da sua edição é que se pode falar em fruição do crédito financeiro.

Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo¹³⁹ defende que:

No ato de disciplinar, não pode o legislador complementar, determinar ou especificar os bens, produtos, mercadorias e serviços que permitem (ou não) o crédito do imposto; nem também fracionar esse direito a período de tempo ou utilização. O legislador infraconstitucional não é o dono do ICMS, pois deve obediência às diretrizes constitucionais e aos superiores princípios nelas constantes, não podendo subverter a ordem jurídica e os postulados econômicos.

Nessa pesquisa, adota-se a posição defendida por Roque Carrazza e José Eduardo Soares de Melo, no sentido de que o artigo 20 da LC 87/1996 somente colabora com a afirmação de que não é constitucional a legislação que, de qualquer forma, retira do contribuinte o direito aos créditos do ICMS que teve incidência sobre mercadorias, bens ou serviços, ainda que esses bens tenham sido adquiridos para uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento do contribuinte.

Contudo, posicionamento diverso é adotado pelo STF,¹⁴⁰ o qual entende que:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Aquisição de produtos intermediários. Regime de crédito físico. Não integrantes do produto final. Creditamento. Impossibilidade. Ausência de ofensa ao princípio da não cumulatividade. 1. Não há incidência no caso em tela dos enunciados das Súmulas 279, 282, 356, 283, 284 e 287 do Supremo Tribunal Federal. 2. A aquisição de produtos intermediários, sujeitos ao regime de crédito físico, aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS. 3. O princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências, sendo que as minúcias desse sistema e o contencioso que daí se origina repousam na esfera da legalidade. 4. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). 5. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total

¹³⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Lei Complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007, p. 88.

¹³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 258.

¹⁴⁰ STF. **AgRg no RE 689.001/RS**, 2. T. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06 fev. 2018. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 23 jun. 2020.

daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício de gratuidade da justiça.

É de se reforçar que, nessa pesquisa, apesar do entendimento do STF, adota-se o entendimento de que o contribuinte possui direito constitucional subjetivo ao crédito de todo o ICMS que incidiu nas operações anteriores, em virtude do princípio constitucional da não cumulatividade.

3.4.5 A não-cumulatividade do ICMS

Nos tópicos anteriores, foi estudado o princípio da não cumulatividade de forma geral. Nesse tópico, será estudado o princípio da não-cumulatividade no ICMS.

3.4.5.1 Tratamento Constitucional

O ICMS, necessariamente, sujeita-se ao princípio da não cumulatividade, que foi considerado pela Constituição Federal como uma das características desse imposto, de modo que a não cumulatividade não pode ter seu alcance alterado por nenhuma legislação infraconstitucional.

Determina o §2º do artigo 155 da CF que:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Nesse contexto, esclarece Roque Carrazza¹⁴¹ que:

¹⁴¹ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 355.

A dicção constitucional “compensando-se que o for devido (...)” confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS, o direito de abatimento, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público, no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

Em outras palavras, significa dizer que a regra prevista pela Constituição Federal se consubstancia numa diretriz imperativa, que confere ao contribuinte o direito subjetivo de observar, no caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Observa Roque Carrazza¹⁴² que:

Por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato) a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária. Portanto, com a não-cumulatividade, mereceram tutela constitucional o contribuinte do ICMS particularmente considerado, e, de modo mais amplo, o interesse econômico nacional.

O grande questionamento que se pode retirar dessa afirmação é o seguinte: de fato, o princípio da não-cumulatividade do ICMS beneficia o contribuinte de direito e o interesse econômico nacional;¹⁴³ por que, então, as empresas optantes pelo Simples Nacional não podem se beneficiar do princípio da não cumulatividade?

Voltando ao que dispõe o §2º do artigo 155 da Constituição Federal, a expressão “compensando-se o que for devido em cada operação (...) ou prestação” pede a adoção de um sistema de deduções.

A partir desse sistema de deduções, que tem origem no princípio da não-cumulatividade, é que surge um ICMS não cumulativo.

Esclarece Roque Carrazza¹⁴⁴ que:

O ICMS será “não cumulativo” simplesmente porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores.

¹⁴² CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 357.

¹⁴³ Sobre o interesse econômico nacional, Roque Carrazza, na obra citada (p. 357), ensina que: “como economicamente o ICMS é transferido para o adquirente, pelo mecanismo dos preços, sua carga tributária acaba sendo suportada, em definitivo, pelo consumidor final. Mas este é simples contribuinte de fato, já que não integra a relação jurídica tributária. Nesta acepção – meramente econômica – o ICMS (tanto quanto o IPI) é um imposto que onera o consumo”.

¹⁴⁴ CARRAZZA, Roque. Op. Cit., p. 357.

No mesmo sentido afirmam Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:¹⁴⁵

O abatimento é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM, direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao estado o poder de exigir o ICM deu ao contribuinte o direito de abatimento.

Dessa maneira, o aproveitamento de créditos do regime não-cumulativo é direito constitucionalmente assegurado e o acesso do contribuinte a esses créditos não pode ser negado, pois significa o mesmo que impedir a eficácia das disposições constitucionais, principalmente do princípio da não-cumulatividade.

Ainda nesse contexto, esclarece Roque Carrazza¹⁴⁶ que:

A Lei Suprema, como vimos, atribui uma garantia inexorável ao contribuinte do ICMS: a garantia de fruir da não-cumulatividade sem outras reservas ou condições além das expressamente contempladas nos incisos I e II do artigo 155 da CF.

Quando se nega ao contribuinte a aplicação do princípio da não-cumulatividade, na verdade se está negando um direito público subjetivo daquele, oponível ao Estado.

Sobre o direito aos créditos, acrescenta Roque Carrazza¹⁴⁷ que o contribuinte possui direito a eles, ainda que o ICMS da operação anterior tenha sido cobrado por outras unidades da Federação.

Por fim, cabe acrescentar que, em virtude do princípio da não-cumulatividade, o ICMS possui duas moedas de pagamento: a moeda corrente (dinheiro, atualmente o Real) e os créditos escriturais, que são aqueles que provêm das operações anteriormente realizadas, tributadas pelo ICMS. Desnecessária qualquer autorização legislativa para utilização dos créditos escriturais como moeda de pagamento, pois tal decorre da própria Constituição Federal.

¹⁴⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento constitucional – princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n. 29, p. 30-113, p. 109.

¹⁴⁶ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 400.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 382.

Assim, não restam dúvidas de que o princípio da não-cumulatividade é princípio constitucional, que deve ser seguido obrigatoriamente pelo sujeito ativo da obrigação tributária e pelo sujeito passivo.

3.4.5.2 Não cumulatividade na Lei Complementar

Sabe-se que a Lei Complementar deve obedecer a dois requisitos, o primeiro de ordem material (a matéria que deverá ser tratada pela Lei Complementar é prevista de forma expressa pela Constituição Federal) e o segundo de ordem formal, uma vez que o processo legislativo para criação da Lei Complementar é diferente daquele previsto para as leis ordinárias, pois o artigo 69 da Constituição Federal prevê aprovação da LC por maioria absoluta.

Além disso, algumas vezes, outras leis buscam fundamento de validade na LC, tornando-a hierarquicamente superior, seja em razão da matéria (quando a LC indica o conteúdo das normas), seja em razão da forma (quando a forma de produzir as normas é indicada pela LC).

Contudo, se a LC não for fundamento de validade de outra norma, não existirá hierarquia entre elas, que deverão buscar fundamento de validade na própria Constituição Federal, e, portanto, ocuparão a mesma posição na hierarquia das leis.

Nos termos do artigo 146 da CF, cabe à Lei Complementar a disciplina do sistema tributário brasileiro.

No que se refere ao ICMS, a alínea “c”, do inciso XII, do §2º, do art. 155, da CF, estabelece que cabe à Lei Complementar dispor sobre alguns aspectos desse tributo, dentre eles, a disciplina do regime de compensação, de forma a dar efetividade ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Deve-se destacar que a Lei Complementar não pode alterar o princípio da não cumulatividade, devendo apenas criar mecanismos para a compensação do ICMS. Nesse contexto, esclarece Roque Carrazza¹⁴⁸ que:

Ao disciplinar o regime de compensação do imposto, não pode interferir no conteúdo e no alcance da regra da não-cumulatividade. Deve, apenas, operacionalizar documentalmente um sistema de escrituração em que,

¹⁴⁸ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 384.

considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido, e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente.

No mesmo sentido é a lição de José Eduardo Soares de Melo¹⁴⁹

a competência atribuída à Lei Complementar não significa uma autorização em branco para modificar os postulados e parâmetros do ICMS previstos na Constituição. Referida lei terá como único objetivo operacionalizar o tributo, ou seja, deverá uniformizar os procedimentos de compensação.

Em outras palavras, significa dizer que a Lei Complementar deve observar os preceitos constitucionais estabelecidos para o ICMS pela Constituição Federal, devendo ser consideradas inconstitucionais quaisquer restrições ao princípio da não-cumulatividade.

Apesar disso, a LC 87/96, que disciplina o ICMS (Lei Kandir) não se restringiu apenas ao conteúdo previsto na Constituição: além de prever o regime de compensação ou os casos de manutenção do crédito, acabou por definir hipóteses de utilização de crédito, anulando a compensação do imposto, e, ainda, atribuiu competência ao legislador ordinário estadual para atuar no campo reservado à LC pela CF.

Discorrendo sobre o assunto, Roque Carrazza¹⁵⁰ ensina que “não há – e nem pode haver – limites infraconstitucionais à não-cumulatividade do ICMS. Ou estão na Constituição Federal, ou simplesmente não existem”.

O artigo 20 da LC 87/1996 significou um avanço, quando esta é comparada ao convênio 66, de 1988, que trazia normas destinadas a regular provisoriamente a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Dispõe o *caput* do artigo 20, já mencionado nessa pesquisa, mas cuja repetição se faz necessária, que:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 258

¹⁵⁰ *Ibidem*.

Contudo, todo o brilhantismo do *caput* do artigo 20 é apagado pela disposição do artigo 33, inciso III, da mesma LC, que estabelece que “somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor”.

Sobre esse artigo, pensa Roque Carrazza¹⁵¹ que ele:

desnatura a não-cumulatividade do ICMS, na medida em que, desobedecendo a diretrizes constitucionais, condiciona a termo futuro o exercício do direito de crédito que – voltamos a insistir – nasce com a ocorrência de qualquer dos fatos impositivos do tributo.

Portanto, mostra-se clara a inconstitucionalidade prevista no inciso III do artigo 33 da LC 87/96. Da mesma forma, resta evidente que o inciso I do artigo 33 (com a redação dada pela Lei Complementar n. 171, de 2019), também viola os dispositivos constitucionais, quando determina que:

Art. 33 (...)

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033.

Afirma Roque Carrazza¹⁵² que:

Em outras palavras, a Lei Complementar 87/1996 estabeleceu, em seu artigo 33, I e II, que “somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033”, e que “somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento nele entradas a partir da data de entrada desta Lei Complementar em vigor, levando os menos cautos a supor que só a partir destes marcos temporais é que o contribuinte terá acesso irrestrito ao direito constitucional à *não-cumulatividade* (grifo do autor).

Assim, tem-se que a LC acertou quando reconheceu o direito de crédito do ICMS para todas as aquisições, mas errou quando fixou termos iniciais para que o contribuinte pudesse usufruir do direito à não-cumulatividade, que é preexistente à edição da LC 87/1996, estando previsto no inciso I do §2º do artigo 155 da CF.

Também, a Lei Complementar 24/1975 merece verificação.

Dispõe essa LC sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências. Referida LC foi recepcionada pela alínea “g” do inciso XII do §2º do artigo 155 da CF.

¹⁵¹ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 258

¹⁵² *Ibidem*, p. 439

Os benefícios fiscais, conforme a Constituição Federal, somente podem ser concedidos ou revogados através de convênios celebrados e ratificados pelo Distrito Federal e pelos estados. Tal determinação tem como finalidade principal evitar a chamada “guerra fiscal”, que é a disputa entre os estados e o DF na busca por investimentos em seus territórios, através da concessão de benefícios fiscais a empresas que neles se instalem e apliquem seus recursos.

Contudo, o grande problema dessa Lei Complementar é a previsão de que a inobservância dos seus dispositivos implica na ineficácia do crédito de ICMS atribuído ao contribuinte que recebe a mercadoria, bem como a exigibilidade do imposto não pago.

Como afirma Roque Carrazza,¹⁵³ são válidos, “até decisão em contrário do Supremo Tribunal Federal, os atos normativos estaduais que concedem, aos contribuintes de ICMS, benefícios fiscais e financeiros não amparados em convênios”.

Assim, mais uma vez, tem-se que a disposição contida na LC 24/75 viola a Constituição Federal, uma vez que o princípio da não-cumulatividade é princípio constitucionalmente assegurado.

3.4.6 Compensação

O princípio da não-cumulatividade manda que seja compensado, o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas operações anteriores, sendo a compensação o fundamento desse princípio.

Compensar significa estabelecer equilíbrio entre as obrigações. E, no que diz respeito às obrigações tributárias, o artigo 156, inciso II, do CTN, afirma que a compensação extingue o crédito tributário, desde que presentes as regras previstas nos artigos 368 e 369 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de de duas relações diferentes: uma, em que o Estado é sujeito ativo, credor, e o coisas fungíveis

Verifica-se, assim, que a compensação extingue a obrigação, e pressupõe a existência contribuinte é sujeito passivo, devedor, e outra na qual

¹⁵³ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 367.

as posições se invertem, passando o contribuinte a ser o credor e o Estado o devedor. Além disso, exige-se que as dívidas sejam líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Há quem pense haver diferença entre a compensação decorrente do princípio da não-cumulatividade e aquela prevista no artigo 156 do CTN, como, por exemplo, Hugo de Brito Machado:

Evidentemente, não se trata de compensação no sentido de forma de extinção de obrigações, porque a rigor não se tem, antes da apuração periódica, um débito. Nem se pode dizer que existe um crédito relativo a entradas. O regime de crédito financeiro é aquele em que todos os custos que vierem onerados pelo ICMS ensejam o crédito respectivo do imposto. Quando a empresa suporta o custo para a aquisição do serviço ou da mercadoria, mesmo destinada à industrialização, consumo ou ativo imobilizado, o ônus do ICMS configura o crédito do imposto.

Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁴ entende que a compensação prevista no inciso I do §2º do artigo 155 da Constituição Federal é semelhante àquela prevista pelo inciso II do artigo 156 do CTN.

Assim, tem-se que a compensação determinada pela Constituição Federal possibilita o abatimento do preço do imposto pago nas operações anteriores, com a consequente extinção da obrigação tributária até àquele valor.

A compensação é explicada por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino,¹⁵⁵ os quais dizem que o débito de ICMS se obtém a partir da aplicação da alíquota sobre o valor da operação (base de cálculo). Depois da liquidação do débito, o contribuinte usa o crédito que possui e apenas recolhe em dinheiro eventual saldo devedor. O débito, portanto, é pago com crédito (mediante compensação) e com dinheiro (quando o débito for superior ao crédito).

Desta forma, tem-se que o princípio da não-cumulatividade é efetivado através da compensação, que ocorre da forma explicada acima.

3.4.6.1 Crédito e débito

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** – fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 205.

¹⁵⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento constitucional – princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n. 29, p. 30-113, p. 110.

Nos termos dos artigos 113 e 139¹⁵⁶ do CTN, o crédito tributário decorre de uma obrigação principal, e, assim sendo, possui a mesma natureza dela.

Significa dizer que o crédito tributário que dá direito à compensação não pode ser oriundo de ato ilícito ou de sanção tributária. Deve advir de uma obrigação principal, qual seja, a operação de circulação de mercadorias.

Contudo, há grande confusão quanto aos termos crédito e débito, pois, em princípio, pensa-se no crédito como um direito do Fisco, que decorre da obrigação tributária, e no débito como um dever do sujeito passivo com o Fisco.

Entretanto, como se trata do ICMS, a relação devedor-credor será invertida. Para evitar a confusão, adotar-se-á o método elaborado por Christine Mendonça, que tem o Fisco como referência para elaborar o conceito de “crédito” e “débito”: quando o Fisco for sujeito ativo de uma obrigação tributária, ter-se-á uma relação denominada crédito tributário; quando o Fisco for sujeito passivo de uma obrigação tributária, ter-se-á o débito do Fisco.

O direito do contribuinte ao crédito de ICMS nasce a partir da previsão constitucional, quando ele, o contribuinte, realiza operação de aquisição de mercadoria, com incidência do ICMS, e se desvincula do crédito do Fisco.

Conforme afirmado anteriormente, não se exige que as mercadorias que originam o crédito e o débito sejam as mesmas. Exige-se apenas que o contribuinte tenha participado de uma operação anterior que envolva qualquer mercadoria.

No que se refere à expressão “cobrado”, prevista no inciso I do §2º do artigo 155 da CF, Roque Carrazza¹⁵⁷ preleciona que “o direito ao crédito independe da efetiva cobrança”. “Cobrado”, para ele, significa aquele tributo que deve ser pago, não fazendo diferença se houve ou não ingresso nos cofres públicos.

Essa conclusão pode ser extraída da própria Constituição, que dá ao contribuinte o direito de abater, do montante do ICMS a ser pago, tudo aquilo que foi devido por outros contribuintes que lhe prestaram serviços ou forneceram mercadorias e outros bens tributados.

¹⁵⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 365.

Dessa maneira, não pode haver qualquer restrição ao crédito de ICMS, exceto aquelas previstas pelo próprio texto constitucional.

3.4.6.2 Crédito presumido

O crédito presumido é um crédito fictício, ou ficto, do qual pode se beneficiar o contribuinte, o qual, em contrapartida, deve abrir mão de eventuais créditos aos quais possuía direito, na forma convencional de apuração.

O crédito presumido é definido por Roque Carrazza¹⁵⁸ como forma que outorga

“(...) ao contribuinte um crédito fiscal não correspondente ao resultante das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos. Tal crédito fiscal, por força da legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS.

Não é obrigatória a utilização do crédito presumido, de modo que, caso o contribuinte opte por esse sistema, e perceba estar tendo prejuízos, deve poder retornar ao sistema normal de compensação de créditos e débitos.

3.4.7 Exceções à não-cumulatividade

As exceções ao princípio da não-cumulatividade estão previstas na Constituição Federal, e somente dela podem advir.

Encontram-se previstos no inciso II do §2º do artigo 155 da CF:

Art. 155 (...)

§2º (...)

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Assim, apenas nas hipóteses de isenção ou não-incidência (hipóteses essas que podem ser afastadas pela legislação) é que o princípio da não-cumulatividade não será observado.

¹⁵⁸ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 397.

Afirma Roque Carrazza¹⁵⁹ que:

Não pode haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre esta matéria (que, como vimos, confere um direito público subjetivo ao contribuinte, oponível à própria pessoa política tributante). Este rol é taxativo (*numerus clausus*), não sendo dado nem ao legislador, nem ao julgador, nem ao agente fiscal, nem ao exegeta, ampliá-lo, tanto mais porque as exceções devem ser interpretadas restritivamente (...).

Assim, somente nesses dois casos, isenção e não incidência, é que o princípio da não-cumulatividade pode ser afastado.

Por último, deve-se esclarecer que, em breves linhas, a isenção atua no exercício da competência, decorre da lei, complementar ou ordinária, e implica em regra de não incidência. É um caso de dispensa do crédito tributário. Ocorre o fato gerador do tributo, mas a lei dispensa o contribuinte de cumprir a obrigação tributária respectiva.

Já a não incidência é a não ocorrência do fato gerador do tributo.

Feitas as considerações sobre os principais pontos relativos ao ICMS, para essa pesquisa, no próximo capítulo será abordado o tema central da pesquisa, que é a verificação da constitucionalidade do pagamento da DIFAL pelas empresas optantes pelo Simples Nacional.

¹⁵⁹ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 402.

4 AVALIAÇÃO CRÍTICA SOBRE A COBRANÇA DA DIFAL PARA EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

4.1 Análise dos artigos 170, VIII e IX e 155 da CF

Já foi dito, neste trabalho, que o inciso IX do artigo 170 da CF traz como princípio da ordem econômica o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Já foi dito, também, que o princípio da busca do pleno emprego é princípio da ordem econômica e que o tratamento favorecido às ME e EPP contribui para a realização desse princípio.

Ademais, já se sabe que a CF, em seu artigo 1º, traz os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos da república e que garantir o desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Além desses dois dispositivos, interessa-nos o inciso VII do §2º do artigo 155, que dispõe que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a **consumidor final** (grifo nosso), contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual.

Em outras palavras, caso a mercadoria seja destinada a consumidor final contribuinte do imposto, este será devido parte ao estado de origem e parte ao estado de destino.

Todavia, não é dessas operações que essa pesquisa trata. As operações aqui tratadas são aquelas nas quais os adquirentes não são consumidores finais. Por consumidor final pode-se entender aquele que compra a mercadoria ou bem para consumo ou utilização própria, tratando-se da última etapa de circulação do produto.

Aqui, ao contrário, estudam-se as operações nas quais o adquirente da mercadoria a utilizará no seu processo de produção, ou a destinará à venda.

Discorrendo sobre o assunto, em artigo publicado no Consultor Jurídico – CONJUR – Gustavo Brigagão esclarece que:

Nos termos da CF/88, o diferencial de alíquotas do ICMS somente é devido nas operações interestaduais que destinem mercadorias e/ou serviços a consumidor final. Nas operações que destinem mercadorias ao comércio ou à indústria (ou seja, que não as destinem ao consumo final de quem as

adquire), cabe ao estado de destino arrecadar o imposto incidente na saída interna (posterior) desses bens, que deverá ser calculado mediante a aplicação das alíquotas próprias internas desse estado de destino, sobre o valor das operação ou prestação posteriores.

Dessa forma, não estará obrigado ao recolhimento do Difal ao estado em que situado o contribuinte que adquira, para industrialização ou posterior revenda, mercadorias de fornecedor localizado em outro estado, por não poder ser estar caracterizado, nessa hipótese, consumo final desses bens.¹⁶⁰

A situação descrita acima independe do regime de tributação adotado pelo contribuinte.

Apesar das disposições constitucionais, a Lei Complementar 123/2006 trouxe a incidência do ICMS nas operações com bens ou mercadorias adquiridos em outras unidades da federação, o que será abordado no próximo tópico.

4.2 Operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros estados e Distrito Federal – reinterpretação das disposições do Simples Nacional sob a ótica constitucional

As operações com bens ou mercadorias sujeitos ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros estados e no Distrito Federal encontram previsão na Lei Complementar 123/2006, especificamente nas alíneas “g” e “h” do inciso XIII do §1º do artigo 13.

Pois bem. Conforme afirmado, tratam-se de operações nas quais as empresas optantes pelo Simples Nacional adquirem, em outra unidade da federação, mercadorias, que não se destinam ao seu uso e consumo, mas sim ao exercício da sua atividade empresarial.

Destaque-se que as micro e pequenas empresas possuem importante papel no contexto econômico e social do Brasil, pois há grande número de empreendimentos e pessoas envolvidas nesse setor. Além disso, as microempresas e as empresas de pequeno porte são responsáveis por boa parte dos empregos gerados no Brasil. Também, os pequenos empresários facilitam o acesso ao mercado de trabalho das

¹⁶⁰ BRIGAGÃO, Gustavo. Difal e o Simples Nacional não podem conviver. **Consultor Jurídico**, 26 set. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-26/consultor-tributario-difal-simples-nacional-nao-podem-conviver>. Acesso em: 14 jul. 2020.

peças excluídas historicamente, possuindo papel fundamental na efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana.

Significa dizer que as microempresas e as empresas de pequeno porte se traduzem em instrumentos para promoção social e redução das desigualdades, principalmente nas regiões menos desenvolvidas.

Todos esses motivos justificam o tratamento diferenciado às MPEs pela Constituição Federal.

Discorrendo sobre o assunto, Emerson Ademir Borges de Oliveira e Joana D'Arc Dias Martins¹⁶¹ afirmam que:

Não há como pensar em desenvolvimento em um Estado Social e Democrático de Direito senão por meio de políticas públicas que efetivamente promovam a valorização do trabalho e preservem a livre iniciativa. Mais que isso: medidas diferenciadas que, atentas à realidade econômica, demonstrem valorização das atividades que singularmente menores demonstrem volume coletivo.

Demais disso, outra finalidade do tratamento diferenciado às ME e EPP é garantir a livre concorrência. Nesse contexto, ensina o professor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes¹⁶² que:

A livre concorrência é um dos mais importantes pilares do capitalismo e uma das principais justificativas para a adoção desse modelo econômico. Num ambiente em que os agentes concorrem entre si, são impulsionados a produzir mais e melhor, o que repercute não em benefício próprio, mas para a sociedade como um todo. Em mercados, contudo, já dominados por grandes corporações empresariais, ainda que não configurem monopólios ou oligopólios que intencionalmente pratiquem ações para evitar o surgimento de novos concorrentes, sua estrutura de negócio já amadurecida e com expressivos ganhos de escala é, por si só, um fator inibidor do surgimento de concorrentes, especialmente, de pequeno porte econômico. Assim, **a tributação favorecida de pequenas empresas estimula o surgimento de novas empresas** mesmo em atividades já sob o domínio de agentes econômicos de elevado porte (...)o objetivo constitucional de cunho econômico é fomentar o surgimento de novos empreendimentos – que eles nasçam, cresçam e amadureçam (grifo nosso).

¹⁶¹ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; MARTINS, Joana D'Arc Dias. Intervenção do Estado em prol das micro e pequenas empresas como eficiente instrumento de promoção social. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 15, e37769, jan/abril 2020. ISSN 1951-3964. Disponível em: <http://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view?37769>. Acesso em: 14 jul. 2020.

¹⁶² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 150-169, 2008, p. 155.

Pois bem. Em que pese todos os fatores apontados acima, a verdade é que a Lei Complementar 123/2006, em alguns aspectos, andou na contramão do princípio constitucional do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Vejamos.

No artigo 23, veda às ME e EPP optantes pelo Simples Nacional a apropriação e a transferência de créditos relativos a impostos (ou seja, as empresas optantes pelo Simples Nacional não possuem sistema débito-crédito). Por outro lado, no §1º do artigo 23, prevê que:

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

Ou seja: há previsão de crédito para as empresas não optantes pelo Simples Nacional, mas não há a mesma previsão para as pequenas empresas que optam pelo regime de tributação simplificado.

Sobre o aproveitamento de crédito, esclarece o professor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes¹⁶³ que:

O aproveitamento de créditos é meio constitucionalmente estabelecido para garantir a não-cumulatividade do IPI e do ICMS, a qual não deve ser concebida como um direito dirigido à empresa individualmente considerada, mas sim como um ditame que visa garantir um modelo de produção, calcado na liberdade de iniciativa, em prol de toda a coletividade.

Prossegue o professor,¹⁶⁴ apresentando o seguinte questionamento:

Como acatar ser constitucionalmente legítima uma lei que, de um lado, dá cumprimento a uma determinação constitucional de favorecer as empresas de menor porte, mas, de outro, condiciona o benefício ao não aproveitamento de crédito, e, desta forma, macula o princípio da não-cumulatividade?

Assim sendo, não pode a lei estatuir regra que fira determinado fim a ser por ela alcançado. Em outras palavras, não pode a LC 123/2006 proibir o direito ao crédito das empresas optantes pelo SN sob o argumento de que as empresas não são obrigadas a se submeter a esse regime.

¹⁶³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 150-169, 2008, p. 162.

¹⁶⁴ Ibidem.

Destaca-se a lição de José Eduardo Soares de Melo:¹⁶⁵

A proibição (total ou parcial) ao crédito de ICMS pode acarretar majoração de ônus (custos) nas aquisições da ME ou EPP, comparativamente aos fornecimentos realizados por pessoas não optantes pelo Simples, porque somente nessa situação há possibilidade do creditamento do valor integral do ICMS incidente nas operações e nas prestações.

Em outras palavras, tem-se que a Constituição Federal determina, para o ICMS e outros tributos, a não-cumulatividade, que, conforme já afirmado, é um princípio constitucional.

No regime comum do ICMS, tem-se que a operação de circulação de mercadorias enseja a incidência do imposto. Nessa situação, o princípio da não-cumulatividade funciona como uma forma de apurar o tributo devido, o qual é calculado através do cotejo entre créditos e débitos fiscais, o que resulta em um saldo devedor.

Considerando que a CF não atribui ao legislador qualquer competência para que seja abolido direitos ou garantias previstos nela, o princípio da não-cumulatividade deve ser respeitado, não cabendo interpretação extensiva das exceções constitucionais.

Em se tratando de empresas optantes do Simples Nacional, justifica-se mais ainda a aplicação da não-cumulatividade, uma vez que a cumulatividade é contrária à ideia de tratamento favorecido às ME e às EPP.

Conforme sabido, o Simples Nacional foi editado pela União com a finalidade de se concretizar o princípio do tratamento favorecido previsto na CF. Neste sistema, o ICMS é cobrado de forma simplificada: multiplica-se um percentual sobre a receita bruta, sem o direito de aproveitamento do crédito da operação anterior.

Além de não poder aproveitar do crédito anterior, as empresas optantes pelo Simples Nacional também não podem transferir esses créditos. Ou seja: **há desigualdade de concorrência**. E, se há distorção do comportamento dos agentes econômicos, em virtude da tributação, fere-se a tão almejada neutralidade da tributação.

¹⁶⁵ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. *Revista de Direito Tributário*, v. 103, p. 150-169, 2008, p. 293.

Tal situação mostra-se incompatível com um tratamento favorecido, que se busca para as empresas que optam pelo Simples. Para que esse tratamento fosse realmente considerado favorecido, o regime do Simples Nacional deveria incentivar o comércio com as ME e as EPP. Assim, as empresas tributadas por esse regime possuem, na verdade, um tratamento mais oneroso, o que contraria a previsão constitucional do tratamento favorecido.

O quadro¹⁶⁶ abaixo ilustra essa situação:

REGIME GERAL		SIMPLES	
Fornecedor em SC vendendo uma mercadoria para um comerciante no RS, do regime GERAL		Fornecedor em SC vendendo uma mercadoria para um comerciante no RS, optante pelo SIMPLES	
Preço de venda da mercadoria	R\$ 10.000,00	Preço de venda da mercadoria	R\$ 10.000,00
Alíquota interestadual	12%	Alíquota interestadual	12%
ICMS destacado NF	R\$ 1.200,00	ICMS destacado NF	R\$ 1.200,00
ADQUIRENTE NO RS (REGIME GERAL)		ADQUIRENTE NO RS (SIMPLES)	
Mercadoria adquirida por	R\$ 10.000,00	Mercadoria adquirida por	R\$ 10.000,00
Na fronteira (ICMS)	5%	Na fronteira (ICMS)	5%
Débito de ICMS	R\$ 500,00	Débito de ICMS	R\$ 500,00
Na entrada da mercadoria		Na entrada da mercadoria	
Crédito de ICMS (NF)	R\$ 1.200,00	Crédito de ICMS (NF)	-
Crédito de ICMS (do Diferencial)	R\$ 500,00	Crédito de ICMS (do Diferencial)	-
Na venda da mercadoria	R\$ 11.000,00	Na venda da mercadoria	R\$ 11.000,00
Débito de ICMS	R\$ 1.870,00	Débito do Simples (3,65%)	R\$ 401,50
ICMS a pagar	R\$ 170,00	ICMS a pagar	R\$ 901,50

Percebe-se que a carga tributária que recai sobre os optantes do Simples Nacional é cinco vezes maior que aquela que recai sobre os optantes pelo regime geral, o que viola o princípio do tratamento favorecido às ME e às EPP.

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 970821/RS**..

Além disso, há a previsão do artigo 13, §1º, inciso XIII, alínea “g” da LC 123/2006, que prevê o pagamento antecipação da diferença de alíquota para as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Tal questão já foi abordada nessa pesquisa, mas necessária é a repetição. Conforme afirmado, nos termos da alínea “g”, inciso XIII do art. 13 da LC nº 123/06, é possível cobrar, fora do recolhimento unificado do regime de tributação do Simples Nacional, o ICMS devido nas operações com bens ou mercadorias adquiridos de outras unidades da federação e destinados à industrialização ou comercialização.

Ocorrendo o fato gerador, deve ser providenciado o recolhimento da parcela do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Nesse contexto, ensina Gustavo Brigagão que:

Com base nesse dispositivo, diversos estados editaram normas para instituir a sistemática de “antecipação” do ICMS devido pelas microempresas e empresas de pequeno porte. Segundo essas normas, o contribuinte submetido ao Simples Nacional que adquire mercadorias de fornecedores situados em outra unidade da federação para industrialização e/ou revenda está sujeito ao recolhimento, a título de “antecipação” do ICMS por ele devido, de montante do imposto correspondente à “diferença entre a alíquota interna e a interestadual” (é o caso, por exemplo, dos estados de Minas Gerais - Decreto 43.080, de 13/12/2002, artigo 42, parágrafo 14; Paraná - Decreto 7.871, de 29/9/2017, artigo 7, parágrafo 7º e artigo 16, parágrafo 4º; e Pernambuco - Decreto 44.650, de 30/6/2017, artigo 329, II, artigo 338, artigo 340 e artigo 363).¹⁶⁷

Exemplificando: empresas da cidade de Juruiaia-MG, “Capital da Lingerie”, adquirem tecidos (para a fabricação e posterior comercialização das lingerie) no estado de São Paulo, cuja alíquota do ICMS é de 12%, e trazem para Minas Gerais, cuja alíquota do ICMS é de 18%. Assim, há uma diferença a pagar de aproximadamente 7,05% (e não de 6%, uma vez que o cálculo é feito “por dentro”). Em termos financeiros, em uma compra de R\$100.000,00 (cem mil reais), a diferença de alíquota a ser paga é de aproximadamente R\$7.050,00 (sete mil e cinquenta reais).

¹⁶⁷ BRIGAGÃO, Gustavo. Difal e o Simples Nacional não podem conviver. **Consultor Jurídico**, 26 set. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-26/consultor-tributario-difal-simples-nacional-nao-podem-conviver>. Acesso em: 14 jul. 2020.

Sobre o diferencial de alíquota, Roque Carrazza¹⁶⁸ ensina que tal tem “o propósito de repartir entre os estados produtores e consumidores o montante de ICMS devido nas operações”.

O professor acrescenta ainda que:

Estes dispositivos, que tratam de operações e prestações interestaduais, têm em mira preservar a arrecadação do Estado quando em seus territórios estiverem localizados consumidores finais de mercadorias ou de serviços tributáveis por meio de ICMS (...) melhor explicitando, com este artifício a unidade federativa destinatária da mercadoria ou do serviço acautela suas finanças, já que partilha do ICMS que incidiu alhures.¹⁶⁹

Ocorre que, em que pese a LC 123/06 e as legislações estaduais tratem tal situação como simples antecipação do ICMS devido pelas empresas optantes do Simples Nacional, verifica-se que a exação não possui essa natureza.

Sobre o assunto, ensina Gustavo Brigagão¹⁷⁰ que:

De fato, caso se tratasse de efetiva antecipação tributária, o valor do imposto recolhido nessas condições deveria ser necessariamente “deduzido” dos valores futuramente devidos pelo contribuinte.

Não é isso que ocorre, contudo. Além de as empresas submetidas ao Simples Nacional estarem expressamente proibidas de apropriar créditos em relação ao ICMS (artigo 23 da LC 123/06[2]), o que não lhes permite abater o imposto supostamente antecipado do devido nas operações seguintes, não há, na LC 123/06 ou nas legislações estaduais que mencionei acima, qualquer previsão de exclusão das receitas relativas à venda das mercadorias sujeitas a esse regime de antecipação da base de cálculo do ICMS devido na sistemática do Simples Nacional (que, como se sabe, é calculado por meio da aplicação de alíquotas reduzidas sobre a receita bruta auferida no mês pelo contribuinte).

E continua ele:

Note-se, ainda, que, contrariamente à prática dos regimes de antecipação tributária, a sistemática criada pelo artigo 13, parágrafo 1º, “g”, 2, da LC 123/06, e implementada por diversas unidades da federação, não se utiliza de qualquer margem de valor agregado para o cálculo do imposto. Ela simplesmente adota os critérios quantitativos próprios da operação de aquisição interestadual para fins de cálculo da parcela de ICMS a ser adiantada pelo contribuinte.

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 488.

¹⁶⁹ Ibidem, p. 487.

¹⁷⁰ BRIGAGÃO, Gustavo. Difal e o Simples Nacional não podem conviver. **Consultor Jurídico**, 26 set. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-26/consultor-tributario-difal-simples-nacional-nao-podem-conviver>. Acesso em: 14 jul. 2020.

Nesse contexto, José Eduardo Soares de Melo¹⁷¹ traz o seguinte apontamento:

Como aspecto crítico, aponta-se que o tratamento favorecido às ME e às EPP não poderia restringir o princípio da não-cumulatividade, mantendo-se o integral abatimento do ICMS incidente nas operações/prestações anteriores, apesar do referido regime jurídico diferenciado retirar seu fundamento de validade do artigo 146, III, d, da CF, e não do artigo 155, §2º, da CF.

O que se tem, na verdade, é a instituição do recolhimento da diferença de alíquota por contribuintes que não são consumidores finais, violando de forma expressa as previsões constitucionais acerca da matéria.

Além dessa, há outra violação que não pode passar despercebida. O Simples Nacional é regime de tributação simplificada, com recolhimento de impostos e contribuintes de competência da União, dos estados e dos municípios em uma única guia de arrecadação (o DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional). Tal regime é disciplinado na CF, através da EC 42, que alterou a redação do artigo 146 da CF, estabelecendo que cabe a Lei Complementar estabelecer um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos estados e dos municípios, mediante recolhimento unificado e centralizado.

Afirma Gustavo Brigagão¹⁷² que:

Por estar a competência outorgada condicionada a que o referido regime especial institua sistema *unificado* de recolhimento dos tributos (sem que haja qualquer autorização para que a lei complementar crie exceções a essa regra que impliquem tornar o contribuinte sujeito a outras incidências que não aquela unificada, expressamente prevista), forçoso é concluir que a sistemática de “antecipação” do ICMS prevista no artigo 13, parágrafo 1º, “g”, 2, da LC 123/06 é flagrantemente inconstitucional.

Dessa maneira, além de prever a antecipação do tributo sem que haja a posterior compensação, violando o princípio da não cumulatividade, a LC 123/2006 desobedece ao comando constitucional previsto no artigo 146 da CF.

Destaque-se que há Recurso Extraordinário com Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal - STF, pendente de julgamento, acerca da constitucionalidade da cobrança dessa diferença antecipada de alíquota. Trata-se do RE 970.821/RS, que foi substituto do recurso-paradigma relativo ao Tema 517

¹⁷¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS** Teoria e Prática. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 292.

¹⁷² BRIGAGÃO, Gustavo. Difal e o Simples Nacional não podem conviver. **Consultor Jurídico**, 26 set. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-26/consultor-tributario-difal-simples-nacional-nao-podem-conviver>. Acesso em: 14 jul. 2020.

(Aplicação de diferencial de alíquota de ICMS à empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL) da sistemática da repercussão geral, atualmente o RE-RG 632.783. O RE ainda conta com parecer da Procuradoria Geral da República favorável ao contribuinte.¹⁷³

Não obstante tal questão ainda não tenha sido decidida pelo STF, alguns tribunais estaduais têm decidido pela inconstitucionalidade de tal obrigação, a exemplo dessa decisão da 3ª Câmara Cível do TJMG:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SOCIEDADE OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. ICMS. PAGAMENTO ANTECIPADO. REQUISITOS PRESENTES. A concessão da medida liminar, em ação de mandado de segurança, pressupõe a relevância da fundamentação, aliada à ineficácia da medida, caso somente ao final deferida (art. 7.º, III, Lei nº 12.016/09). A sociedade optante pelo Simples Nacional, que adquire produto de outra unidade da federação para revenda ou industrialização, não está obrigada ao recolhimento antecipado da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade. Recurso conhecido e provido.¹⁷⁴

Contudo, a decisão final acerca da constitucionalidade do pagamento da DIFAL pelas empresas optantes do Simples Nacional, conforme afirmado, será dada pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

¹⁷³ PGR – Parecer nº 30248/2017: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 970.821 – RS. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 517. ANTECIPAÇÃO DE ICMS. COBRANÇA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. NORMA ESTADUAL. EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. REGIME CONSTITUCIONAL DO ICMS. NÃO CUMULATIVIDADE. INOBSERVÂNCIA. TRATAMENTO FAVORECIDO PARA MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. INCOMPATIBILIDADE. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL. PREJUÍZO. 1 – Tese de Repercussão Geral (Tema 517): a cobrança antecipada de ICMS equivalente a diferencial de alíquotas, fundamentada em normas estaduais, do optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) quando não se enquadre como consumidor final, encontra-se evitada de inconstitucionalidade formal, por não estar amparada por lei complementar federal (art. 146, III, d e parágrafo único), e material, porquanto não observa o regime constitucional do aludido imposto, mormente o princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I e VII), e o postulado do tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (arts. 170, IX, e 179). 2 – Prejudicada a análise da admissibilidade do apelo extremo interposto com o objetivo de obter a declaração incidental de lei estadual que foi substancialmente alterada para observar a sistemática constitucional do ICMS. 3 – Parecer pela declaração de prejuízo do recurso extraordinário. Data: 17 de abril de 2017. IBET. PGR – Parecer nº 30248/2017: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 970.821 – RS. REPERCUSSÃO GERAL – Parecer pela declaração de prejuízo do recurso extraordinário. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.** Data: 17 de abril de 2017. Disponível em: <https://periódicos.ufsm.br/revistadireito/article/view?37769>. Acesso em: 01 set. 2020.

¹⁷⁴ TJMG, AI n. 1.0000.19.134719-4/001, 3ª Câm.Cív, rela. Desa. Albergaria Costa, j. 18 jun 2020, v.u. Disponível em: www.tjmg.jus.br. Acesso em: 14 jul. 2020.

Assim, a Lei Complementar 123/2006, ao estabelecer o pagamento antecipado da DIFAL pelas empresas optantes do Simples Nacional, sem permitir o abatimento do ICMS nas operações posteriores, viola o princípio da não-cumulatividade, deixando de observar valores constitucionais que objetivam, sobretudo, a proteção ao consumidor.

Além disso, o crédito de ICMS deveria ser considerado em todas as aquisições que são tributadas, qualquer que seja a qualificação do contribuinte ou do regime tributário adotado. Somente pode haver restrição do crédito quando houver isenção ou não incidência do ICMS, nos termos do §2º do artigo 155 da CF.

Ou seja: o Simples Nacional deve ter também como fundamento de validade o princípio da não-cumulatividade, que implica direito a crédito, sendo inconstitucional qualquer restrição ao crédito do ICMS pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte.

Em outras palavras, a Lei Complementar 123/2006, ao criar o pagamento antecipado da DIFAL, e ao proibir às ME e EPP o direito ao crédito de ICMS, acabou por onerar sobremaneira as empresas optantes pelo Simples Nacional, o que acaba repercutindo no preço final ao consumidor, violando, ainda, os princípios da ordem econômica. Portanto, mostra-se inconstitucional o pagamento da DIFAL pelas empresas optantes pelo Simples Nacional.

Além disso, a cobrança do diferencial de alíquota traz grandes impactos para as empresas optantes pelo Simples Nacional, provocando uma descapitalização dessas empresas, o que pode significar risco à geração de empregos e resultar na perda da competitividade dessas empresas.

Não se pode deixar de concluir, ainda, que a cobrança da DIFAL aumenta a burocracia, uma vez que o fato gerador é a entrada da mercadoria no Estado, o que ocasiona vários problemas às empresas.

Se, por um lado a cobrança da diferença de alíquota foi instituída com a finalidade de tornar mais justa a arrecadação do ICMS, para os Estados, por outro lado tal situação acabou por beneficiar as grandes empresas, que não são optantes do Simples Nacional, deixando os pequenos, mais uma vez, em situação de desvantagem, o que vai de encontro ao que prevê a nossa Constituição. Em outras palavras, significa dizer que o ideal de fortalecimento do pacto federativo anda ao lado da restrição ao princípio da não-cumulatividade.

Por último, tem-se que, ao invés de a União socorrer as pequenas empresas, como prevê a própria CF, o que faz é inviabilizar a existência delas.

CONCLUSÃO

A Lei Complementar 123/2006, conforme afirmado ao longo desta pesquisa, regulamenta o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, estabelecendo tratamento diferenciado a esses tipos empresariais. Esse tratamento diferenciado decorre da própria Constituição Federal.

Em um primeiro momento, o favorecimento das pequenas empresas consagra, sob o aspecto material, concretiza e especifica o princípio da igualdade, eis que facilmente se percebe que as pequenas empresas se deparam com obstáculos maiores que aqueles enfrentados pelas empresas de médio e grande porte.

Além desse, há outros objetivos a serem buscados: o tratamento favorecido é princípio orientador da organização para a produção de bens e riquezas, o que contribui para o aumento da produtividade nacional, garantindo eficiência econômica.

O incentivo a pequenas empresas contribui para a realização do direito ao trabalho e não apenas para garantir a isonomia jurídica, o que justifica o seu tratamento constitucional.

Além de contribuir para a realização do direito ao trabalho, o fomento às pequenas empresas permite que o empregado tenha, com o seu salário, condições melhores para garantir outros direitos sociais constitucionais, a exemplo da educação, saúde e alimentação.

No mais, o incentivo às MPEs também visa garantir que essas empresas tenham condições de concorrer com as médias e grandes. E é nesse ponto que surge o problema abordado nessa pesquisa.

Os contribuintes optantes pelo regime tributário do Simples Nacional não se submetem ao sistema débito/crédito do ICMS, conforme disposição do artigo 23 da LC 123/06.

Apesar disso, o §1º do artigo 13 da LC 123/06 traz exceções ao recolhimento unificado, destacando-se o recolhimento do ICMS devido quando há diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na operação de aquisição de mercadorias em outra unidade da federação ou no Distrito Federal, ou seja: em algumas situações, os optantes pelo Simples Nacional recolhem o ICMS como se tivessem optado pelo regime geral.

Dessa forma, considerando-se o princípio do tratamento favorecido, as disposições do *caput* do artigo 13 da LC 123/06, e o princípio da não-cumulatividade

do ICMS, estampado no artigo 155, §2º, questionou-se a constitucionalidade das exceções trazidas pelo §1º, alínea “g”, do artigo 13 da LC 123/06.

Conforme afirmado, nos termos da alínea “g”, inciso XIII do art. 13 da LC nº 123/06, é possível cobrar, fora do recolhimento unificado do regime de tributação do Simples Nacional, o ICMS devido nas operações com bens ou mercadorias adquiridos de outras unidades da federação e destinados à industrialização ou comercialização.

Ocorrendo o fato gerador, deve ser providenciado o recolhimento da parcela do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ocorre que, em que pese a LC 123/06 e as legislações estaduais tratem tal situação como simples antecipação do ICMS devido pelas empresas optantes do Simples Nacional, verifica-se que a exação não possui essa natureza.

O que se tem, na verdade, é a instituição do recolhimento da diferença de alíquota por contribuintes que não são consumidores finais, violando de forma expressa as previsões constitucionais acerca da matéria.

Além dessa, há outra violação que não pode passar despercebida. O Simples Nacional é regime de tributação simplificada, com recolhimento de impostos e contribuintes de competência da União, dos estados e dos municípios em uma única guia de arrecadação (o DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional). Tal regime é disciplinado na CF, através da EC 42, que alterou a redação do artigo 146.

Dessa maneira, além de prever a antecipação do tributo sem que haja a posterior compensação, violando o princípio da não cumulatividade, a LC 123/2006 desobedece ao comando constitucional previsto no artigo 146 da CF.

A Lei Complementar 123/2006, ao estabelecer o pagamento antecipado da DIFAL pelas empresas optantes do Simples Nacional, sem permitir o abatimento do ICMS nas operações posteriores, viola o princípio da não-cumulatividade, deixando de observar valores constitucionais que objetivam, sobretudo, a proteção ao consumidor.

Além disso, o crédito de ICMS deveria ser considerado em todas as aquisições que são tributadas, qualquer que seja a qualificação do contribuinte ou do regime tributário adotado. Somente pode haver restrição do crédito quando houver isenção ou não incidência do ICMS, nos termos do §2º do artigo 155 da CF.

Ou seja: o Simples Nacional deve ter também como fundamento de validade o princípio da não-cumulatividade, que implica direito a crédito, sendo inconstitucional

qualquer restrição ao crédito do ICMS pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte.

Pois bem. A previsão deste pagamento tem onerado sobremaneira os custos das empresas optantes pelo Simples Nacional, o que pode resultar em prejuízo e falta de competitividade com as empresas de médio e grande porte.

Portanto, por diversos motivos, pode-se afirmar que o pagamento antecipado da diferença de alíquota do ICMS, nas operações com bens ou mercadorias sujeitos ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros estados e Distrito Federal, é inconstitucional: viola o princípio do tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, previsto no artigo 170, IX, da Constituição; viola o princípio da não-cumulatividade, previsto no §2º do artigo 155 da CF; viola a previsão contida no artigo 146 da CF.

Além disso, com a oneração dos custos das empresas optantes pelo Simples Nacional, em virtude desse pagamento antecipado, outros princípios constitucionais são violados: desenvolvimento econômico nacional, direito ao trabalho, direito à livre concorrência, dignidade da pessoa humana, proteção ao consumidor.

Assim, verifica-se que a União, em nome do pacto federativo, acabou por onerar sobremaneira as empresas optantes pelo Simples Nacional, o que beneficia as grandes empresas.

REFERÊNCIAS

- ALLEGRETTI, Ivan. **A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2013.tde-09012014-113700. Acesso em: 01 set. 2020.
- ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. v. 2. São Paulo: RT, 1978.
- ATALIBA, Geraldo. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. vols. 25-26. São Paulo: RT.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento constitucional – princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n. 29, p. 30-113.
- ATTANASIO JUNIOR, Mário Roberto. **Teoria Crítica e Direito Ambiental**. 2013. 152 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo (USP), 2013. Disponível em <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-07062013-142406/pt-br.php>. Acesso em: 22 jan. 2020.
- ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 29, 2013, p. 187-188.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, abril/2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 970821/RS**. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146-A e 155, § 2º, da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, da aplicação da metodologia de cálculo denominada diferencial de alíquota de ICMS à empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, em face de possível usurpação de competência

da União e do princípio da não-cumulatividade. Recorrente: Jefferson Schneider de Barros & Cia LTDA –ME. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min.Edson Fachin. Brasília, 17 de maio de 2016b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4983092>. Acesso em: 10 fev 2021.

BRIGAGÃO, Gustavo. Difal e o Simples Nacional não podem conviver. **Consultor Jurídico**, 26 set. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-26/consultor-tributario-difal-simples-nacional-nao-podem-conviver>. Acesso em: 14 jul. 2020.

CARRAZZA, Roque. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos**: (arts. 150, VI, c; 150, §4º, e, 195, §7º, da Constituição federal). Brasília: Rossetto, 2006.

CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra-Matriz do ICM**. Tese de Livre-Docência apresentada na Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981, inédita.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da incidência da norma jurídica**: crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição da República de 1988. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 20, n. 3, p.292-323, nov. 2016.

ELIAS, Laura Charallo Grisolia; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Tributação das Atividades Hospitalares exercidas por Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI. In **XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI Goiânia – GO**. 2019, Goiânia: Direito Tributário e Financeiro I, 2019.

FABRETTI, Lúdio C; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene R. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional**. Tratamentos tributário, fiscal e comercial. São Paulo: Atlas, 2019.

FERREIRA, Rafael Além Mello. **O projeto inacabado de uma teoria da decisão judicial**: de Habermas a Streck, na luta por decisões democráticas. Belo Horizonte: Dialética, 2019.

FOLLONI, André. **Clareiras e caminhos do direito tributário**: crítica da ciência do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges. 2011. 563 f. Tese (Doutorado) –Setor de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná. Curitiba: UFPR, 2011. Disponível em:

[http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/26477/Clareiras e caminhos do direito tributario -critica da ciencia do direito tributario a partir da obra de Jose Souto Maior Borges -Andre Folloni.pdf?sequence=1](http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/26477/Clareiras%20e%20caminhos%20do%20direito%20tributario%20-critica%20da%20ciencia%20do%20direito%20tributario%20a%20partir%20da%20obra%20de%20Jose%20Souto%20Maior%20Borges%20-Andre%20Folloni.pdf?sequence=1). Acesso em: 15 jan. 2020.

FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 jan. 2020.

HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor. W.; HARBEMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980 (Série os pensadores, 48).

IMPACTO da pandemia nas micro e pequenas empresas de São Paulo. **Jornal Contábil**, 30 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/impacto-da-pandemia-na-situacao-das-micros-e-pequenas-empresas-de-sao-paulo/>. Acesso em: 02 mai. 2020.

IMPOSTÔMETRO. **Associação Comercial de São Paulo**. Disponível em: <https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=733>. Acesso em: 27 ago. 2020.

KALLÁS FILHO, Elias. Tratamento favorecido da pequena empresa como princípio constitucional da ordem econômica: o problema do critério definidor da pequena empresa. In **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**. Pouso Alegre, 2008, p. 31-43.

LINCK, Júlio Cesar. A evolução do direito tributário e do pensamento tributário. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n. 4, p. 88, jul-dez 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Lei Complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia falibilista e teoria do direito. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, v. 3, n. 1, p. 197-260, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

Mais de 600 mil pequenas empresas fecharam as portas com coronavírus. **CNN**, 09 abr. 2020. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/2020/04/09/mais-de-600-mil-pequenas-empresas-fecharam-as-portas-com-coronavirus>. Acesso em: 02 mai. 2020.

MARTINS, Bruce Bastos. Introdução ao Constructivismo Lógico-Semântico no Direito e Regra-Matriz de Incidência Tributária: breve passagem das reflexões epistemológicas de Descartes até Paulo de Barros Carvalho. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 13. Ano 3, p. 69-96. São Paulo: Editora RT, jul-ago 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 150-169, 2008.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades, p. 284-302. In: **VII Encontro Internacional do CONPEDI/Braga-Portugal**. Braga: Direito tributário e financeiro, 2017.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; FERREIRA, Gustavo Assed. Pequenas empresas e desconcentração administrativa. In: **Congresso Nacional do CONPEDI**, 25, 2016, Curitiba. Anais eletrônicos...: CONPEDI: 2016, p. 83-98. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/4zq26u71/9078usIX53p6NP8K.pdf>. Acesso em: 24 jan. 2020.

MICRO e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. **SEBRAE**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenasempresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>. Acesso em: 29 nov. 2018.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: ed. Noeses, 2010.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; MARTINS, Joana D'Arc Dias. Intervenção do Estado em prol das micro e pequenas empresas como eficiente instrumento de promoção social. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 15, e37769, jan/abril 2020. ISSN 1951-3964. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view?37769>. Acesso em: 14 jul. 2020.

PATTON, Ana Laura Javaroni. **A exclusão da startup com formato societário anônimo do Simples Nacional**: uma abordagem da pequena empresa à luz da teoria crítica. 2017. Mestrado em Desenvolvimento do Estado Democrático de Direito. Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto: USP.

IBET. PGR – Parecer nº 30248/2017: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 970.821 – RS. REPERCUSSÃO GERAL– Parecer pela declaração de prejuízo do recurso extraordinário. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**. Data: 17 de abril de 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view?37769>. Acesso em: 01 set. 2020.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTA RITTA, Rodrigo Diego. Os atuais desafios da Ciência do Direito Tributário. **Meritum** – Belo Horizonte – v. 12 – n. 2 – p. 195-211 – jul./dez. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1.975.

STF. **AgRg no RE 689.001/RS**, 2. T. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06 fev. 2018.
Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 23 jun. 2020.

STJ – **REsp 961.117** – 1ª S. – Rel. Min. Luiz Fux – DJe 22.09.2010.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.